

29. November 2013

BMF-010219/0420-VI/4/2013

An

BMF-AV Nr. 2/2014

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

UStR 2000, Laufende Wartung 2013

Durch den gegenständlichen Wartungserlass 2013 erfolgt die Einarbeitung der gesetzlichen Änderungen des Abgabenänderungsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 (zB § 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 63/2013) sowie Ergänzungen aufgrund der nach dem Wartungserlass 2012 erfolgten Änderungen der e-Rechnung-UStV (BGBl. II Nr. 516/2012). Im Rahmen der laufenden Wartung werden Aussagen aus der Leitlinie zu privaten Dienstleistungen und zu Kleinsendungen (Leitlinie des MwSt-Ausschusses, 93. Sitzung vom 1. Juli 2011) sowie aktuelle Judikatur der Höchstgerichte eingearbeitet und Aussagen zur überholten Rechtslage gestrichen.

A. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt ergänzt und geändert:

1. Abschnitt 1.1.2.2.1.6. wird neu eingefügt:

1.1.2.2.1.6. Jobticket

2. Abschnitt 2.3.8. wird neu eingefügt:

2.3.8. Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts, die Rückgängigmachung solcher Ausgliederungen und die Zusammenlegung von Gebietskörperschaften

3. Abschnitt 11.2.3a. wird geändert:

11.2.3a. Elektronische Rechnung (Rechtslage für Umsätze ab 1. Jänner 2013; § 11 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. 516/2012)

4. Abschnitt 12.2.4.2.1a. wird geändert:

12.2.4.2.1a. Untergeordnete Privatnutzung von Gebäuden des Betriebsvermögens

5. Abschnitt 12.2.4.2.1b. wird adaptiert:

12.2.4.2.1b. Unangemessen hohe, unternehmerisch veranlasste Aufwendungen für bestimmte Wirtschaftsgüter, die auch die Lebensführung betreffen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 idF zum 1. Jänner 1995)

6. Abschnitt 12.10.3.7. wird neu eingefügt:

12.10.3.7. Berichtigung beim Anlagevermögen von Istbesteuerern iSd § 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994 (Rechtslage ab 1.1.2013)

7. Abschnitt 12.11.1. wird neu eingefügt:

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

8. Abschnitt 17.4.1. wird neu eingefügt:

17.4.1. Vorsteuerabzug

B. Inhaltliche Änderungen:

1. Steuerbare Umsätze (§ 1 UStG 1994)

1.1.2. Eigenverbrauch

1.1.2.2.1.4. Beherbergung und Verköstigung

In Rz 70 wird das Urteil des VwGH vom 23.1.2013, [2010/15/0051](#) betreffend Zurverfügungstellung von Wohnungen an Schilehrer eingearbeitet.

Rz 70 lautet:

Im Falle einer unentgeltlichen Beherbergung und Verköstigung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber handelt es sich um die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse der Arbeitnehmer und sohin grundsätzlich um einen Eigenverbrauch gemäß [§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#), außer es überwiegen die betrieblichen Interessen des Arbeitgebers (VwGH 23.02.2010, [2007/15/0073](#); **VwGH 23.01.2013, [2010/15/0051](#)**).

Ist die unentgeltliche Verpflegung durch den Arbeitgeber kein Lohnbestandteil und sind gewichtige betriebliche Gründe dafür gegeben, dass die Essenseinnahme am Arbeitsplatz bzw. - zur Aufrechterhaltung eines notwendigen Bereitschaftsdienstes - in dessen Nahbereich erfolgen muss (zB Lift- bzw. Seilbahnpersonal; technisches Überwachungspersonal, dessen Dienststelle sich in exponierter Lage befindet; medizinisches Bereitschaftspersonal usw.), kann hinsichtlich der kostenlosen Verpflegung von Dienstnehmern durch den Arbeitgeber in Ausnahmefällen ein nicht steuerbarer Vorgang vorliegen.

Gewährt der Unternehmer seinen Arbeitnehmern kostenlose Mahlzeiten, damit sie in der Mittagspause telefonisch erreichbar sind, so führt dieser Umstand für sich allein jedoch nicht dazu, dass kein Eigenverbrauch vorliegt.

Hat der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der Verpflegung am Arbeitsplatz einen Kostenbeitrag zu leisten, ist dieser umsatzsteuerpflichtig.

Bei der längerfristigen, das Wochenende mit einschließenden Unterbringung von Arbeitnehmern bei auswärtigen Arbeitseinsätzen (zB Montage von Anlagen, Autobahnbaustellen usw.) kann ein überwiegendes Interesse des Arbeitgebers insbesondere dann vorliegen, wenn im Hinblick auf die Entfernung oder die Arbeitszeit nicht zu erwarten

ist, dass der Dienstnehmer an arbeitsfreien Tagen an seinen Wohnsitz zurückfährt, oder wenn der Dienstnehmer an seiner Unterkunft (zB im Rahmen eines "Kurzurlaubes") keinen Besuch beherbergen darf. Ist hingegen der Wohnsitz des Dienstnehmers bloß in einer solchen Entfernung zum Ort der Hotelunterkunft gelegen, dass vom Arbeitnehmer die Rückkehr an seinen Wohnsitz an arbeitsfreien Tagen am Wochenende üblicherweise zu erwarten ist und ist der Arbeitnehmer zudem berechtigt, in der ihm unentgeltlich zur Verfügung gestellten Hotelunterkunft Besuch zu empfangen und zu beherbergen, dient diese Leistung primär der Deckung des privaten Bedarfes des Arbeitnehmers und ist als Eigenverbrauch im Sinn des [§ 3a Abs. 1a UStG 1994](#) zu beurteilen (vgl. VwGH 23.02.2010, [2007/15/0073](#)).

Nach Rz 73 werden die Überschrift „1.1.2.2.1.6. Jobticket“ und die Rz 74 mit Ausführungen zum Jobticket neu eingefügt.

1.1.2.2.1.6. Jobticket

Rz 74 lautet:

Die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Jobtickets durch den Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer unterliegt der Eigenverbrauchsbesteuerung gemäß [§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#).

Beispiel:

Eine Arbeitgeberin erwirbt eine Monatskarte der Wiener Linien um 45 Euro (40,91 Euro zzgl. 10% Umsatzsteuer iHv 4,09 Euro) und stellt diese einem Arbeitnehmer unentgeltlich zur Verfügung.

Da die Arbeitgeberin dem Arbeitnehmer das Recht auf Inanspruchnahme einer Beförderungsleistung unentgeltlich überträgt (unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung für den Bedarf des Personals), kommt es bei der Arbeitgeberin gemäß [§ 3a Abs. 1a Z 2 UStG 1994](#) zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung zum ermäßigtem Steuersatz. Die Umsatzsteuer (4,09 Euro) bemisst sich nach [§ 4 Abs. 8 lit. b UStG 1994](#) nach den Kosten (40,91 Euro).

Wird dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber ein Jobticket entgeltlich zur Verfügung gestellt, so liegt gemäß [§ 3a](#) iVm [§ 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994](#) eine steuerbare und dem ermäßigten Steuersatz unterliegende steuerpflichtige sonstige Leistung vor.

Beispiel:

Eine Arbeitgeberin erwirbt eine Monatskarte der Wiener Linien um 45 Euro (40,91 Euro zzgl. 10% Umsatzsteuer iHv 4,09 Euro) und stellt diese einem Arbeitnehmer um 30 Euro zzgl. Umsatzsteuer zur Verfügung.

Da die Arbeitgeberin dem Arbeitnehmer das Recht auf Inanspruchnahme einer Beförderungsleistung entgeltlich überträgt, erbringt sie eine sonstige Leistung iSd [§ 3a](#) iVm [§ 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994](#) zum ermäßigten Steuersatz. Da das Entgelt für die Monatskarte (30 Euro) unter dem Normalwert (40,91 Euro) liegt, der Arbeitnehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und die "verbilligte" Abgabe der Monatskarte im Beschäftigungsverhältnis begründet ist (vgl. [§ 4 Abs. 9 UStG 1994](#)), ist der Normalwert als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer heranzuziehen. Die Arbeitgeberin hat Umsatzsteuer iHv 4,09 Euro abzuführen.

Randzahlen 75 bis 100: derzeit frei

1.1.3. Einfuhr

In Rz 103 wird ein Hinweis auf das Urteil des EuGH 08.11.2012, Rs [C-165/11](#), *Profitube spol. s.r.o.*, aufgenommen, in dem bestätigt wird, dass Lieferungen innerhalb eines Zolllagers steuerbar sind.

Rz 103 lautet:

Beim Verbringen von Gegenständen aus einem Drittland in eine österreichische Zollfreizone oder ein Zolllager entsteht zunächst noch keine Steuerschuld. Lieferungen von Gegenständen, die sich in Zollfreizonen oder Zolllagern befinden, sind steuerbare Inlandslieferungen (**siehe auch EuGH 08.11.2012, Rs [C-165/11](#), *Profitube spol. s.r.o.***). Werden die Waren anschließend angemeldet, wird der Tatbestand der Einfuhr erfüllt. Die Tatbestände der Einfuhr und der Lieferung können nebeneinander bestehen (VwGH 10.07.2008, [2007/16/0025](#)).

1.3.1. Gemeinschaftsgebiet

Da Kroatien zum 1. Juli 2013 der Europäischen Union beigetreten ist, war die Aufzählung der Mitgliedstaaten in Rz 146 zu aktualisieren.

Rz 146 lautet:

[...]

Zum Gemeinschaftsgebiet gehören:

Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich (einschließlich Monaco), Griechenland, Irland, Italien, **Kroatien**, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal (einschließlich Madeira und der Azoren), Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien (einschließlich Balearen), Tschechische Republik, Ungarn, Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland (einschließlich Insel Man) und Zypern.

[...]

2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG 1994)

Nach Rz 275 wird ein neuer Unterabschnitt samt Überschrift mit Ausführungen betreffend die steuerlichen Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts, die Rückgängigmachung von Ausgliederungen und die Zusammenlegung von Gebietskörperschaften aufgenommen (siehe [Art. 34 Budgetbegleitgesetz 2001](#), BGBl. I Nr. 142/2000 idF BGBl. I Nr. 5/2013).

Der Unterabschnitt und die Überschrift lauten:

2.3.8. Sonderregelungen für die Ausgliederung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts, die Rückgängigmachung solcher Ausgliederungen und die Zusammenlegung von Gebietskörperschaften

Rz 276 lautet:

Gemäß [Art. 34 § 1 Abs. 1 Budgetbegleitgesetz 2001](#), BGBl. I Nr. 142/2000 idF BGBl. I Nr. 84/2002, gelten die Ausgliederung und Übertragung von Aufgaben der Körperschaften öffentlichen Rechts an juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts sowie an Personenvereinigungen (Personengesellschaften), die unter beherrschendem Einfluss einer Körperschaft öffentlichen Rechts stehen, als nicht steuerbare Umsätze. Ist die juristische Person des privaten oder

öffentlichen Rechts im Rahmen der Aufgabenerfüllung als Unternehmer tätig, gelten für Zwecke der Umsatzsteuer die Rechtsverhältnisse für diese Tätigkeit als Unternehmer weiter (zB Fortsetzung des beim Rechtsvorgänger begonnenen Fristenlaufs für den Berichtigungszeitraum gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) beim Rechtsnachfolger).

Diese Sonderregelung ist nach [Art. 34 § 2 Budgetbegleitgesetz 2001](#), BGBl. I Nr. 142/2000 idF BGBl. I Nr. 5/2013, sinngemäß auf alle durch die Rückgängigmachung von Ausgliederungen und Übertragungen, die von § 1 erfasst waren, unmittelbar veranlassten (anfallenden) Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte anzuwenden (anzuwenden für die Rückgängigmachung von Ausgliederungen ab 11.1.2013). Für Zwecke der Umsatzsteuer gilt dies jedoch erst nach Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraumes gemäß [§ 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994](#).

Weiters ist die Sonderregelung des [Art. 34 § 1 Budgetbegleitgesetz 2001](#), BGBl. I Nr. 142/2000 idF BGBl. I Nr. 84/2002, sinngemäß auf alle auf Grund der Zusammenlegung von Gebietskörperschaften anfallenden Schriften, Rechtsvorgänge und Rechtsgeschäfte anzuwenden (gilt ab 11.1.2013).

Randzahlen 277 bis 290: *derzeit frei*.

3. Lieferung (§ 3 UStG 1994)

3.1.3.3. ABC der einheitlichen Leistungen und unselbstständigen Nebenleistungen

Aussagen des EuGH 19.07.2012, Rs [C-44/11](#), *Deutsche Bank AG*, zur Vermögensverwaltungsleistung mit Wertpapieren werden eingearbeitet. Die Aussagen zu den Serviceleistungen bei Leasingverträgen werden entfernt und in Rz 349 behandelt. Weiters wird Rz 348 vor dem Hintergrund der Änderungen durch das 1. StabG 2012 um die Abgrenzung bei Seminar- und Konferenzraumvermietungen ergänzt.

Rz 348 lautet:

[...]

Notar - Nebenleistungen in Verbindung mit der Beurkundung von Grundstückslieferungen: Siehe Rz 522 und Rz 640b.

Portfolioverwaltung: Die entgeltliche Tätigkeit eines Unternehmers, der aufgrund eigenen Ermessens über den Kauf und Verkauf von Wertpapieren entscheidet und diese Entscheidung durch den Kauf und Verkauf der Wertpapiere vollzieht, stellt eine einheitliche sonstige Leistung dar (EuGH 19.07.2012, Rs [C-44/11](#), *Deutsche Bank AG*). Zum Leistungsort siehe Rz 642d, zur Nichtanwendung der Steuerbefreiung siehe Rz 767 ff.

Rechtsanwalt - Prozessführung als einheitliche Leistung: Die Vertretungshandlungen eines Rechtsanwaltes in einem Prozess sind als einheitliche sonstige Leistung anzusehen, die im Zeitpunkt der rechtskräftigen Beendigung des Prozesses als ausgeführt gilt (VwGH 20.12.1996, [96/17/0451](#)).

Reparaturen in Verbindung mit Lieferungen: Siehe Rz 345.

Restaurationsumsätze: Zur Beurteilung als einheitliche sonstige Leistung siehe Rz 345.

Die Abgabe von Getränken im Rahmen eines Restaurationsumsatzes ist nicht als unselbstständige Nebenleistung der Abgabe von Speisen anzusehen. Auch kann die Abgabe von Speisen nicht als unselbstständige Nebenleistung der Abgabe von Getränken angesehen werden (VwGH 24.11.1998, [98/14/0055](#)).

Seminarleistungen: Leistungen wie die Bereitstellung eines Seminarraumes samt Grundausstattung und Technik, Seminarbetreuung und Getränkeverabreichung stellen keine unselbstständigen Nebenleistungen zur Beherbergung dar (VwGH 20.02.2008, [2006/15/0161](#)). Siehe auch Rz 1200.

Seminar- und Konferenzraumvermietung: Teil einer einheitlichen Leistung, die als Grundstücksvermietung angesehen wird, sind beispielsweise die Bereitstellung von

- **Strom,**
- **Internet,**
- **Endreinigung,**

- **Bestuhlung,**
- **Projektor oder Beamer,**

wenn dies in einer Art und einem Ausmaß passiert, wie es für Seminar- bzw. Konferenzräume üblich ist.

Wenn es die sinnvolle Nutzung des Grundstücks erfordert (zB aufgrund der Größe des Raumes), kann auch die Bereitstellung einer üblichen Ton- oder Lichttechnik (gegebenenfalls samt notwendigem Personal) noch als Teil der einheitlichen Leistung gesehen werden.

Selbständige Leistungen bilden grundsätzlich die Bereitstellung von

- **besonderer Bühnentechnik**
- **Catering (auch nur die Bereitstellung von Getränken)**
- **Garderobe samt Personal**
- **Sicherheitspersonal (wenn dieses nicht im überwiegenden Interesse des Vermieters tätig wird).**

~~Serviceleistungen bei Leasingverträgen:~~ Wird beim Abschluss eines Leasingvertrages über die Gebrauchsüberlassung eines KFZ auch ein "Servicevertrag" abgeschlossen, so handelt es sich bei den im Rahmen des Servicevertrages zu erbringenden Leistungen (hier: "Kaskoschutz" und "Verschleißreparatur") um unselbstständige Nebenleistungen zur Gebrauchsüberlassung des KFZ (VwGH 17.9.1990, 89/15/0048).

[...]

In Rz 349 werden Aussagen des EuGH 17.01.2013, Rs [C-224/11](#), *BGZ Leasing*, zu den Versicherungsleistungen bei Leasingverträgen eingearbeitet sowie die Aufzählung alphabetisch geordnet und die Formatierung an jene der Rz 348 angepasst.

Rz 349 lautet:

Keine einheitliche Leistung liegt vor:

Autobahnvignetten als Zugabe zu Zeitungsabonnements: Der Vignetteneinkaufspreis ist ungekürzt als Bemessungsgrundlage im Abopreis enthalten und unterliegt in diesem Umfang dem Normalsteuersatz.

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

Versicherungsleistungen bei Leasingverträgen: Wird beim Abschluss eines Leasingvertrages auch ein Versicherungsvertrag abgeschlossen, so ist davon auszugehen, dass es sich bei der in der Versicherung des Leasingobjektes bestehenden sonstigen Leistung um eine – neben der Gebrauchsüberlassung des KFZ – eigenständige sonstige (Versicherungs-)Leistung handelt (EuGH 17.01.2013, Rs [C-224/11](#), *BGZ Leasing*). Zur Steuerbefreiung von Versicherungsleistungen siehe Rz 851 bis Rz 853.

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

Beispiel:

direkt zurechenbare Kosten:

Print: 9 Mio. €; Online: 1 Mio. €

nicht direkt zurechenbare Kosten: 10 Mio. €

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

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

Erlöse Pauschalangebot: 30 Mio. €

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

3a. Sonstige Leistung (§ 3a UStG 1994)

3a.5.neu Abgrenzung der Begriffe Unternehmer/Nichtunternehmer

In Rz 638q und Rz 638y werden Aussagen der Leitlinie des MwSt-Ausschusses (93. Sitzung, 1. Juli 2011) hinsichtlich Dienstleistungen, die mit hoher Wahrscheinlichkeit zum privaten Gebrauch bestimmt sind, eingearbeitet.

Rz 638q lautet:

Bezieht ein Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994](#) eine sonstige Leistung ausschließlich für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals und steht dies bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs fest, kommen die Leistungsortregelungen für Nichtunternehmer zur Anwendung.

Zu den Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit für den privaten Bedarf bezogen werden, siehe Rz 638y.

Rz 638y lautet:

Der Nachweis, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 und Z 2 UStG 1994](#) ist, kann durch die UID des Leistungsempfängers erbracht werden (zur Überprüfung der UID siehe Rz 4351 ff).

Hat ein Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 UStG 1994](#) keine UID (zB ein Drittlandsunternehmer), kann der Nachweis der Unternehmereigenschaft auch auf andere Weise erfolgen, zB durch eine Unternehmerbestätigung des Staates, in dem der Unternehmer ansässig ist und zur Umsatzsteuer erfasst ist. Der Nachweis kann entfallen, wenn bei Leistungen an im Drittland ansässige Empfänger der Leistungsort unabhängig vom Status des Leistungsempfängers im Drittland liegt (zB Leistungen gemäß [§ 3a Abs. 14 UStG 1994](#)).

Lässt sich nicht bereits aus der Art der Leistung erschließen, dass diese eindeutig für den unternehmerischen oder privaten Bereich bezogen wird (**zB Leistungen, die ihrer Art**

nach mit hoher Wahrscheinlichkeit für den privaten Bedarf bestimmt sind), ist als Nachweis der unternehmerischen Verwendung dieser Leistung durch den Leistungsempfänger nicht ausreichend, wenn dieser gegenüber dem leistenden Unternehmer für diesen Umsatz seine UID verwendet bzw. seinen Status als Unternehmer nachweist. ~~Der~~ Der Nachweis, dass die Leistung nicht ausschließlich für rein private Zwecke erfolgt, kann durch Angabe der UID zusammen mit ~~einer~~ durch eine entsprechende **einer entsprechenden** Bestätigung des Leistungsempfängers erbracht werden.

Sonstige Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen bestimmt sind, sind insbesondere:

- Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen,
- von Zahnärzten und Zahntechnikern erbrachte sonstige Leistungen;
- persönliche und häusliche Pflegeleistungen;
- sonstige Leistungen im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit;
- Betreuung von Kindern und Jugendlichen;
- Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht;
- Nachhilfeunterricht für Schüler oder Studierende;
- sonstige Leistungen im Zusammenhang mit sportlicher Betätigung einschließlich der entgeltlichen Nutzung von Anlagen wie Turnhallen und vergleichbaren Anlagen;
- Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele mit Geldeinsatz;
- Herunterladen von Filmen und Musik;
- Bereitstellen von digitalisierten Texten einschließlich Büchern, ausgenommen Fachliteratur;
- Abonnements von Online-Zeitungen und -Zeitschriften, mit Ausnahme von Online-Fachzeitschriften und –Fachzeitschriften;

- **Online-Nachrichten einschließlich Verkehrsinformationen und Wettervorhersagen;**
- **Beratungsleistungen in familiären und persönlichen Angelegenheiten.**

3a.6.neu Generalklausel für unternehmerische Leistungsempfänger

In Rz 639f wird das Urteil des BFH vom 09.02.2012, V R 20/11, betreffend Buchhaltungsleistungen eingearbeitet.

Rz 639f lautet:

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

- Vermittlungsleistungen für Unternehmer, ausgenommen die Vermittlung beim Verkauf oder bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken;
- Güterbeförderungsleistungen für Unternehmer;
- Umschlag, Lagerung oder ähnliche Leistungen, die mit Beförderungsleistungen üblicherweise verbunden sind, für Unternehmer;
- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände für Unternehmer;
- Langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln an Unternehmer (ausgenommen der Fälle des [§ 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994](#));
- Die in [§ 3a Abs. 14 UStG 1994](#) taxativ aufgezählten Katalogleistungen für Unternehmer;
- Die Einräumung des Rechts zur Fernsehübertragung von Fußballspielen an Unternehmer ([Art. 26 VO \(EU\) 282/2011](#));
- **Buchhaltungsleistungen (vgl. BFH 09.02.2012, V R 20/11).**

3a.7.neu Generalklausel für nicht unternehmerische Leistungsempfänger

In Rz 639p wird das Urteils des BFH vom 09.02.2012, V R 20/11, betreffend Buchhaltungsleistungen eingearbeitet.

Rz 639p lautet:

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

- Bis 31. Dezember 2012: Langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (ausgenommen der Fälle des [§ 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994](#));
- Die in [§ 3a Abs. 14 Z 1 bis 13 und Z 15 UStG 1994](#) taxativ aufgezählten Katalogleistungen, wenn der Leistungsempfänger innerhalb der EU seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Betreibt der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Drittland aus und ist der Leistungsempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts, gilt [§ 3a Abs. 15 UStG 1994](#);
- Die in [§ 3a Abs. 14 Z 14 UStG 1994](#) genannten sonstigen Leistungen, wenn der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Gemeinschaftsgebiet aus betreibt und der Leistungsempfänger innerhalb der EU seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat;
- Die in [§ 23 Abs. 1 UStG 1994](#) bezeichneten Reiseleistungen ([§ 23 Abs. 3 UStG 1994](#));
- Die Leistungen der Ärzte, Vermögensverwalter, Testamentsvollstrecker;
- Die Leistungen der Notare, soweit diese nicht Grundstücksgeschäfte beurkunden (vgl. Rz 640b) oder nicht selbständige Beratungsleistungen erbringen (vgl. Rz 641w);
- Im Rahmen einer Bestattung erbrachte Dienstleistungen, soweit diese eine einheitliche Leistung darstellen ([Art. 28 VO \(EU\) 282/2011](#));
- **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 09.02.2012, V R 20/11).**

3a.14.7.neu Finanzumsätze

Rz 642d wird an die Entscheidung des EuGH 19.07.2012, Rs [C-44/11](#), *Deutsche Bank AG*, angepasst.

Rz 642d lautet:

Der Verweis Die Verweisung auf [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. a bis i und Z 9 lit. c UStG 1994](#) erfasst auch die dort als nicht steuerfrei bezeichneten Leistungen.

Umsätze im Zusammenhang mit Portfoliomanagement gelten als **Finanzumsätze** Vermögensverwaltung und fallen unter die Generalklausel iSd des § 3a Abs. **14 Z 7 6** oder Abs. 7 UStG 1994 (vgl. EuGH 19.07.2012, Rs [C-44/11](#), *Deutsche Bank AG*). Zur **Nichtanwendbarkeit der Steuerbefreiung siehe Rz 767 ff.**

Zur Verwaltung von Sondervermögen siehe Rz 772a.

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

Rz 642w und das dort angeführte Beispiel waren an die ab 1.1.2013 geänderte Rechtslage anzupassen.

Rz 642w lautet:

[§ 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994](#) erfasst Umsätze aus der Vermietung von Beförderungsmitteln durch Drittlandsunternehmer, wenn die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird. Dabei ist es gleichgültig, ob die Leistung einem Unternehmer oder Nichtunternehmer gegenüber erbracht wird. Das gilt sinngemäß, wenn die Leistung von einer im Drittlandsgebiet gelegenen Betriebsstätte des Unternehmers ausgeführt wird.

Beispiel:

*Der österreichische **amerikanische** Private P least bei einem Schweizer Autovermieter einen Pkw für 2-Jahre **3 Monate** und nutzt den Pkw im Inland. Der Leistungsort bestimmt sich bei der langfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln an Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) nach § 3a Abs. 7 **12 Z 2** UStG 1994. Da der leistende Unternehmer sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt und der Pkw im Inland genutzt wird, ist die Leistung jedoch nach [§ 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994](#) als im Inland ausgeführt zu behandeln.*

Bei der kurzfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels hat [§ 3a Abs. 15 Z 1 UStG 1994](#) Vorrang gegenüber [§ 3a Abs. 12 UStG 1994](#) und [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#).

4. Bemessungsgrundlage (§ 4 UStG 1994)

4.3. Durchlaufende Posten

Die Ausführungen in Rz 657 zur Flugabgabe werden um einen Hinweis auf die Flugabgaberrichtlinien (FlugAbgR) ergänzt.

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.**

6. Steuerbefreiungen (§ 6 UStG 1994)

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

In Rz 706 wird die Ansicht des MwSt-Ausschusses eingearbeitet (Leitlinie des MwSt-Ausschusses, 93. Sitzung vom 1. Juli 2011), dass bei der Einfuhr von Kleinsendungen, die zufolge [Artikel 1 der Richtlinie 2006/79/EG](#) (umgesetzt in [§ 6 Abs. 4 Z 4 lit. b UStG 1994](#)) und [Artikel 23 der Richtlinie 2009/132/EG](#) (umgesetzt in [§ 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994](#)) von der Einfuhrumsatzsteuer befreit sind, auch die Nebenkosten steuerfrei sind, wenn sie iSd [§ 5 Abs. 1 oder Abs. 4 UStG 1994](#) in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer enthalten sind. Die bisher in Rz 707 enthaltene Aussage, dass Beförderungsleistungen, die mit einer Einfuhr beweglicher körperlicher Gegenstände anlässlich eines Wohnortwechsels verbunden sind, steuerfrei sind, wurde dabei aus systematischen Gründen ebenfalls in die Rz 706 übernommen.

Für eine bessere Übersichtlichkeit wird die Rz 707 gleichzeitig umformuliert, weitere inhaltliche Änderungen sind damit nicht verbunden.

Rz 706 lautet:

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

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

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

In folgenden weiteren Fällen sind Nebenleistungen iZm steuerfreien Einfuhren ebenfalls steuerfrei:

- **Beförderungsleistungen, die mit einer Einfuhr beweglicher körperlicher Gegenstände anlässlich eines Wohnortwechsels verbunden sind ([Art. 46 VO \(EU\) 282/2011](#));**

▪ **Nebenleistungen iZm steuerfreien Einfuhren**

- **von Waren in Kleinsendungen nichtkommerzieller Art mit Herkunft aus Drittländern iSd [§ 6 Abs. 4 Z 4 lit. b UStG 1994](#) ([Artikel 1 RL 2006/79/EG](#)) oder**
- **von Waren von geringem Wert iSd [§ 6 Abs. 4 Z 9 UStG 1994](#) ([Artikel 23 der Richtlinie 2009/132/EG](#))**

wenn die Kosten für die Nebenleistungen in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer enthalten sind.

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.

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 (vgl. die Beispiele 1, 2, 4 bis 6). ~~Dies gilt auch für Beförderungsleistungen, die mit einer Einfuhr beweglicher körperlicher Gegenstände anlässlich eines Wohnortwechsels verbunden sind (Art. 46 VO (EU) 282/2011).~~ Die Voraussetzung **für die Steuerbefreiung** ist jedoch nicht erfüllt, wenn keine EUST anfällt, weil die Einfuhr steuerfrei ist. ~~Ist die~~ **Im Fall einer steuerfreien** Einfuhr gemäß [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) steuerfrei, 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").

6.1.8.2. Kreditgewährung im Zusammenhang mit anderen Umsätzen

Rz 757 wird dahingehend geändert, dass die Kreditgewährung iZm Factoringleistungen im Regelfall eine unselbständige Nebenleistung zum steuerpflichtigen Factoringgeschäft darstellt (vgl. BFH 15.05.2012, XI R 28/10).

Rz 757 lautet:

Beim Kreditkartengeschäft liegt zwischen Kreditkartenunternehmen und Kunden eine Kreditgewährung oder zumindest eine Kreditbereitschaft vor. Das Entgelt hierfür besteht in der Kartengebühr und allfälligen sonstigen Gegenleistungen.

~~Beim (unechten und echten) Factoring ist der auf die Kreditgewährung entfallende Entgeltsteil steuerfrei.~~

Beim Factoring liegt auch dann keine steuerfreie Kreditgewährung des Unternehmers (Factors) an den Anschlusskunden vor, wenn der Unternehmer in der zugrunde liegenden Kaufpreisvereinbarung und in den Abrechnungen neben den Factoringgebühren getrennt ein Entgelt für die Vorfinanzierung ausweist (vgl. auch BFH 15.05.2012, XI R 28/10 zum Kauf von Honorarforderungen von Ärzten gegen Verrechnung von Factoringgebühren und Vorfinanzierungszinsen). Die mit der Factoringleistung einhergehende Kreditgewährung stellt eine unselbständige Nebenleistung dar und teilt als solche das Schicksal der Hauptleistung. Abweichend davon kann die Kreditgewährung jedoch dann als eigenständige und gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994](#) steuerfreie Hauptleistung zu beurteilen sein, wenn sie eine eigene wirtschaftliche Bedeutung hat. Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn die gesamte Forderung nicht vor Ablauf eines Jahres nach der Übertragung fällig ist oder die Voraussetzungen der Rz 754 für das Vorliegen eines selbständigen Kreditgeschäftes erfüllt sind.

Hinsichtlich **des** Vorsteuerabzuges siehe Rz 1997.

6.1.8.7.2. Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren

In Rz 767 wird ein Verweis angepasst.

Rz 767 lautet:

Die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren sind Leistungen iSd [§ 3a Abs. 14 Z 7 UStG 1994](#). Zur Bestimmung des Leistungsortes siehe Rz ~~641e~~ **642d** (bis 31.12.2009: [§ 3a Abs. 9 iVm Abs. 10 Z 7 UStG 1994](#)). Das gilt auch für die nachfolgend angeführten Bankumsätze.

Gebühren im Zusammenhang mit der Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren fallen nicht unter die Steuerbefreiung. Darunter fallen insbesondere Gebühren für

- Inkasso von Kupons/Tilgungserlöse,
- Besorgung von Zins- und Erträgnisscheinen (Bogenerneuerung),
- Verlosungskontrolle,
- Beschaffung von Ersatzurkunden,
- Ausstellung von Lieferbarkeitsbescheinigungen,
- Erlag, Behebung, Übertrag inkl. Versand, Versicherung, allfällige Namensumschreibung,
- Bearbeitung von Verlustfällen, Aufgebot, Sperren usw.,
- Depotprovision inklusive Evidenzgebühr für § 12-Depotgesetz-Geschäft,
- Erstellung von Depotauszügen, sonstige Übersichten und Aufstellungen, Ertragnisaufstellungen,
- Umschreiben von Namensaktien,
- sonstige Bearbeitungsgebühren, Gerichtssperren, Sperren zugunsten Dritter, Notariatsanfragen, Kosten im Zusammenhang mit KEST-Abgrenzung und -Aufrollung und ausländischen Quellensteuern, Finanzamtsbescheinigungen,
- Besorgung von Stimm-, Besucher-, Teilnehmerkarten,
- Ausbuchung wertlos gewordener Werte, Optionsscheine, Bezugsrechte, Nonvaleurs,
- Duplikatsbelege.

In die neu eingefügte Rz 767a wird die Rechtsprechung des EuGH betreffend die Portfolioverwaltung (EuGH 19.07.2012, Rs [C-44/11](#), *Deutsche Bank AG*) eingearbeitet. In diesem Zusammenhang werden auch Rz 768 und 769 angepasst.

Die Toleranzregelung im USt-Protokoll 2008, Erlass des BMF vom 18.11.2008, BMF-010219/0416-VI/4/2008, AÖF Nr. 51/2009, wonach für den Fall, dass im Rahmen einer Portfolioverwaltung entsprechend der gängigen Praxis und unter Anwendung der banküblichen Tarife die grundsätzlich steuerfreien Transaktionsleistungen – für den Kunden erkennbar – gesondert abgerechnet werden, keine Bedenken bestehen, wenn diese Leistung steuerfrei behandelt werden, entspricht nicht der zit. EuGH-Judikatur und ist daher für Zeiträume nach dem 31.12.2013 nicht mehr anzuwenden.

Rz 767a lautet:

Portfolioverwaltung:

Eine steuerpflichtige Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren liegt auch bei einer entgeltlichen Tätigkeit eines Unternehmers vor, der aufgrund eigenen Ermessens, dh. ohne vorhergehende Weisung des Kunden, über den Kauf und Verkauf von Wertpapieren entscheidet und diese Entscheidung durch den Kauf und Verkauf der Wertpapiere vollzieht (EuGH 19.07.2012, Rs [C-44/11](#), *Deutsche Bank AG*). Dies gilt auch dann, wenn die Analyse und Beaufsichtigung des Vermögens sowie die durchgeführten Transaktionen jeweils getrennt abgerechnet werden.

Entscheidet der Kunde, ob und welche konkreten Transaktionen durchgeführt werden, liegen mehrere selbständige Hauptleistungen vor, die umsatzsteuerlich gesondert zu beurteilen sind.

Zum Leistungsort siehe Rz 642d.

Rz 768 lautet:

Steuerfrei sind jedenfalls Gebühren im Zusammenhang mit

- dem Kauf/Verkauf von Wertpapieren (Börsespesen, Ordergebühren, Ausländerprovisionen, Lieferspesen, Devisenprovisionen, Ausübung von Bezugsrechten, Wandel- und Optionsrechten usw.),
- Optionsgeschäft mit Wertpapieren (in- und ausländische Börsespesen, Ordergebühr, Evidenz- bzw. Sperrgebühr für gedeckte Calls usw.),
- Ankauf fälliger Kupons/Stücke im Schaltergeschäft,
- Zahlungsprovision für Überweisungen ausländischer Erträge/Tilgungserlöse, Zahlstellenprovision.

Hievon ausgenommen sind Entgelte für Transaktionen im Rahmen einer Portfolioverwaltung iSd Rz 767a.

Rz 769 lautet:

Nebenkosten (zB Kopien, Übersetzungen, Gutachten) und weiterbelastete Fremdkosten (zB Porti, fremde Gebühren) sind der jeweiligen Leistung zuzuordnen und umsatzsteuerlich in gleicher Weise zu behandeln.

Bei der Vielzahl der im Wertpapierbereich existierenden Gebühren und Kostenarten kann bei der Unterscheidung, ob ein steuerfreies oder steuerpflichtiges (Depotgeschäft) Leistungsentgelt vorliegt, grundsätzlich darauf abgestellt werden, wem gegenüber die Entgeltsabrechnung erfolgt. Erfolgt die Entgeltsabrechnung gegenüber dem Emittenten kann davon ausgegangen werden, dass es sich um (allenfalls Folge-)Leistungen im Zusammenhang mit der Emission handelt, die als solche von der USt befreit ist.

Erfolgt die Entgeltsabrechnung gegenüber dem Kunden, so kann – ausgenommen es handelt sich um Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Veräußerung von Wertpapieren – im Regelfall davon ausgegangen werden, dass es sich um Leistungen im Depotgeschäft handelt. **Dies gilt bei Leistungen im Rahmen einer Portfolioverwaltung iSd Rz 767a auch für die Transaktionskosten.**

6.1.8.10. Verwaltung von Sondervermögen

In Rz 772a werden folgende Änderungen eingearbeitet:

- Einarbeitung EuGH 07.03.2013, Rs [C-424/11](#), *Wheels ua.*, zum Begriff des Sondervermögens
- Klarstellung zur Behandlung von Fonds zur Altersversorgung von Arbeitnehmern;
- Einarbeitung EuGH 07.03.2013, Rs [C-275/11](#), *GfBK*, zur Anwendung der Steuerbefreiungen für fondsspezifische Leistungen durch Dritte sowie
- Anpassung von Verweisen auf das [InvFG 2011](#) sowie die [OGAW-RL](#)

Rz 772a lautet:

Sondervermögen iSd [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994](#) sind Fonds, die dem ausschließlichen Zweck dienen, beim Publikum beschaffte Gelder für gemeinsame Rechnung in Wertpapieren anzulegen, das sind insbesondere Fonds, die Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren im Sinne der [Richtlinie 2009/65/EG](#), zur Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW) darstellen. Ein Investmentfonds, in dem das Kapitalvermögen eines Altersversorgungssystems zusammengeführt wird, fällt nicht unter den Begriff „Sondervermögen“, wenn die Mitglieder nicht die mit der Verwaltung dieses Fonds zusammenhängenden Risiken tragen und die Beiträge, die der Arbeitgeber an das Altersversorgungssystem zahlt, für ihn ein Mittel darstellen, seinen gesetzlichen Verpflichtungen gegenüber seinen Angestellten nachzukommen (vgl. EuGH 07.03.2013, Rs [C-424/11](#), *Wheels ua.*).

Gemäß EuGH 04.05.2006, Rs [C-169/04](#), „*Abbey National plc/Inscape Investment Fund*“, fallen die Dienstleistungen der administrativen und buchhalterischen Verwaltung der Sondervermögen durch einen Dritten dann unter die Steuerbefreiung, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden und für die Verwaltung dieser Sondervermögen spezifisch und wesentlich sind.

Spezifisch sind neben den Aufgaben der **Anlageverwaltung** Portfeuilleverwaltung die administrativen Aufgaben der Organismen für gemeinsame Anlagen selbst, wie sie in Anhang

II der geänderten Fassung der Richtlinie 85/611 der [Richtlinie 2009/65/EG](#) zur **Koordinierung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften betreffend bestimmte Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren (OGAW)** unter der Überschrift "Administrative Tätigkeiten" aufgeführt sind (zB Rechnungslegungsdienstleistungen, Bewertung von Fondsvermögen, Festsetzung der Ausgabepreise von Fondsanteilen, Überwachung der Einhaltung der Rechtsvorschriften, Beantwortung von Kundenanfragen).

Ziel der Befreiung der Umsätze im Zusammenhang mit der Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften ist es, die steuerliche Neutralität in Bezug auf die Wahl zwischen unmittelbarer Geldanlage in Wertpapieren und derjenigen zu gewährleisten, die durch Einschaltung von Organismen für gemeinsame Anlagen erfolgt. Spezifisch und wesentlich sind daher im Grundsatz die Verwaltungstätigkeiten, die nur mit einer mittelbaren, nicht aber auch mit einer unmittelbaren Geldanlage verbunden sind (zB bei der Fondsverwaltung das einzuhaltende Erfordernis der Rechnungslegung, der Führung des Anteilsinhaberregisters und der Ausgabe und Rückgabe von Anteilen).

Bei der Verwaltung von Sondervermögen kommt es gemäß EuGH 04.05.2006, Rs [C-169/04](#), „*Abbey National plc/Inscape Investment Fund*“, weder auf die Person des Leistenden, noch auf die Person des Leistungsempfängers an. Es können daher auch die Leistungen Dritter befreit sein, wenn die Übertragung der Aufgaben nicht gemäß § 3 Abs. 3 **28 Abs. 1** Investmentfondsgesetz **2011**, BGBl. I Nr. 532/1993 **77/2011**, oder gemäß [§ 3 Abs. 3 Immobilien-Investmentfondsgesetz](#), BGBl. I Nr. 80/2003, erfolgt und die dort angeführten Voraussetzungen nicht erfüllt werden (**vgl. auch EuGH 07.03.2013, Rs [C-275/11](#), *GfBK*, zu Beratungsdienstleistungen für Wertpapieranlagen, die durch Dritte an eine Kapitalanlagegesellschaft erbracht werden**).

In ~~gemeinschaftsrechtskonformer~~ **unionsrechtskonformer** Interpretation des [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. i UStG 1994](#) ist auch die Verwaltung drittländischer Investmentfonds iSd [§ 42 Abs. 1 zweiter Satz InvFG 1993](#) unecht steuerbefreit (vgl. EuGH 28.06.2007, Rs [C-363/05](#), „*J. P. Morgan*“).

Der Leistungsort für solche Umsätze bestimmt sich seit 24. Mai 2007 gemäß [§ 3a Abs. 10 Z 7 iVm \[§ 3a Abs. 9 UStG 1994\]\(#\)](#) idF Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, nach dem

Empfängerortprinzip (Zur Bestimmung des Leistungsortes bei Katalogleistungen ab 1.1.2010: siehe Rz 641o).

Umsätze aus Portfoliomanagementleistungen eines in Österreich ansässigen Wertpapierdienstleistungsunternehmens für im Drittland ansässige Investmentfonds iSd [§ 42 Abs. 1 zweiter Satz InvFG 1993](#) sind daher in Österreich nicht steuerbar und berechtigen gemäß [§ 12 Abs. 3 Z 3 UStG 1994](#) auch nicht zum Vorsteuerabzug.

6.1.14. Gemeinnützige Sportvereinigungen

6.1.14.3. Anwendungsbereich der Befreiungsbestimmung

In Rz 885 werden die allgemeinen Ausführungen des EuGH vom 21.02.2013, Rs [C-18/12, Zamberk](#), zum Anwendungsbereich der gegenständlichen Steuerbefreiung eingearbeitet.

Rz 885 lautet:

Die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung setzt nicht voraus, dass die sportliche Betätigung auf einem bestimmten Niveau oder in einer bestimmten Art und Weise, nämlich regelmäßig oder organisiert oder im Hinblick auf die Teilnahme an sportlichen Wettkämpfen, ausgeübt wird, soweit die Ausübung dieser Tätigkeit nicht rein im Rahmen von Erholung oder Unterhaltung stattfindet. Ziel der Befreiung ist die Förderung bestimmter, dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten, nämlich in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehender Dienstleistungen, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbracht werden, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben. Sie zielt somit darauf ab, eine solche Betätigung durch breite Schichten der Bevölkerung zu fördern (EuGH 21.02.2013, Rs [C-18/12, Zamberk](#)).

Es ist zu beachten, dass die Anwendung der Befreiungsbestimmung für gemeinnützige Sportvereinigungen nur einen eingeschränkten Wirkungsbereich hat. Für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß [§ 45 Abs. 1 BAO](#) (entbehrliche Hilfsbetriebe) und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemäß [§ 45 Abs. 2 BAO](#) (unentbehrliche Hilfsbetriebe) gilt die Liebhabereivermutung (siehe Rz 1239 und Rz 1240). Bei Betätigungen iSd [§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993 idgF, kann diese Liebhabereivermutung jedoch

nicht gegen den Willen des Unternehmers angewendet werden (siehe dazu VereinsR 2001 Rz 463 ff sowie Rz 520). Eine nichtunternehmerische Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die Umsätze des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes jährlich regelmäßig unter 2.900 Euro liegen.

6.1.19. Ärzte

6.1.19.2.1.1. Heilbehandlung

Im Hinblick auf die Aufnahme der arbeitsmedizinischen Tätigkeiten in den Negativkatalog der Rz 948 ist in Rz 944 die (beratende) Tätigkeit durch Ärzte im Rahmen des Arbeitnehmerschutzbeirates ([§ 91 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz](#)) zu streichen.

Rz 944 lautet:

Tätigkeiten im Rahmen der Heilbehandlung sind insbesondere

- die Untersuchung auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen von körperlichen Krankheiten, Geistes- und Gemütskrankheiten, von Gebrechen oder Missbildungen und Anomalien, die krankhafter Natur sind;
- die Beurteilung dieser Zustände bei Verwendung medizinisch-diagnostischer Hilfsmittel;
- die Behandlung solcher Zustände;
- Die Verabreichung eines Medikamentes zur sofortigen Einnahme, die Verabreichung einer Injektion oder das Anlegen eines Verbandes im Rahmen einer ärztlichen Behandlungsleistung gehört als übliche Nebenleistung zur begünstigten ärztlichen Heiltätigkeit;
- die Vornahme operativer Eingriffe einschließlich der Entnahme oder Infusion von Blut;
- die Vorbeugung von Erkrankungen (dazu gehören auch Drogenpräventivvorträge);
- die Geburtshilfe;
- die Verordnung von Heilmitteln, von Heilbehelfen und medizinisch-diagnostischen Hilfsmitteln;
- die Vornahme von Leichenöffnungen ([§ 2 Abs. 2 Ärztegesetz 1998](#), BGBl. Nr. 169/1998);

- Anpassung von Kontaktlinsen durch Augenärzte (VwGH 13.03.1997, [95/15/0124](#)); Anpassung von Hörgeräten durch Hals-, Nasen-, Ohrenärzte;
- die Tätigkeit der Ärzte im Rahmen der gemäß [§ 32 Abs. 1 Strahlenschutzgesetz](#), BGBl. Nr. 227/1969, durchzuführenden Untersuchungen;
- ~~die (beratende) Tätigkeit durch Ärzte im Rahmen des Arbeitnehmerschutzbeirates (§ 91 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz);~~
- die fachärztliche Beratung im Sinne des [§ 69 Abs. 3 und 4 des Gentechnikgesetzes](#), BGBl. Nr. 510/1994 idF BGBl. I Nr. 127/2005, vor und nach Durchführung einer genetischen Analyse;
- der Einsatz eines freiberuflich tätigen Notarztes einschließlich des Bereitschaftsdienstes.

6.1.19.2.1.2. Erstellung von Gutachten

In Rz 946 wird klargestellt, dass auch Gutachten im Rahmen einer außergerichtlichen Streitbeilegung steuerpflichtig sind.

Rz 946 lautet:

Auch die Ausstellung von ärztlichen Zeugnissen und die Erstattung von ärztlichen Gutachten gehört zur Berufstätigkeit als Arzt ([§ 2 Abs. 3 ÄrzteG 1998](#)). Die Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) ("Steuerfrei sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt") geht nicht dadurch verloren, dass der Auftrag zur Erstellung eines Gutachtens von einem Dritten erteilt wird (zB Gutachten über den Gesundheitszustand im Zusammenhang mit einer Versicherungsleistung).

Lediglich die Erstattung folgender ärztlicher Gutachten fällt - zum Teil gestützt auf die Judikatur des EuGH - nicht unter die Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#):

- Die auf biologische Untersuchungen gestützte Feststellung einer anthropologisch-erbbiologischen Verwandtschaft (EuGH 14.09.2000, Rs [C-384/98](#), **D. gegen W.**);
- ärztliche Untersuchungen über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen und die dermatologische Untersuchung von kosmetischen Stoffen;
- psychologische Tauglichkeitstests, die sich auf die Berufsfindung erstrecken.

- ärztliche Bescheinigungen für Zwecke eines Anspruches nach dem Kriegsoferversorgungsgesetz 1957 ([KOVG 1957](#)), BGBl. Nr. 152/1957 idgF (EuGH 20.11.2003, Rs [C-307/01](#), ***d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services***)
- ärztliche Gutachten in laufenden Gerichtsverfahren **bzw. im Rahmen einer außergerichtlichen Streitbeilegung**, wie zB
 - ärztliche Gutachten für zivil- und strafrechtliche Haftungsfragen (EuGH 20.11.2003, Rs [C-307/01](#), ***d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services***);
 - ärztliche Gutachten über ärztliche Kunstfehler (EuGH 20.11.2003, Rs [C-307/01](#), ***d'Ambrumenil und Dispute Resolution Services***) oder Behandlungsfehler;
 - ärztliche Gutachten im Zusammenhang mit Invaliditäts-, Berufs-, oder Erwerbsunfähigkeitspensionen sowie über Leistungen aus Unfallversicherungen (EuGH 20.11.2003, Rs [C-212/01](#), ***Unterpertinger***);
 - ärztliche Gutachten zur Feststellung des Grades einer Invalidität, Berufs- oder Erwerbsminderung.

Davon ausgenommen sind Andere-ärztliche Gutachten in laufenden Gerichtsverfahren, ~~sind ebenfalls steuerpflichtig, außer sie dienen~~ **die** dem Schutz der Gesundheit des Betreffenden **dienen**, wie zB Gutachten über die Vernehmungs- oder Verhandlungsfähigkeit oder Haftvollzugstauglichkeit.

~~Die Änderungen aufgrund des letzten Punktes sind ab 1. Jänner 2007 anzuwenden.~~

6.1.19.2.3. Keine Umsätze aus ärztlicher Tätigkeit

In Rz 948 wird der Einleitungssatz an die Änderung des [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) durch das AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 angepasst.

Außerdem werden in die Aufzählung der nicht unter [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) fallenden Leistungen die in erster Linie der Beratung des Arbeitgebers dienenden Tätigkeiten der Arbeitsmediziner iSv [§ 82 ASchG](#) bzw. [§ 78 Abs. 4 B-BSG](#) aufgenommen. Hiervon ausgenommen sind jedoch unter den Begriff der Heilbehandlung subsumierbare,

medizinische Leistungen, die unmittelbar gegenüber dem Arbeitnehmer erbracht werden (zB Schutzimpfungen).

Rz 948 lautet:

Nicht zur Tätigkeit als Arzt **Keine Heilbehandlungen** im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) **sind** gehören zB die folgenden Tätigkeiten, ~~die nicht Ausübung der Heilkunde sind:~~

- die schriftstellerische Tätigkeit, auch wenn es sich dabei um Berichte in einer ärztlichen Fachzeitschrift handelt;
- die Chefredaktionstätigkeit bei medizinischen Fachzeitschriften;
- die Vortragstätigkeit, auch wenn der Vortrag vor Ärzten im Rahmen der Fortbildung (Fachkongresse) gehalten wird;
- die Lehrtätigkeit;
- die Mitarbeit in Rundfunk- und Fernsehsendungen zu medizinischen Themen;
- die Mitarbeit bei EDV-Programmen für Ärzte;
- die Konsulententätigkeit in medizinischen Fachbeiräten (zB Arzneimittelbeirat);
- **die Tätigkeiten der Arbeitsmediziner ([§ 82 ArbeitnehmerInnenschutzgesetz](#), BGBl. Nr. 450/1994, bzw. [§ 78 Abs. 4 Bundes-Bedienstetenschutzgesetz](#), BGBl. I Nr. 70/1999); steuerfrei sind jedoch**
 - **die individuelle Beratung der Arbeitnehmer bzw. Bediensteten in Angelegenheiten des Gesundheitsschutzes, der auf die Arbeitsbedingungen bezogenen Gesundheitsförderung und der menschengerechten Arbeitsgestaltung,**
 - **die arbeitsmedizinische Untersuchung von Arbeitnehmern bzw. Bediensteten, ausgenommen Einstellungs- und berufliche Eignungsuntersuchungen,**
 - **die Durchführung von Schutzimpfungen, sowie**
 - **die Dokumentation dieser Tätigkeiten**

Bei den genannten Tätigkeiten der Arbeitsmediziner ist im Falle einer Gesamtbetragsabrechnung aus Vereinfachungsgründen aufgrund von Erfahrungssätzen davon auszugehen, dass der Anteil der steuerpflichtigen 90% und der Anteil der steuerfreien Tätigkeiten 10% beträgt.

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

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

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

6.1.27. Kleinunternehmer

6.1.27.2. Ermittlung der 30.000 Euro – Umsatzgrenze

In Rz 996 erfolgen Klarstellungen zur Ermittlung der Kleinunternehmergrenze bei Reverse-Charge-Umsätzen, innergemeinschaftlichen Erwerben, Reiseleistungen iSd [§ 23 UStG 1994](#) und Differenzbesteuerung iSd [§ 24 UStG 1994](#).

Rz 996 lautet:

Es sind alle Umsätze gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) - außer Hilfsgeschäfte einschließlich Geschäftsveräußerungen – bei der Prüfung, ob die 30.000 Euro (bzw. bis 31. Dezember 2006: 22.000 Euro) – Grenze überschritten wird, mit einzubeziehen. Dazu gehören auch die Umsätze, die unter die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#) fallen. Im Falle einer Schätzung, können diese Umsätze mit 150%

des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ([§ 125 Abs. 1 lit. b BAO](#)) angesetzt werden.

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 30.000-Euro-Grenze ist hinsichtlich der differenzbesteuerten Umsätze von der nach [§ 24 Abs. 4 und 5 UStG 1994](#) errechneten Bemessungsgrundlage auszugehen.

6.1.28. Zusammenschlüsse von Banken, Versicherungen und Pensionskassen

6.1.28.4. Kosten

In Rz 1016 wird die Rechtsansicht des VwGH zur Kostenverrechnung und zur unionsrechtlich gebotenen Auslegung des ersten Befreiungstatbestandes in [§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994](#) eingearbeitet (vgl. VwGH 28.03.2012, [2008/13/0172](#)).

Rz 1016 lautet:

Unter Kosten sind sämtliche in der Gewinn- und Verlustrechnung nach den Rechnungslegungsbestimmungen des [UGB](#) im Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit berücksichtigten Aufwendungen (einschließlich Steueraufwendungen) zu verstehen, soweit sie mit den unecht befreiten Leistungen im Zusammenhang stehen. Dazu zählen auch Fremdkapitalzinsen, welche von dem Zusammenschluss aufgewendet werden müssen, sowie die Amortisation immaterieller Wirtschaftsgüter, insbesondere von Firmenwerten oder Softwarepaketen, die vom Zusammenschluss erworben wurden. Auch Nebenkosten, wie zB die Kosten für die Personalverrechnung für jene Mitarbeiter, welche zur Ausführung der nach [§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994](#) benötigt werden, oder etwa die Abwicklung der Anlagenbuchhaltung, soweit sie sich auf Anlagegüter bezieht, die im Zusammenhang mit den befreiten Umsätzen stehen, fallen unter die Steuerbefreiung.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Zusammenschlüsse lediglich Kostenersatz fordern und dass die Befreiung nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt. Erforderlich ist nicht nur, dass der Zusammenschluss hinsichtlich der Leistungen an seine Mitglieder insgesamt keinen Gewinn erzielt, sondern auch

eine verursachungsgerechte Aufteilung auf die einzelnen Mitglieder. Ist es aus praktischer Sicht nicht möglich, die Höhe der Kosten bereits bei der Fakturierung der Leistung festzustellen, wird es zweckmäßig sein, zunächst eine vorläufige und bei Feststehen der tatsächlichen Kosten eine endgültige Verrechnung vorzunehmen (VwGH 28.03.2012, [2008/13/0172](#)).

Bei der Leistungsverrechnung bestehen keine Bedenken, wenn den Mitgliedern zunächst Sockelbeträge in Form einer Bereitstellungsgebühr in Rechnung gestellt werden und womit die Fixkosten (Amortisation und Verzinsung der Investitionen) abgedeckt werden. Diese Bereitstellungsprovision orientiert sich an der Anzahl der Mitglieder. Der verbleibende Restbetrag der (geschätzten) Kosten wird durch die erbrachten Leistungseinheiten dividiert, wodurch sich ein Preis pro Leistungseinheit ergibt. Dieser Preis wird den Mitgliedern nach Maßgabe der Inanspruchnahme der Leistung verrechnet. Ergibt sich nach Vorliegen der effektiven Kosten des Jahres eine Abweichung, erfolgt ein Ausgleich über entsprechende Gutschriften oder Nachbelastungen.

7. Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG 1994)

Rz 1051a, die Ausführungen zu Ausfuhrlieferungen anlässlich des Beitritts Kroatiens zur EU mit 1.7.2013 enthält, wird nach Rz 1051 neu eingefügt.

Rz 1051a lautet:

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

7.2. Ausländischer Abnehmer

Es wird die Aussage des VwGH vom 05.09.2012, [2008/15/0285](#), eingearbeitet, nach der zwingend Voraussetzung für die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung ist, dass die Person des Abnehmers bekannt ist.

Rz 1059 lautet:

Im Falle der Beförderung bzw. Versendung durch den Abnehmer muss dieser ein ausländischer Abnehmer im Sinne der folgenden Ausführungen sein. **Die Beurteilung als „ausländischer Abnehmer“ setzt zwingend voraus, dass die Person des Abnehmers bekannt ist. Erst wenn feststeht, welchem Rechtsträger die Lieferung des Unternehmers zuzuordnen ist, kann in einem weiteren Schritt festgestellt werden, ob der Abnehmer einen Sitz bzw. einen Wohnsitz im Inland hat oder nicht (vgl. VwGH 05.09.2012, [2008/15/0285](#)).**

9. Umsätze für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt (§ 9 UStG 1994)

9.2. Umsätze für die Luftfahrt

9.2.1. Betroffene Luftfahrzeuge

Rz 1142a und Rz 1143 sowie das in Rz 1143 enthaltene Beispiel werden an die Aussagen des VwGH vom 05.09.2012, [2009/15/0213](#), angepasst.

Rz 1142a lautet:

Bis zur Aufnahme eines Unternehmers in die in Rz 1142 genannte Liste gilt Folgendes: Hat das zuständige Finanzamt festgestellt, dass der Unternehmer im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreibt ~~und keine gemäß § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 steuerfreien Beförderungsleistungen erbringt~~, erteilt das zuständige Finanzamt hierüber eine schriftliche Bestätigung, die bis zur Veröffentlichung einer neuen Liste gilt. Der Unternehmer kann anderen Unternehmern Kopien dieser Mitteilung übermitteln und sie auf diese Weise informieren. Die anderen Unternehmer sind berechtigt, diese Kopien bis zur

Veröffentlichung einer neuen Liste für die Führung des buchmäßigen Nachweises zu verwenden.

Rz 1143 lautet:

Da **Auch** Fluggesellschaften, welche (auch) Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen **durchführen**, die hierfür besonders eingerichtet sind, ~~durchführen, und~~ gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994](#) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, fallen sie nicht unter die Vorstufenbefreiung nach [§ 9 Abs. 2 UStG 1994](#) (**vgl. VwGH 05.09.2012, [2009/15/0213](#)**).

Beispiel:

*Das österreichische Unternehmen X verkauft Treibstoff an ~~die~~ **das** österreichischen Flugunternehmen Y ~~und~~ Z. Y betreibt ein Flugunternehmen, das auch Krankenbeförderungen durchführt. ~~Z ist in der Liste der Finanzverwaltung enthalten und~~ Y ist mit den Krankenbeförderungen (unecht) steuerbefreit. Ihm kann – **bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 9 UStG 1994](#)** – ~~daher nicht~~ steuerfrei geliefert werden. Der Umsatz an Z kann steuerfrei behandelt werden.*

10. Steuersätze (§ 10 UStG 1994)

10.2.4.8. Wohnungseigentumsgemeinschaften

In Rz 1214 erfolgt eine Klarstellung bezüglich Erhaltungsaufwendungen, die aus einer Zeit vor Gründung der WEG stammen.

Rz 1214 lautet:

Die Steuerermäßigung erstreckt sich nur auf Leistungen zur Erhaltung, Verwaltung oder zum Betrieb der im gemeinsamen Eigentum stehenden Teile und Anlagen einer Liegenschaft, an der Wohnungseigentum besteht. Dazu gehören insbesondere die Betriebs- und Verwaltungskosten und die Erhaltungskosten. Errichtungs- bzw. Herstellungskosten zählen nicht zu den Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften. Werden im Rahmen der Betriebskostenabrechnungen auch Annuitäten für Darlehen, die für die Errichtung der Eigentumswohnungen aufgenommen wurden, an die Wohnungseigentümer weiterverrechnet, so sind diese nicht steuerbar. Zur Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand sind nicht die ertragsteuerlichen Grundsätze heranzuziehen sondern die

mietrechtlichen Bestimmungen (VwGH 12.04.1994, [93/14/0215](#)). Die Regelung des nach dem Miet- und Wohnungseigentumsrecht maßgeblichen Erhaltungsbegriffes findet sich im [§ 3 MRG](#). Danach stellt zB der Ersatz einer nur mit unwirtschaftlichem Aufwand reparierfähigen Liftanlage durch eine gleichartige neue Anlage noch Erhaltung dar. Die Funktionstüchtigkeit der Anlage ist im Zeitpunkt der Erneuerung nicht erforderlich, wohl aber im Zeitpunkt des Entstehens der Wohnungseigentumsgemeinschaft. **Erfasst sind daher nur solche Aufwendungen, die einen originären Erhaltungsbedarf der Wohnungseigentumsgemeinschaft decken, nicht aber einen solchen, der aus der Zeit vor dem Entstehen der Unternehmereigenschaft der Wohnungseigentumsgemeinschaft übernommen wurde. Entscheidend ist aber auch hier nicht der Zeitpunkt der grundbücherlichen Eintragung des Wohnungseigentums, sondern der Zeitpunkt der Erfüllung der Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft der Wohnungseigentumsgemeinschaft unter der Voraussetzung, dass in der Folge tatsächlich Wohnungseigentum errichtet wird.** Wird eine Liftanlage erstmals errichtet, kommt für die an die Wohnungseigentümer weiterverrechneten Kosten der Normalsteuersatz zur Anwendung.

10.2.7.2. Gemeinnützige Bauvereinigungen

In Rz 1235 und 1236 werden die Verweise auf die KStR (KStR 2013) angepasst.

Rz 1235 lautet:

Hinsichtlich des Begriffes "Bauvereinigungen, die nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz ([WGG](#)), BGBl. Nr. 139/1979 idgF, als gemeinnützig anerkannt sind", siehe KStR 2001 Rz 178 ff. **2013 Rz 210.**

10.2.7.3. Umfang der Begünstigung

Rz 1236 lautet:

Hinsichtlich der Abgrenzung der Leistungen, die von einem begünstigten Rechtsträger im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des [§ 45 Abs. 3 BAO](#) (begünstigungsschädliche

Betriebe) ausgeführt werden, zu den übrigen (dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden) Leistungen siehe VereinsR 2001 Rz 522 bis Rz 524. Zu den begünstigten Geschäften iSd [§ 7 Abs. 1 bis 3 WGG](#) der gemeinnützigen Bauvereinigungen siehe KStR 2001 Rz 181 ff. **2013 Rz 214 ff.**

11. Ausstellung von Rechnungen (§ 11 UStG 1994)

11.1.5.9. Rechnungen bei Voraus- oder Anzahlungen

Rz 1524a wird an die Änderung des [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) durch das AbgÄG 2012 angepasst.

Rz 1524a lautet:

Werden bei Miet-, Pacht-, Wartungs- oder ähnlichen Leistungen Entgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge für zukünftige Leistungen in Rechnung gestellt, kann der Vorsteuerabzug abweichend vom allgemeinen Grundsatz, dass nach der Leistungserbringung begrifflich keine Anzahlungen mehr möglich sind, entsprechend den geleisteten Zahlungen in sinngemäßer Anwendung des § 12 Abs. 1 Z 1 ~~zweiter~~**dritter** Satz UStG 1994 vorgenommen werden. Ein Vorsteuerabzug ohne Zahlung auf Grund einer solchen Rechnung ist in diesen Fällen nicht zulässig. Weiters kann bei Anzahlungsrechnungen betreffend die genannten Leistungen die Angabe des Leistungszeitraumes auch in der Weise erfolgen, dass der Beginn des Leistungszeitraumes mit dem Zusatz angeführt wird, dass die Vorschreibung (= Anzahlungsrechnung) bis zum Ergehen einer neuen Vorschreibung gilt.

11.1.6. Änderungen der Rechnungslegung auf Grund des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 2002

In Rz 1539 erfolgt eine Anpassung an die ständige Entscheidungspraxis des UFS. Die diesbezüglichen Aussagen des BMF im Umsatzsteuerprotokoll 2008 (Erlass des BMF vom 18.11.2008, BMF-010219/0416-VI/4/2008) werden nicht aufrechterhalten.

Rz 1539 lautet:

Das Vorliegen dieser Merkmale ist Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Hinsichtlich der fortlaufenden Nummer ist durch den Leistungsempfänger keine Überprüfung vorzunehmen. Die inhaltliche Richtigkeit der UID ist bis auf weiteres nicht zu überprüfen.

In Rz 1564c ff wird, beginnend mit der Kapitelüberschrift, die bisher noch unvollständige Zitierung der E-Rechnung-UStV um die Nummer des Bundesgesetzblattes ergänzt.

11.2.3a. Elektronische Rechnung (Rechtslage für Umsätze ab 1. Jänner 2013; § 11 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~516/2012)

Rz 1564d lautet:

[...]

Das Format, in das der Inhalt der Rechnung eingebettet ist, darf in andere Formate konvertiert werden, wenn Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts weiterhin durch eine der in [§ 1 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~516/2012, genannten Verfahren oder Technologien gewährleistet sind.

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

Jeder Unternehmer kann selbst bestimmen, in welcher Weise er die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit des Inhalts gewährleistet. Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts der Rechnung sind nach [§ 1 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~516/2012, gewährleistet, wenn eines der dort genannten Verfahren bzw. Technologien angewendet wird:

[...]

Rz 1564f lautet:

[...]

Bei Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens gemäß [§ 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~**516**/2012, ist die Überprüfung und Archivierung einer auf einer Rechnung angebrachten qualifizierten elektronischen Signatur nicht erforderlich.

[...]

Rz 1564g lautet:

[...]

*Da die Signatur den Anforderungen des [§ 1 Z 3 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~**516**/2012, entspricht, sind Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts gewährleistet. A hat die Lesbarkeit zu gewährleisten und die Rechnung samt Signaturprüfprotokoll zu archivieren. Es steht der Vorsteuerabzug aus der Rechnung nach Maßgabe des [§ 12 UStG 1994](#) zu. Insbesondere muss die Rechnung auch inhaltlich (Vorliegen der in [§ 11 UStG 1994](#) geforderten Rechnungsmerkmale) korrekt sowie die Leistung für das Unternehmen des A ausgeführt sein.*

[...]

*Die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung können durch die Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens ([§ 1 Z 1 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~**516**/2012) gewährleistet werden, wenn dadurch ein verlässlicher Prüfpfad zwischen der Rechnung und der Leistung geschaffen wird.*

Rz 1564h lautet:

Die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung werden gewährleistet, wenn eine elektronische Rechnung über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine) übermittelt wird ([§ 1 Z 2 Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~**516**/2012). Derzeit ist die Übermittlung einer elektronischen Rechnung über das Unternehmensserviceportal oder über PEPPOL (Pan-European Public Procurement OnLine) nur an den Bund als Leistungsempfänger möglich.

Rz 1564i lautet:

Gemäß [§ 1 Z 3 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~**516**/2012, ist die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung gewährleistet, wenn die Rechnung mit einer Signatur des Ausstellers versehen ist, die den Erfordernissen des [§ 2 Z 3a des Signaturgesetzes](#), BGBl. I Nr. 190/1999 idF BGBl. I Nr. 75/2010, entspricht (qualifizierte elektronische Signatur).

[...]

Rz 1564j lautet:

Gemäß [§ 1 Z 4 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~**516**/2012 können die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung auch im elektronischen Datenaustausch (EDI-Verfahren) gewährleistet werden. Voraussetzung dafür ist, dass über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 des Anhangs 1 der [Empfehlung 94/820/EG](#) der Kommission über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. Nr. L 338 vom 28.12.1994 S. 98) besteht, in der der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten. Dies wird dann anzunehmen sein, wenn eine der [Empfehlung 94/820/EG](#) entsprechende Vereinbarung zwischen den Beteiligten besteht, die auch tatsächlich eingehalten wird. Auch eine Vereinbarung mit einem als Netzwerkknoten fungierenden Unternehmer kann diese Voraussetzungen erfüllen.

[...]

Rz 1564k lautet:

Die Abrechnung mittels elektronischer Gutschrift ist grundsätzlich zulässig. Sie muss die Anforderungen des [§ 1 der Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~**516**/2012, erfüllen. Zulässig ist daher zB, dass der Leistungsempfänger die Gutschrift mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versieht. Auch eine elektronische Gutschrift muss als solche bezeichnet werden (siehe [§ 11 Abs. 8 Z 3 UStG 1994](#)).

Rz 1564I lautet:

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

Die vom Dritten ausgestellten Rechnungen haben den Anforderungen der [Verordnung des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. ~~XXX~~**516**/2012, zu entsprechen.

[...]

11.2.4.1. Durchschriften und Abschriften von Rechnungen

In Rz 1565 erfolgt eine Klarstellung, dass gleichzeitiger Versand an mehrere Adressen desselben Unternehmers auch dann vorliegt, wenn ein Steuerberater die Rechnung für den Leistungsempfänger entgegen nimmt.

Rz 1565 lautet:

Durchschriften werden gleichzeitig mit dem Original hergestellt. Abschriften sind zeitlich nachfolgende Ausfertigungen einer Urkunde, die inhaltlich mit dem Original übereinstimmen. Durchschriften und Abschriften sind, so sie vom Rechnungsersteller ausgegeben werden, ausdrücklich als solche zu kennzeichnen, widrigenfalls der Aussteller die ausgewiesene Steuer wegen Inrechnungstellung schuldet. Dasselbe gilt, wenn ein und dieselbe elektronische Rechnung vom Unternehmer in mehreren Formaten ausgestellt (zB als PDF-Datei und xml-Datei) wird (vgl. auch Rz 1564c). Dies gilt nicht, wenn **hinsichtlich der Rechnungsmerkmale** inhaltlich identische Mehrfachausfertigungen derselben Rechnung gemeinsam versandt werden (zB gemeinsamer Versand einer PDF-Datei und einer xml-Datei; gleichzeitiger Versand an mehrere E-Mailadressen desselben Unternehmens **bzw. gleichzeitiger Versand an eine E-Mailadresse des Leistungsempfängers und an eine E-Mailadresse eines die Rechnung für den Leistungsempfänger empfangenden Dritten, wie etwa der Steuerberater des Unternehmers**).

Rz 1566 wird um die Möglichkeit der elektronischen Archivierung von Rechnungen unter Einsatz eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens erweitert.

Rz 1566 lautet:

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

Die Sicherstellung der Unveränderbarkeit kann durch technische Maßnahmen wie zum Beispiel durch Mikroverfilmung, Erfassen auf einer optischen Speicherplatte, oder durch Scannen und Speichern auf WORM-Datenträgern erfolgen, sofern die elektronisch aufbewahrten Daten im Nachhinein nicht verändert werden können (zur Aufbewahrung elektronischer Rechnungen siehe Rz 1570). Die Sicherstellung der Unveränderbarkeit der gespeicherten Rechnungen kann auch durch das Zusammenwirken von systemtechnischen und organisatorischen Maßnahmen gewährleistet werden. Dies erfordert jedoch das Vorliegen eines revisionssicher eingerichteten Archivs (Zusammenwirken von Hard-, Software und Systemadministration), das bereits herstellerseitig keine Eingriffe des Unternehmers bezüglich der Unveränderbarkeit und Unlösbarkeit der Daten zulässt. **Kann der Aufbewahrungspflichtige Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts der aufbewahrten Rechnungen mit einem innerbetrieblichen Steuerungsverfahren, durch das ein verlässlicher Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung geschaffen wird, sicherstellen, entfällt das Erfordernis eines revisionssicheren Archivs (siehe Rz 1564f und 1564g).**

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

11.2.4.4. Aufbewahrungspflichten hinsichtlich elektronischer Rechnungen

Rz 1570 stellt klar, dass die Aufbewahrung von elektronischen Rechnungen nicht zwingend ein revisionssicher eingerichtetes Archiv erfordert.

Rz 1570 lautet:

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

Die in Rz 1566 genannten technischen Verfahren zur Aufbewahrung sind auch für elektronische Rechnungen ausreichend. Das gleiche gilt für elektronische Rechnungen, die vom Aussteller mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder einer fortgeschrittenen elektronischen Signatur, wenn sie auf einem vom Signaturprüfdienst der RTR oder einer vergleichbaren ausländischen Stelle prüfbar Zertifikat beruht (siehe Rz 1564i), versehen sind oder die im Rahmen eines zulässigen EDI-Verfahrens (siehe Rz 1564j) gespeichert werden.

Elektronische Rechnungen können auch in Papierform (als Ausdruck) aufbewahrt werden, wenn das Vorliegen der Echtheit der Herkunft, Unversehrtheit des Inhalts und Lesbarkeit über die gesamte Aufbewahrungsfrist gewährleistet wird (zB durch Anwendung eines innerbetrieblichen Steuerungsverfahrens gemäß [§ 1 der Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 583/2003 idF BGBl. II Nr. XXX516/2012](#)). Diesfalls müssen die elektronischen Rechnungen nicht zusätzlich elektronisch aufbewahrt werden.

[...]

11.8. Voraussetzungen für Gutschriften als Rechnung

Rz 1664 wird zur Erläuterung der Anforderungen an die Bezeichnung als Gutschrift, die mit dem AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, eingeführt wurde, neu eingefügt.

Rz 1664 lautet:

Gutschriften über Umsätze, die ab dem 1.1.2013 ausgeführt werden, müssen gemäß [§ 11 Abs. 8 Z 3 UStG 1994](#) ausdrücklich als solche bezeichnet werden.

Neben der Bezeichnung „Gutschrift“ ist auch jede andere in den geltenden Sprachfassungen der [MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF der [RL 2010/45/EU](#) genannte Bezeichnung zulässig (zB englisch: "Self-billing", französisch: "Autofacturation", italienisch: "Autofatturazione").

Randzahlen 1665 bis 1690: *derzeit frei*

12. Vorsteuerabzug (§ 12 UStG 1994)

12.1.2. Vorsteuerabzug aufgrund der Rechnung

In Rz 1819 werden Aussagen zum Vorsteuerabzug bei Istbesteuerung iZm Teilzahlungen aufgenommen.

Rz 1819 lautet:

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

Für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 2012 an Istbesteuerer ausgeführt werden, gilt als zusätzliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass die Zahlung geleistet worden ist.

Ausgenommen davon sind Versorgungsunternehmen im Sinne des [§ 17 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) und Unternehmer, deren Umsätze nach [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) im vorangegangenen Veranlagungszeitraum 2.000.000 Euro überstiegen haben. Bei der

Berechnung dieser Grenze bleiben die Umsätze aus Hilfgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerungen außer Ansatz.

Wird eine Lieferung oder eine sonstige Leistung von einem der von [§ 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#) erfassten Istbesteuerer in Raten bezahlt, steht der Vorsteuerabzug entsprechend der bereits entrichteten Teilzahlungen zu.

Beispiel:

Der Unternehmer A erwirbt einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kleinbus um 36.000 Euro inkl. USt, zahlbar in 30 Monatsraten je 1.200 Euro. Die Rechnung erhält der Unternehmer bei Übergabe des Fahrzeugs.

A kann im Voranmeldungszeitraum der Bezahlung der jeweiligen Monatsrate den Vorsteuerabzug in Höhe von 200 Euro geltend machen.

Zur Auswirkung des Wechsels der Besteuerungsart auf den Vorsteuerabzug siehe Rz 2481.

Es wird eine neue Rz 1819a zur Übertragung von Vorsteuerguthaben auf das Abgabenkonto des Leistenden eingefügt.

Rz 1819a lautet:

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

Für einen Istbesteuerer iSd [§ 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#) (siehe Rz 1819 zweiter Absatz) entsteht ein zu übertragendes Guthaben nur, soweit dieser die Leistung tatsächlich bezahlt hat.

Beispiel:

Der Istbesteuerer A bezieht eine Leistung um 100 Euro zuzüglich 20 Euro USt vom Unternehmer B, der dem A eine ordnungsgemäße Rechnung nach [§ 11 UStG 1994](#) ausstellt. A bezahlt dem B 100 Euro.

Aus der Zahlung des A kann ein überrechenbares Guthaben von höchstens 16,67 Euro resultieren.

Eine vollständige Bezahlung des (restlichen) Leistungsentgelts durch den Istbesteuerer mittels Überrechnung erfordert daher eine Zahlung an den Leistenden, die über dem Nettobetrag liegt. Bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung und Anwendung des Normalsteuersatzes ist die

Zahlung von sechs Siebentel (ca. 85,71%) des Bruttoentgelts erforderlich, bei Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes von 10% beträgt die notwendige Zahlung elf Zwölftel (ca. 91,67%) des Bruttoentgelts.

Beispiel:

Der Istbesteuerer A bezieht eine Leistung um 100 Euro zuzüglich 20 Euro USt von Unternehmer B, der dem A eine ordnungsgemäße Rechnung nach [§ 11 UStG 1994](#) ausstellt. A bezahlt dem B 102,86 Euro.

Aus der Zahlung des A kann ein überrechenbares Guthaben von höchstens 17,14 Euro resultieren. Mit Überrechnung dieses Betrags auf das Finanzamtskonto des B hat A dem B den vollen Betrag von 120 Euro bezahlt. A kann den Vorsteuerabzug für den mit Überrechnung gezahlten Teilbetrag (17,14 Euro; enthaltene USt: 2,86 Euro) in jenem Vormeldungszeitraum geltend machen, in dem die Überrechnung wirksam geworden ist (vgl. [§ 21 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994](#), siehe auch RAE Rz 111).

Rz 1827 wird um das Erfordernis der Bezeichnung als Gutschrift, die mit dem AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, eingeführt wurde, ergänzt.

Rz 1827 lautet:

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

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

12.1.2.4. Maßgebende Verhältnisse für den Vorsteuerabzug

Rz 1835 wird um einen Hinweis zu den maßgeblichen Verhältnissen für den Vorsteuerabzug bei Istbesteuerern sowie ein weiteres Beispiel ergänzt.

Rz 1835 lautet:

Maßgebend für den Vorsteuerabzug sind – **auch beim Vorsteuerabzug nach [§ 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#)** – die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer.

Beispiel 1:

Ein pauschalierter Landwirt bezieht eine Leistung, die Rechnung hierüber erhält er aber erst im nächsten Jahr, in dem er nicht mehr pauschaliert ist.

Der Vorsteuerabzug ist nicht zulässig (VwGH 11.9.1987, [86/15/0067](#)).

Beispiel 2:

Der Istbesteuerer A bezieht im Jahr 2013 eine Leistung um 1.500 Euro zuzüglich 300 Euro USt vom Unternehmer B, der dem A eine ordnungsgemäße Rechnung nach [§ 11 UStG 1994](#) ausstellt. Im Jahr 2013 führt A ausschließlich steuerpflichtige Umsätze aus. A bezahlt die Leistung erst im Jahr 2014. Im gleichen Jahr unterschreitet A die Umsatzgrenze des [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) und führt als Kleinunternehmer nur unecht steuerfreie Umsätze aus.

A kann nach Bezahlung der Leistung im Jahr 2014 den Vorsteuerabzug entsprechend den Verhältnissen bei Leistungsbezug (2013) voll geltend machen. Hinsichtlich einer allfälligen Vorsteuerberichtigung nach [§ 12 Abs. 10 ff UStG 1994](#) siehe Rz 2071 ff.

12.1.2.6.1. Vorsteuerabzug vor Leistungserbringung

In Rz 1841 wird ein Verweis zur Überrechnung von Vorsteuerbeträgen aus Anzahlungen aufgenommen.

Rz 1841 lautet:

Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Anzahlungen ist bereits vor der Lieferung oder sonstigen Leistung – bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) – gegeben, wenn über die Anzahlung eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis gelegt und die Anzahlung tatsächlich geleistet worden ist. Der Vorsteuerabzug darf frühestens für den Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem alle Voraussetzungen erfüllt sind. Die Einzahlung eines Käufers auf ein Treuhandkonto nach dem Bauträgervertragsgesetz ([BTVG](#), BGBl. I Nr. 7/1997) ist keine Zahlung, da das Konto ihm und nicht dem Bauträger zuzurechnen ist. Von einer Zahlung des Käufers kann erst dann ausgegangen werden, wenn

die entsprechenden Baufortschritte (vgl. [§ 13 BTVG](#)) über das Treuhandkonto abgewickelt und der von der Auszahlung betroffene Kaufpreisteil dem Bauträger überwiesen wird. Ein Vorsteuerabzug seitens des Käufers ist nur zulässig, soweit eine derartige Zahlung bereits erfolgt ist.

Bei der Übertragung (Umbuchung, Überrechnung; [§ 215 Abs. 4 BAO](#) bzw. [§ 211 Abs. 1 lit. g BAO](#)) eines aus dem Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung entstandenen Guthabens ist Rz 1819a sinngemäß anzuwenden.

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

Die Ausführungen in Rz 1851 zum Ort der Lieferung und der Vorsteuerabzugsberechtigung bei der Einfuhr in Kommissionsfällen werden um den Fall ergänzt, dass der Kommittent die Zollanmeldung vornimmt. Zur besseren Übersichtlichkeit wird Rz 1851 formal ohne inhaltliche Änderung adaptiert.

Rz 1851 lautet:

Wird ein Gegenstand von einem Kommittenten aus dem Drittland an einen inländischen Verkaufskommissionär versendet oder befördert, ~~so erfolgt~~ **dann ist zu unterscheiden:**

- diese Lieferung **erfolgt grundsätzlich** nach [§ 3 Abs. 3](#) in Verbindung mit [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#) bereits im Ausland und der Kommissionär ist im Zeitpunkt der Einfuhr über die eingeführten Gegenstände umsatzsteuerrechtlich Verfügungsberechtigt. Auch die Fiktion des [§ 3 Abs. 3 UStG 1994](#) ändert daran nichts, weil sich diese nur auf den Zeitpunkt und nicht auf den Ort der Lieferung bezieht.
- **abweichend davon erfolgt diese Lieferung nach [§ 3 Abs. 3](#) in Verbindung mit [§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) im Inland, wenn der Kommittent Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird. Im Zeitpunkt der Einfuhr der eingeführten Gegenstände ist der Kommittent noch umsatzsteuerrechtlich über den eingeführten Liefergegenstand Verfügungsberechtigt und kann beim Vorliegen der weiteren Voraussetzungen allenfalls den Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer geltend machen (siehe hierzu auch Rz 1852).**

Dies gilt unabhängig davon, ob der Kommittent oder der Kommissionär die Warenbewegung vornimmt oder vornehmen lässt.

Nach Rz 1919b wird folgende Überschrift neu eingefügt:

12.2.4.2.1a. Untergeordnete Privatnutzung von Gebäuden des Betriebsvermögens

Rz 1919c wird zur Übernahme der Rechtsprechung des VwGH zum Vorsteuerabzug bei untergeordneter Privatnutzung eines Gebäudes, das zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen gehört, neu eingefügt.

Rz 1919c lautet:

Ein zu 80% oder mehr betrieblich genutztes Gebäude gehört zur Gänze zum ertragsteuerlichen Betriebsvermögen. Ab dem 1.1.2011 steht der Vorsteuerabzug für privat genutzte Gebäudeteile auch in diesen Fällen von vornherein nicht mehr zu. Vor dem 1.1.2011 wird jedoch in einem solchen Fall der Vorsteuerabzug für das gesamte Betriebsgebäude zuerkannt (siehe VwGH 19.03.2013, [2010/15/0085](#)).

Beispiel:

Eine KG betreibt ein Ferienhotel. In den Jahren 2005 bis 2007 erweiterte sie das Hotel und errichtete dabei auch zwei Wohnungen für die Kommanditisten und Geschäftsführer. Der Anteil der beiden Wohnungen an der Gesamtnutzfläche beträgt 6,21%. Die im Zusammenhang mit der Erweiterung des Hotels angefallenen Umsatzsteuern sind zur Gänze als Vorsteuern abziehbar.

Da in den Fällen vor dem 1.1.2011 der Vorsteuerabzug im direkten Zusammenhang mit einem späteren, nicht steuerbaren Eigenverbrauch erfolgt ([§ 3a Abs. 1a letzter Satz UStG 1994](#); siehe Rz 481), ist in der späteren Nutzung eine Änderung der Verhältnisse iSd [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) zu sehen. Nach [§ 28 Abs. 38 Z 2](#), Abs. 24 Z 3 und [§ 12 Abs. 10a UStG 1994](#) kommt es zu einer jahresweisen Berichtigung (1/20 bzw. 1/10) des Vorsteuerabzugs, auch für Zeiträume nach dem 1.1.2011.

Für Gebäude, die nicht dem Betriebsvermögen angehören (bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß [§ 28 EStG 1988](#)) steht der Vorsteuerabzug bei untergeordneter Privatnutzung auch vor 2011 nur für den unternehmerisch genutzten Teil zu. Hinsichtlich dieser Gebäude war schon zum [UStG 1972](#) der Vorsteuerabzug für die private Nutzung ausgeschlossen.

Vor Rz 1920 wird bedingt durch die Änderung Überschrift und Rz 1919c, die bisherige Überschrift adaptiert:

12.2.4.2.1b. Unangemessen hohe, unternehmerisch veranlasste Aufwendungen für bestimmte Wirtschaftsgüter, die auch die Lebensführung betreffen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 idF zum 1. Jänner 1995)

12.3.2. Kein Vorsteuerausschluss für andere Umsätze

In Rz 1997 wird die Rechtsprechung des BFH zum Vorsteuerabzug iZm Factoring eingearbeitet.

Rz 1997 lautet:

Die Vorleistungen müssen eine direkte und unmittelbare Verbindung mit den nicht unecht befreiten Umsätzen aufweisen. Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen sind auch dann vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn die Kernumsätze der Gesellschaft steuerpflichtig sind (EuGH 06.04.1995, Rs [C-4/94](#), **BLP Group**, BFH 27.01.2011, V R 38/09).

Die im Rahmen des Factoring-Geschäftes dem Anschlusskunden verrechneten Gebühren stehen nicht mit der vom Anschlusskunden vorgenommenen Forderungsabtretung an den Factor, sondern mit der sonstigen unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmers im Zusammenhang. **Liegt beim Kauf zahlungsgestörter Forderungen keine entgeltliche Leistung an den Forderungsverkäufer vor (siehe Rz 8), ist der Forderungserwerber aus Eingangsleistungen für den Forderungserwerb und den Forderungseinzug nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. BFH 26.01.2012, V R 18/08).**

12.10. Änderung der Verhältnisse beim Anlagevermögen

12.10.1. Begriff

Rz 2072, 2073 und 2074 werden hinsichtlich der Vorsteuerberichtigung iZm dem Wechsel von und in die land- und forstwirtschaftliche Pauschalregelung an die durch das AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, geschaffene Rechtslage angepasst. Daneben werden die Aussagen des UFSL 8.1.2013, RV/0207-L/10 eingearbeitet. Zusätzlich wird ein Verweis in Rz 2074 korrigiert.

Rz 2072 lautet:

Wie sich schon aus dem Gesetzeswortlaut ergibt, muss die Änderung der Verhältnisse im Unternehmensbereich eingetreten sein. Eine solche Änderung **wird** ~~kann daher nur~~ vorliegen, wenn der Unternehmer zwar ursprünglich Umsätze ausgeführt hat, die ihn zum Vorsteuerabzug berechtigten, in weiterer Folge aber Umsätze ausführt, die ihn vom Vorsteuerabzug ausschließen oder umgekehrt.

Rz 2073 lautet:

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

Eine Vorsteuerberichtigung ist auch dann vorzunehmen, wenn ein ursprünglich unrichtiger Vorsteuerabzug auf Grund der verfahrensrechtlichen Situation nicht mehr rückwirkend berichtigt werden kann. Dies trifft auch dann zu, wenn Vorsteuern aus der Renovierung eines Mietobjektes (Vermietung iSd [§ 1 Abs. 2 LVO](#)) ursprünglich geltend gemacht wurden, jedoch wegen Vorliegens von Liebhaberei tatsächlich nicht abzugsfähig gewesen wären, wobei das Jahr des

Beginns der Betätigung bereits rechtskräftig geworden ist und somit insoweit keine Korrektur mehr erfolgen kann. Dies gilt sinngemäß auch für eine Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs bereits im verfahrensrechtlich unabänderbaren Ursprungsjahr vorgelegen sind.

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

Beispiel:

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

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

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

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

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

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

Im Jahr 2008 wird das Haus verkauft/entnommen.

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

Zur Verlängerung des Berichtigungszeitraums für Fälle ab 1. April 2012 auf Grund des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, siehe Rz 2081.

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

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

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,
- bei nicht steuerbaren Vorgängen (zB Umgründungen im Sinne des [UmgrStG](#)),
- bei Gesamtrechtsnachfolgen
- und – **bis einschließlich Veranlagungsjahr 2013** – bei Übergang von oder zu der landwirtschaftlichen Pauschalierung (siehe Rz ~~2855~~**2857**).

12.10.3.1. Ausmaß der Berichtigung

In Rz 2078 erfolgt eine Klarstellung.

Rz 2078 lautet:

~~Nur die in einer Rechnung ausgewiesenen und zu Recht abgezogenen Vorsteuerbeträge dürfen bzw. müssen berichtigt werden.~~ **Eine positive Vorsteuerberichtigung ist nur zulässig, wenn auch ansonsten die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (zB ordnungsgemäße Rechnung) vorliegen. Eine negative Vorsteuerberichtigung ist nur vorzunehmen, soweit die zu berichtigende Vorsteuer tatsächlich abgezogen wurde. Siehe aber Rz 2086 zur Vorsteuerberichtigung bei Unternehmern iSd [§ 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#).** Ein nicht geltend gemachter Vorsteuerabzug darf im Wege der Berichtigung nicht nachgeholt werden.

Nach Rz 2085 wird folgende Überschrift neu eingefügt.

12.10.3.7. Berichtigung beim Anlagevermögen von Istbesteuerern iSd § 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994 (Rechtslage ab 1.1.2013)

Nach Rz 2085 wird Rz 2086 neu eingefügt um anhand eines Beispiels die Vorsteuerberichtigung für einen Istbesteuerer – insbesondere bei Teilzahlung – darzustellen.

Rz 2086 lautet:

Im Ergebnis darf sich das Ausmaß des geltend zu machenden Vorsteuerabzugs nach vollständiger Bezahlung nicht von jenem beim Sollbesteuerer unterscheiden. Es gelten daher die Ausführungen der Rz 2071 ff grundsätzlich auch für Istbesteuerer iSd [§ 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#).

Beispiel 1:

Der Istbesteuerer A erwirbt und bezahlt 2013 eine Maschine um 10.000 Euro zzgl. 20% USt. Im Jahr 2013 nutzt A die Maschine zu 50% für umsatzsteuerpflichtige Zwecke. In den folgenden vier Jahren ändert sich die Nutzung für umsatzsteuerpflichtige Zwecke auf 100%, 25%, 75% und 0%.

<i>Jahr</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>
<i>Pflicht</i>	<i>50%</i>	<i>100%</i>	<i>25%</i>	<i>75%</i>	<i>0%</i>
<i>VSt</i>	<i>-1.000</i>			<i>0</i>	<i>0</i>
<i>§ 12/10</i>	<i>0</i>	<i>-200</i>	<i>+100</i>	<i>-100</i>	<i>+200</i>

Beispiel 2:

Der Istbesteuerer A erwirbt eine Maschine um 12.000 Euro zzgl. 20% USt. Die Bezahlung erfolgt im Jahr 2014. Im Jahr 2013 nutzt A die Maschine zu 100% für umsatzsteuerpflichtige Zwecke. In den folgenden vier Jahren ändert sich die Nutzung für umsatzsteuerpflichtige Zwecke auf 50%, 25%, 75% und 0%.

Der Vorsteuerabzug richtet sich nach den Verhältnissen des Jahres 2013 (siehe Rz 1835).

<i>Jahr</i>	<i>2013</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>	<i>2016</i>	<i>2017</i>
<i>Pflicht</i>	<i>100%</i>	<i>50%</i>	<i>25%</i>	<i>75%</i>	<i>0%</i>
<i>VSt</i>		<i>-2.400</i>		<i>0</i>	<i>0</i>
<i>§ 12/10</i>	<i>0</i>	<i>+240</i>	<i>+360</i>	<i>+120</i>	<i>+480</i>

Beispiel 3:

Der Istbesteuerer A erwirbt 2013 eine Maschine um 12.000 Euro zzgl. 20% USt, zahlbar in 3 Jahresraten à 4.000 Euro zzgl. 20% USt. Im Jahr der erstmaligen Verwendung nutzt A die Maschine zu 100% für umsatzsteuerpflichtige Zwecke. In den folgenden vier Jahren ändert sich die Nutzung für umsatzsteuerpflichtige Zwecke auf 50%, 25%, 75% und 0%.

Jahr	2013	2014	2015	2016	2017
Rate	4.800	4.800	4.800	0	0
Pflicht	100%	50%	25%	75%	0%
VSt	-800	-800	-800	0	0
§ 12/10	0	+240	+360	+120	+480

Beispiel 4:

Der Istbesteuerer A erwirbt 2013 eine Maschine um 12.000 Euro zzgl. 20% USt, zahlbar in 3 Jahresraten à 4.000 Euro zzgl. 20% USt. Im Jahr der erstmaligen Verwendung nutzt A die Maschine zu 0% für umsatzsteuerpflichtige Zwecke. In den folgenden vier Jahren ändert sich die Nutzung für umsatzsteuerpflichtige Zwecke auf 50%, 25%, 75% und 100%.

Jahr	2013	2014	2015	2016	2017
Rate	4.800	4.800	4.800	0	0
Pflicht	0%	50%	25%	75%	100%
VSt	0	0	0	0	0
§ 12/10	0	-240	-120	-360	-480

Mit Rz 2087 neu wird ein formales Versehen (Einbeziehung der Überschrift 12.10.4.) in die Rz 2085 behoben.

Rz 2087 lautet:**12.10.4. Qualifikation des Rückforderungsanspruches im Insolvenzverfahren**

Siehe Rz 2404 und Rz 2405.

Randzahlen 2086~~8~~ bis 2100: *derzeit frei*.

Nach Rz 2104 wird folgende Überschrift neu eingefügt:

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

Rz 2105 mit Ausführungen zur Vorsteuerberichtigung iZm Umlaufvermögen, für das der Vorsteuerabzug nur nach Maßgabe der Zahlung zustand, wird neu eingefügt.

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 2013 angeschafft hat. Den Kaufpreis von 500 Euro bezahlt er im Jahr 2014. Im selben Jahr verzichtet er auf die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung. Seine Umsätze sind zur Gänze steuerpflichtig.

Es kommt zu einer Änderung der Verhältnisse nach [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#). A kann die positive Vorsteuerberichtigung im Jahr 2014 vollständig geltend machen.

Beispiel 2:

Im Umlaufvermögen des Unternehmers A befinden sich Gegenstände, die er im Jahr 2013 angeschafft hat. Den Kaufpreis von 500 Euro bezahlt er im Jahr 2014. Im selben Jahr betragen seine Umsätze nicht mehr als 30.000 Euro und es kommt zur Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung.

Es kommt zu einer Änderung der Verhältnisse nach [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#). A muss die Vorsteuerberichtigung im Jahr 2014 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 2013 vollständig vornehmen.

Randzahlen 2105⁶ bis 2115: *derzeit frei.*

14. Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen (§ 14 UStG 1994)

14.2.1. Vorsteuerpauschalierung aufgrund von Verordnungen

In Rz 2252 werden Aussagen zur alten Rechtslage bei der Individualpauschalierung und die nicht mehr aktuellen Umsatzgrenzen zur Buchführungspflicht gestrichen.

Rz 2252 lautet:

Die Inanspruchnahme der Pauschalierungen ist jeweils an das Nichtüberschreiten von Umsatzgrenzen ([§ 125 Abs. 1 BAO](#)) gebunden. Durchlaufende Posten stellen keine Umsätze im Sinne des [§ 125 Abs. 1 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 Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe (**BGBl. II Nr. 227/1999; letztmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012**): Die Umsätze des vorangegangenen Wirtschaftsjahres dürfen nicht mehr als 255.000 Euro betragen haben und der Betrieb darf nicht buchführungspflichtig sein (§ 2 der VO). **Erfasst sind nur jene Betriebe, die den Gästen auch frisch in einem Küchenbereich zubereitete Speisen anbieten (zumindest „kleine Speisekarte“) und dafür auch über die infrastrukturellen Einrichtungen einer Küche verfügen (VwGH 05.09.2012, [2012/15/0120](#)).**
- Verordnung betreffend Drogisten (**BGBl. II Nr. 229/1999**): Der Betrieb darf ~~nichtweder~~ buchführungspflichtig sein **noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden**; ~~maßgebliche Umsatzgrenze 400.000 Euro (§§ 1 und 3 der VO in Verbindung mit § 125 Abs. 1 lit. a BAO).~~
- Verordnung betreffend Lebensmitteleinzel- oder Gemischtwarenhändler (**BGBl. II Nr. 228/1999**): Der Betrieb darf ~~nichtweder~~ buchführungspflichtig sein **noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden**; ~~maßgebliche Umsatzgrenze 600.000 Euro (§ 1 der VO in Verbindung mit § 125 Abs. 1 lit. a BAO).~~
- ~~Individualpauschalierungsverordnung: Die Umsätze des jeweiligen Betriebes (der jeweiligen Einkunftsquelle) dürfen in den Jahren 1997, 1998 und 1999 jeweils nicht mehr als 5.000.000 S (363.364,17 Euro) betragen haben (§ 8 Abs. 1 Z 8 und Abs. 2 Z 8 der VO~~

~~des BMF, BGBl. II Nr. 230/1999 idF BGBl. II Nr. 500/1999). Bei der betriebsbezogenen/einkunftsquellenbezogenen Betrachtung der Umsatzgrenze sind auf Grund der ausdrücklichen Anordnung auch Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne der §§ 22 und 28 EStG 1988, die gemäß § 125 BAO nicht für die Ermittlung der Umsatzgrenze im Hinblick auf die Buchführungsgrenze relevant sind, maßgebend.~~

- Verordnung betreffend Künstler und Schriftsteller (**BGBl. II Nr. 417/2000**): Der Betrieb darf nicht **weder** buchführungspflichtig sein **noch dürfen freiwillig Bücher geführt werden**; ~~maßgebliche Umsatzgrenze 400.000 Euro (§ 1 der VO in Verbindung mit § 125 Abs. 1 lit. a BAO).~~

Keine Umsatzgrenze: Verordnung betreffend Handelsvertreter.

16. Änderungen der Bemessungsgrundlage (§ 16 UStG 1994)

16.2. Insolvenzverfahren

16.2.1. Allgemeines

Rz 2401 wird um Aussagen zur Stellung eines Treuhänders im Sanierungsverfahren ergänzt.

Rz 2401 lautet:

Die Einleitung des Insolvenzverfahrens berührt nicht die Unternehmereigenschaft des Gemeinschuldners. Der Gemeinschuldner bleibt Zurechnungssubjekt der von der bzw. an die Masse ausgeführten Leistungen und Steuerschuldner (VwGH 27.05.1998, [93/13/0052](#)).

Der im Sanierungsverfahren bestellte Treuhänder wird als gesetzlicher Vertreter für den Unternehmer tätig; Umsätze sind weiterhin diesem zuzurechnen.

16.2.9. Uneinbringlichkeit von Forderungen des Gemeinschuldners

In Rz 2420 erfolgt eine Klarstellung, dass die Aussage nur für Forderungen gilt, die während des Insolvenzverfahrens uneinbringlich werden.

Rz 2420 lautet:

Im Falle der **im Zuge des Insolvenzverfahrens eingetretenen** Uneinbringlichkeit von Forderungen des (Insolvenz)Schuldners betreffend Leistungen, die vom (späteren) (Insolvenz)Schuldner vor Insolvenzeröffnung erbracht wurden, ist die Umsatzsteuer des (Insolvenz)Schuldners zu berichtigen. Dieser Umsatzsteuer-Rückforderungsanspruch ist grundsätzlich mit Massenforderungen des Finanzamtes aufrechenbar. Nur in den Fällen, in denen die Umsatzsteuer nicht abgeführt wurde, ist der Rückforderungsanspruch zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Bereicherung der Masse mit Insolvenzforderungen des Finanzamtes aufzurechnen.

Randzahlen 2421 bis 2430: *derzeit frei.*

17. Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten – Istbesteuerung (§ 17 UStG 1994)

17.4. Wechsel in der Besteuerungsart

Es wird eine neue Rz 2481 samt Überschrift zur Auswirkung auf den Vorsteuerabzug bei Wechsel der Besteuerungsart (Rechtslage ab 2013) eingefügt. Rz 2480 wird entsprechend angepasst.

Rz 2480 lautet:

Beim Übergang von der Soll- zur Istbesteuerung sind Entgelte für die vor dem Übergang zur Istbesteuerung bewirkten Umsätze, die erst nach dem Übergang vereinnahmt werden (Außenstände im Zeitpunkt des Übergangs), in dem auf den Übergang folgenden Voranmeldungszeitraum wieder abzusetzen.

~~Randzahlen 2481 bis 2483: derzeit frei.~~

17.4.1. Vorsteuerabzug

Rz 2481 lautet:

Kommt es bei einem Unternehmer, der den Vorsteuerabzug gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#) geltend macht, zu einem Wechsel von der

Istbesteuerung in die Sollbesteuerung, so liegen für eine bereits im Zeitraum der Istbesteuerung bezogene Leistung, bei Erfüllung aller sonstigen Anforderungen, ab dem Zeitpunkt des Wechsels, unabhängig von der Bezahlung, die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vor. Das Recht auf Vorsteuerabzug kann somit im Veranlagungszeitraum des Wechsels ausgeübt werden, soweit es nicht schon geltend gemacht wurde (zB Ratenzahlung).

Beispiel:

Der Unternehmer A (Istbesteuerer) kauft im Jahr 2013 eine Maschine um 10.000 Euro zuzüglich 2.000 Euro USt. Er bezahlt die Maschine vorerst noch nicht. Mit 1.1.2014 wechselt A die Besteuerungsart und es gelangt die Sollbesteuerung zur Anwendung.

A kann den Vorsteuerabzug unabhängig von der Bezahlung im ersten Voranmeldungszeitraum des Jahres 2014 geltend machen.

Kommt es bei einem Unternehmer, der den Vorsteuerabzug gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 zweiter Satz UStG 1994](#) geltend macht, zu einem Wechsel von der Sollbesteuerung in die Istbesteuerung, dürfen bereits abgezogene Vorsteuern für im Zeitraum der Sollbesteuerung bezogene, noch nicht bezahlte Leistungen im Zeitpunkt der Zahlung nicht nochmals abgezogen werden. Eine Rückzahlung bereits zu Recht abzogener Vorsteuern iZm im Zeitraum der Sollbesteuerung bezogener noch nicht bezahlter Leistungen im Veranlagungszeitraum des Wechsels der Besteuerungsart ist diesfalls nicht erforderlich.

Beispiel:

Der Unternehmer A (Sollbesteuerung) kauft 2013 eine Maschine um 10.000 Euro zuzüglich 2.000 Euro USt. Er bezahlt die Maschine in Raten von je 2.500 Euro pro Jahr und macht 2013 den vollen Vorsteuerabzug geltend. Mit 1.1.2014 wechselt A die Besteuerungsart und es gelangt die Istbesteuerung zur Anwendung. Eine Rückzahlung bereits zu Recht abzogener Vorsteuern ist nicht erforderlich.

Randzahlen 2482 bis 2483: derzeit frei.

18. Aufzeichnungspflichten und buchmäßiger Nachweis

18.8. Buchmäßiger Nachweis

Die Ausführungen zum Buchnachweis in Rz 2582 und Rz 2584 werden an die Entscheidungen des EuGH 27.09.2007, Rs [C-146/05](#), *Albert Collée*, und des VfGH vom 20.12.2012, [2009/15/0146](#), angepasst.

Rz 2582 lautet:

Der buchmäßige Nachweis ist eine materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit.

~~Ist er nicht vorhanden, kann die Steuerfreiheit auch bei zweifelsfreier Erfüllung aller übrigen Voraussetzungen nicht gewährt werden (siehe zuletzt VfGH 20.10.2004, 2001/14/0128).~~

Im Erkenntnis vom 12. Dezember 2003, [B 916/02](#), ist der Verfassungsgerichtshof jedoch zu der Auffassung gelangt, dass die strenge Erfüllung des buchmäßigen Nachweises im Einzelfall überschießend sein kann. Das traf zB auf den Anlassfall zu, in dem der Unternehmer in zwei Jahren überhaupt nur drei Ausfuhrumsätze getätigt hatte, die Umsätze dem Unternehmer in wirtschaftlicher Betrachtungsweise erst nachträglich zugerechnet worden sind (und der Unternehmer keine Bücher geführt hat und zur Zeit der Zurechnung den Buchnachweis überhaupt nicht mehr hätte erbringen können) und die belangte Behörde sowohl von der Tatsache des Abschlusses eines Umsatzgeschäftes mit einem ausländischen Abnehmer als auch davon ausgegangen war, dass der Ausfuhrnachweis über die in Erfüllung dieses Umsatzgeschäftes erfolgte Beförderung des Gegenstandes in das Ausland erbracht worden war.

Diese Rechtsprechung des VfGH wird auch in vergleichbaren Fällen Anwendung finden können.

In den meisten Veranlagungsfällen mit Ausfuhrlieferungen liegt jedoch eine Vielzahl von Umsätzen vor und es erfolgt keine nachträgliche Zurechnung der Umsätze an einen anderen Unternehmer. In diesen Fällen wird ohne entsprechenden buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen der Ausfuhrlieferung die Steuerfreiheit nach wie vor nicht gewährt werden können.

Hinsichtlich des Zeitpunktes des Vorliegens des Buchnachweises siehe Rz 2584.

Rz 2584 lautet:

Die für den buchmäßigen Nachweis erforderlichen Aufzeichnungen sind unmittelbar nach Ausführung des Umsatzgeschäftes vorzunehmen (vgl. VwGH 15.09.1986, [84/15/0043](#) und VwGH 13.11.1989, [87/15/0101](#)). Das schließt aber nicht aus, dass einzelne Angaben innerhalb des Buchnachweises, die irrtümlich oder unrichtig aufgezeichnet waren oder fehlten, berichtigt oder ergänzt werden können (zB um die im Zeitpunkt der Lieferung noch nicht bekannte UID des Abnehmers). Der vollständige Buchnachweis muss grundsätzlich zu Beginn einer Umsatzsteuernachschau oder einer Betriebsprüfung vorliegen. Dem Unternehmer ist jedoch nach Beginn einer Umsatzsteuernachschau oder einer Betriebsprüfung unter Setzung einer Nachfrist von ca. einem Monat die Möglichkeit einzuräumen, einzelne fehlende Teile des buchmäßigen Nachweises nachzubringen.

Der Nachweis der materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit ist vom Unternehmer, der die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen will, zu erbringen. Nach VwGH 20.12.2012, [2009/15/0146](#), iVm EuGH 27.09.2007, Rs [C-146/05](#), *Albert Collée*, ist im Bereich der Nachweisführung jedoch nicht auf bloß formelle Belange, insbesondere den Zeitpunkt der Nachweiserbringung, abzustellen, sondern auch eine spätere Nachweisführung im Abgabenverfahren ausreichend. Entscheidend ist, dass dem liefernden Unternehmer der Nachweis gelingt, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit zweifelsfrei vorliegen.

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

19.1.1.2. Übergang der Steuerschuld (Rechtslage 1. Jänner 2010 bis 31. Dezember 2011)

In Rz 2601a wird ein Redaktionsversehen beseitigt.

Rz 2601a lautet:

[...]

Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers ohne Betriebsstätte in Österreich

Hat der ausländische Unternehmer nur sonstige Leistungen (ausgenommen die entgeltliche Duldung der Benutzung von Mautstraßen) oder Werklieferungen ausgeführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er seine Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend zu machen, ausgenommen, wenn er selbst als Leistungsempfänger eine Steuer schuldet.

Das gilt auch dann, wenn der ausländische Unternehmer Bauleistungen im Sinne des [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) oder andere sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die nach [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) und subsidiär nach einer anderen Vorschrift die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (zB ab 1. Juli 2011~~2010~~ die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten im Sinne des [§ 19 Abs. 1e UStG 1994](#) durch einen ausländischen Unternehmer).

[...]

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

In Rz 2601b wird ein Redaktionsversehen beseitigt.

Rz 2601b lautet:

[...]

Vorsteuerabzug des ausländischen Leistungsempfängers ohne Betriebsstätte in Österreich

Hat der ausländische Unternehmer nur sonstige Leistungen oder Werklieferungen ausgeführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, hat er seine Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend zu machen, ausgenommen, wenn er selbst als Leistungsempfänger eine Steuer schuldet.

Das gilt auch dann, wenn der ausländische Unternehmer Bauleistungen iSd [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) oder andere sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die nach [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#) und subsidiär nach einer anderen Vorschrift die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht (zB ab 1. Juli 2011~~2010~~ die Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten iSd [§ 19 Abs. 1e UStG 1994](#) durch einen ausländischen Unternehmer).

[...]

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

In Rz 2602c wird die Entscheidung des EuGH 13.12.2012, Rs [C-395/11](#), *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH*, eingearbeitet, in der klar gestellt wird, dass auch Lieferungen (zB Werklieferung eines Gebäudes) Bauleistungen darstellen können. Weiters erfolgt die Klarstellung, dass auch mehrstufige Personalgestellungen iZm Bauleistungen vom Übergang der Steuerschuld erfasst sind.

Rz 2602c lautet:

Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung, Beseitigung oder Reinigung (ab 1. Jänner 2011) von Bauwerken dienen (**vgl. EuGH 13.12.2012, Rs [C-395/11](#), *BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH***).

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

Folgende Leistungen sind, wenn sie als selbständige Hauptleistungen zu beurteilen sind, **keine** Bauleistungen:

[...]

▪ **Gestellung von Arbeitskräften**

Beschäftigt ein Unternehmer im Rahmen einer von ihm zu erbringenden Bauleistung entlehene Arbeitskräfte, so ist bei der Beantwortung der Frage, ob diese eine Bauleistung erbringen, nicht nach der von diesen tatsächlich erbrachten Leistung auszugehen, sondern, ob sie im Rahmen einer Bauleistung tätig werden (zB eine geliehene Arbeitskraft übt die Bauaufsicht aus; ein Leihtechniker führt im Rahmen der

Bauführung technische Zeichnungen aus). Anders wäre der Fall zu beurteilen, wenn es sich nicht um entlehene Arbeitskräfte handelt, sondern um selbständige Unternehmer, die die genannten Leistungen erbringen.

- Werden bei **Arbeitsgemeinschaften**, die mit der Erbringung von Bauleistungen beauftragt sind, für die Geschäftsführung (Federführung) durch einen Bauunternehmer, ~~das~~**der** Mitglied der ARGE ist, Federführungsgebühren an die ARGE verrechnet, so kann davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um Bauleistungen handelt. Ebenso im Falle der Personalgestellung (zB des Bauleiters) durch einen ARGE-Partner an die ARGE.
- Bei der Gestellung von Arbeitskräften ist es gleichgültig, ob die Arbeitskräfte einem Unternehmer gestellt werden, der **üblicherweise Bauleistungen** erbringt. Maßgeblich ist, ob die Arbeitskräfte vom Entleiher tatsächlich im Rahmen einer Bauleistung eingesetzt werden. Dies müsste dem Verleiher entsprechend bekannt gegeben werden.

Aus Vereinfachungsgründen kann bei der Beurteilung, ob die geliehene Arbeitskraft Bauleistungen erbringt, vom Überwiegen ausgegangen werden. Wird die Arbeitskraft zu mehr als 50% der Gesamttätigkeit (zeitlich gesehen) im Rahmen von Bauleistungen eingesetzt, kann insgesamt von einer Bauleistung ausgegangen werden; im umgekehrten Fall liegt insgesamt keine Bauleistung vor. In Grenzfällen (zB es steht noch nicht fest, ob letztlich eine Bauleistung bewirkt wird) kann von einer Bauleistung ausgegangen werden.

- **Beauftragt ein (General)Unternehmer einen anderen Unternehmer mit der Gestellung von Arbeitskräften zur Erbringung von Bauleistungen und beauftragt dieser Unternehmer seinerseits einen weiteren (dritten) Unternehmer mit der Gestellung von Arbeitskräften zur Erbringung dieser Bauleistungen (mehrstufige Personalgestellung), handelt es sich auch bei der Leistung des dritten Unternehmers an seinen Auftraggeber um eine Bauleistung.**

[...]

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

In Rz 2605 wird der zeitliche Anwendungsbereich der Regelungen betreffend Bruchgold dargestellt sowie die Klarstellung vorgenommen, dass die Umwandlung von Bruchgold in anderes Gold unter [§ 2 Z 2 der Schrott-UStV](#) fällt.

Rz 2605 lautet:

[...]

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

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

Auch die sonstigen Leistungen in Form des Sortierens, Zerschneidens, Zerteilens (einschließlich der Demontage) und des Pressens von Bruchgold fallen in den Anwendungsbereich der [Schrott-UStV](#). **Die Umwandlung von Bruchgold in anderes Gold (zB in Barren oder Granulate sowie Anlagegold) ist ebenfalls vom Übergang der Steuerschuld erfasst, da dabei regelmäßig eine Trennung (Zerteilung) des Goldes von anderen Materialien (auch beim Einschmelzen) vorgenommen wird.**

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

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

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

entsprechenden Tagespreis vergütet und nach dem Ankauf eingeschmolzen und recycelt wird.

Kein Bruchgold ist gegeben, wenn nachgewiesen werden kann, dass es sich um Waren handelt, die – mit oder ohne Reparatur oder Aufarbeiten – für ihren ursprünglichen Zweck brauchbar sind oder – ohne Anwendung eines Verfahrens zum Wiedergewinnen des Edelmetalls – zu anderen Zwecken gebraucht werden können.

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

[...]

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

Bruchgold:

Zur Beurteilung von Lieferungen und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Bruchgold, die vor dem 1.10.2012 ausgeführt wurden, siehe Abschnitt „Lieferung von Bruchgold“.

19.2.1.1. Anzahlungen

In Rz 2606 wird auf Grund des Urteils des EuGH 19.12.2012, Rs [C-549/11](#), *Orfey Bulgaria EOOD*, der Hinweis aufgenommen, dass eine Anzahlungsbesteuerung auch beim Tausch oder tauschähnlichen Umsätzen, bei denen die Gegenleistung nicht in einer Geldzahlung sondern einer Sachleistung besteht, vorzunehmen ist.

Rz 2606 lautet:

Zahlungen, die vor Ausführung der Leistung entrichtet werden, sind auch bei der Sollversteuerung jedenfalls im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu versteuern (Mindest - Istbesteuerung). **Dies gilt auch für Tauschgeschäfte oder tauschähnliche Umsätze, bei denen die Gegenleistung nicht in einer Geldzahlung, sondern einer**

Sachleistung besteht (siehe hierzu auch EuGH 19.12.2012, Rs [C-549/11](#), *Orfey Bulgaria EOOD*).

Diese Regelung ist nicht anzuwenden, wenn die Zahlung des Entgeltes auf einem Vertrag beruht, der vor dem 1. Jänner 1995 abgeschlossen worden ist und keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer erteilt wurde.

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

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

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

In Rz 2838, Rz 2845 und Rz 2850 wird der Hinweis auf das Urteil des EuGH 21.06.2012, Rs [C-294/11](#), *Elsacom NV*, aufgenommen, in dem bestätigt wird, dass die Frist für die Stellung eines Antrags auf Mehrwertsteuererstattung eine Ausschlussfrist ist.

Rz 2838 lautet:

[...]

21.10.1.3.2. Frist

Die Frist zur Abgabe des Erstattungsantrages endet am 30. September des Folgejahres ([§ 3 Abs. 1 der VO des BM für Finanzen](#), BGBl. Nr. 279/1995 idF BGBl. II Nr. 222/2009).

Diese Frist ist in der [Richtlinie 2008/9/EG](#), ABl. Nr. L 44 vom 12.02.2008 S. 23 als Fallfrist vorgesehen und daher nicht nach den Vorschriften der nationalen BAO erstreckbar (weder durch Fristverlängerungsansuchen noch durch Aufnahme in die Fristenliste, **siehe hierzu auch EuGH 21.06.2012, Rs [C-294/11](#), *Elsacom NV***).

[...]

Rz 2845 lautet:

[...]

21.10.2.3.4. Antragsfrist zur Abgabe von Erstattungsanträgen

Die Frist zur Abgabe des Erstattungsantrages endet am 30. Juni des Folgejahres. Diese Frist ist in der 13. [Richtlinie 86/560/EWG](#), ABl. Nr. L 326 vom 21.11.1986 als Fallfrist vorgesehen und daher nicht nach den Vorschriften der nationalen BAO erstreckbar (weder durch Fristverlängerungsansuchen noch durch Aufnahme in die Fristenliste, **siehe hierzu auch EuGH 21.06.2012, Rs [C-294/11](#), *Elsacom NV***).

21.11. Vorsteuererstattung an österreichische Unternehmer

Rz 2850 lautet:

[...]

21.11.1.1.2. Frist

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

[...]

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

22.1. Durchschnittssatzbesteuerung

In Rz 2853 wird ein Verweis auf die neue EStR 2000 Rz 4140a eingearbeitet. Dadurch sollen Gestaltungen eingeschränkt werden, die durch „Zerstückelung“ eines an sich einheitlichen LuF-Betriebes zur Ausnutzung nicht gerechtfertigter steuerlicher Vorteile führt (zB Vermeidung der Buchführungspflicht; Lukrieren von Vorsteuerabzug neben der Pauschalierung).

Rz 2853 lautet:

Ob für den Unternehmer für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Buchführungspflicht besteht, richtet sich nach den [§§ 124](#) und [125 BAO](#). Land- und forstwirtschaftliche Betriebe sind danach buchführungspflichtig, wenn der Umsatz in zwei aufeinanderfolgenden Kalenderjahren jeweils 400.000 Euro oder der Einheitswert für einen Betrieb unter Berücksichtigung der Ver- und Zupachtungen zum 1. Jänner eines Jahres 150.000 Euro übersteigt. Übersteigen die Umsätze in zwei aufeinanderfolgenden Jahren jeweils 400.000 Euro, so tritt die Verpflichtung zur Buchführung im Regelfall (Ausnahme siehe [§ 125 Abs. 4 BAO](#)) mit Beginn des darauf zweitfolgenden Kalenderjahres ein.

Zum Vorliegen eines einheitlichen Betriebes bei land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaften siehe EStR 2000 Rz 4140a.

Zur Rechnungslegung siehe Rz 2858.

22.1.1.3. Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Verhältnisse

Im Zusammenhang mit der mit Wirkung ab 1.1.2014 eingeführten Vorsteuerberichtigung beim Wechsel von der Pauschalbesteuerung zur Regelbesteuerung und umgekehrt (vgl. [§ 12 Abs. 12](#) und [§ 22 UStG 1994](#) idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 sowie [§ 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994](#) idF BGBl. I Nr. 63/2013) werden die Rz 2856 und 2857 geändert sowie die Rz 2857a, 2857b, 2857c und 2857d neu eingefügt.

Rz 2856 lautet:

Wird im Rahmen der Regelbesteuerung ein Vorsteuerabzug geltend gemacht, so ist zB bei einer Veräußerung oder unentgeltlichen Übergabe innerhalb von 19 Jahren (bzw. 9 Jahren; siehe Rz 2081) nach der erstmaligen Verwendung eine Berichtigung des im Rahmen der Regelbesteuerung vorgenommenen Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Beispiel:

Im Jahr 2006 wird eine Scheune errichtet. Die Scheune wird ab ***2006*** verwendet. Der ***im Jahr 2006*** vorgenommene Vorsteuerabzug beträgt insgesamt 5.000 Euro. ***2011*** wird der land- und forstwirtschaftliche Betrieb an den Sohn unentgeltlich übergeben.

*Die Entnahme des Grundstückes (Scheune) ist unecht umsatzsteuerbefreit. Im Jahre **2011** ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges in Höhe von fünf Zehntel, 2.500 Euro, vorzunehmen.*

Rz 2857 lautet:

Gegenstände, die vor dem 1.1.2014 erstmals als Anlagevermögen in Verwendung genommen wurden:

Der Übergang von der Regelbesteuerung zur Besteuerung nach [§ 22 UStG 1994](#) und umgekehrt ist keine Änderung der Verhältnisse iSd [§ 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994](#). Das gilt für Gegenstände, die vor dem 1.1.2014 erstmals als Anlagevermögen in Verwendung genommen wurden, sowie damit zusammenhängende Vorgänge nach dem 31.12.2013.

Wird ein Gegenstand, der zunächst für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb angeschafft wurde, in der Folge im Gewerbebetrieb des Unternehmers verwendet, so ist keine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen, denn der Gegenstand wird weiterhin zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet.

Rz 2857a lautet:

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

Hinsichtlich der Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994](#) zB iZm der Veräußerung und Entnahme von Gegenständen siehe Rz 2856.

Kommt es nach dem 31.12.2013 zu einem Wechsel in der Anwendung der allgemeinen Vorschriften und der Vorschriften des [§ 22 UStG 1994](#) für den Vorsteuerabzug (Wechsel von der Durchschnittssatzbesteuerung zur Regelbesteuerung bzw. (Rück-)Wechsel zur Pauschalierung), liegt gemäß [§ 12 Abs. 12 zweiter Satz UStG 1994](#) idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, ab dem Veranlagungsjahr 2014 eine Änderung der Verhältnisse iSd [§ 12 Abs. 10 und Abs. 11 UStG 1994](#) vor, die zu einer Vorsteuerberichtigung führen kann. Bei Gegenständen des Anlagevermögens ist die Übergangsregelung gemäß [§ 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994](#) idF BGBl. I Nr. 63/2013 zu beachten.

Zu einer Änderung der Verhältnisse iSd [§ 12 Abs. 12 UStG 1994](#) kommt es auch bei einem Wechsel des Besteuerungsverfahrens infolge Überschreitung oder Unterschreitung der Buchführungsgrenzen. Gleiches gilt im Zusammenhang mit Nebentätigkeiten, die nach der [LuF-PauschVO 2011](#), BGBl. II Nr. 471/2010 idgF, nicht mehr oder wiederum als land- und forstwirtschaftlicher Nebenbetrieb oder Nebenerwerb zu beurteilen sind (zB Be- oder Verarbeitung von eigenen oder zugekauften Urprodukten iSd Rz 2893 f bei Über- oder Unterschreitung der Einnahmengrenze von 33.000 Euro).

Eine Vorsteuerberichtigung ist in diesen Fällen allerdings nur dann vorzunehmen, wenn nicht von der Vorsteuerpauschalierung gemäß Rz 2894 Gebrauch gemacht wurde.

Die Bestimmung kommt auch bei Änderungen der Verwendung oder des Nutzungsausmaßes von Wirtschaftsgütern zur Anwendung (zB ein ursprünglich ausschließlich als landwirtschaftliche Maschinenhalle verwendetes Gebäude wird in der Folge ausschließlich als Garage für die Hotelgäste des Unternehmers genutzt; ein Traktor wird zunächst zu je 50% in der Land- und Forstwirtschaft und im Gewerbebetrieb, in der Folge nur mehr zu 20% im Gewerbebetrieb und zu 80% in der Land- und Forstwirtschaft eingesetzt).

Rz 2857b lautet:

Gegenstände des Anlagevermögens – Rechtslage ab 1.1.2014

Betroffen sind beim Anlagevermögen Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Anschaffungs- und Herstellungskosten, nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, aktivierungspflichtigen Aufwendungen und Großreparaturen (siehe dazu im Detail Rz 2077 ff). Der Berichtigungszeitraum beträgt bei beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens vier bzw. bei Grundstücken neunzehn Jahre (siehe Rz 2081).

Gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) hat die Berichtigung des Vorsteuerabzugs jeweils für den Besteuerungszeitraum zu erfolgen, in dem sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben. Somit ist für jedes

Jahr der Änderung eine positive oder negative Fünftel- bzw. – bei Grundstücken – Zwanzigstelberichtigung vorzunehmen.

Bei Gegenständen des Anlagevermögens ist zusätzliche Voraussetzung für die Anwendung der Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 12 UStG 1994](#), dass die erstmalige Verwendung oder Nutzung durch den Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen nach dem 31.12.2013 erfolgt.

Beispiel 1:

Der Landwirt L hat mit Wirkung ab 1.1.2010 zur Regelbesteuerung optiert. Mit Wirkung ab 1.1.2015 widerruft L seine Optionserklärung und wendet ab diesem Zeitpunkt wieder die Pauschalbesteuerung an.

Im Jahr 2012 hat L mit der Errichtung eines Wirtschaftsgebäudes begonnen, das im Frühjahr 2013 fertiggestellt und in Verwendung genommen wurde. In diesem Zusammenhang wurden Vorsteuern in Höhe von 90.000 Euro geltend gemacht. Im Frühjahr 2014 schaffte L einen Traktor an (Vorsteuerabzug 12.000 Euro), den er sofort nach Anlieferung in Betrieb genommen hat.

Zum 1.1.2015 sind Treibstoffvorräte im Wert von 3.000 Euro (einschließlich 20% USt) vorhanden, die im Herbst 2014 angeschafft wurden.

Mit Wirkung ab 1.1.2017 wechselt L neuerlich zur Regelbesteuerung.

Für vor dem 1.1.2014 erworbene und als Anlagevermögen in Verwendung genommene Gegenstände des Anlagevermögens (hier: Wirtschaftsgebäude) hat gemäß [§ 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994](#) keine Vorsteuerberichtigung zu erfolgen.

Da der Traktor erstmals im Jahr 2014 als Anlagevermögen in Verwendung genommen wurde, ist aufgrund des Rückwechsels in die Pauschalbesteuerung eine Änderung der Verhältnisse eingetreten und daher ab dem Jahr 2015 eine negative Vorsteuerberichtigung iHv jeweils 2.400 Euro (1/5 von 12.000 Euro) pro Jahr vorzunehmen. Aufgrund des neuerlichen Wechsels zur Regelbesteuerung mit Wirkung ab 1.1.2017 entfällt diese Vorsteuerberichtigung ab diesem Zeitpunkt wieder.

Hinsichtlich der mit Vorsteuerabzug erworbenen Treibstoffvorräte tritt zum 1.1.2015 eine Änderung der Verhältnisse gemäß [§ 12 Abs. 11 iVm Abs. 12 UStG 1994](#) ein (einmalige negative Vorsteuerberichtigung im Jahr 2015 in Höhe von 500 Euro; siehe auch Rz 2857c).

Beispiel 2:

Der pauschalierte Landwirt L optiert gemäß [§ 22 Abs. 6 UStG 1994](#) mit Wirkung ab 1.1.2015 zur Regelbesteuerung. Im Herbst 2013 hat L ein landwirtschaftliches Kleingerät um 10.000 Euro zzgl. 20% USt erworben

und in Verwendung genommen. Im Frühjahr 2014 schaffte L einen Traktor an (Vorsteuer 12.000 Euro), den er sofort nach Anlieferung in Betrieb genommen hat.

Zum 1.1.2015 sind Treibstoffvorräte im Wert von 3.000 Euro (einschließlich 20% USt) vorhanden, die im Herbst 2014 angeschafft wurden.

Mit Wirkung ab 1.1.2020 wechselt L zur Pauschalbesteuerung.

Der Wechsel zur Regelbesteuerung stellt gemäß [§ 12 Abs. 10 iVm Abs. 12 UStG 1994](#) eine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse dar. Dies gilt jedoch für Gegenstände des Anlagevermögens nur dann, wenn diese nach dem 31.12.2013 in Verwendung genommen wurden. L kann daher iZm dem landwirtschaftlichen Kleingerät keine positive Vorsteuerberichtigung vornehmen. Der Traktor wurde hingegen erstmals im Jahr 2014 als Anlagevermögen in Nutzung genommen. L kann daher für die Veranlagungszeiträume 2015 bis einschl. 2018 eine positive Vorsteuerberichtigung in Höhe von jeweils 2.400 Euro (1/5 von 12.000 Euro) pro Jahr vornehmen. Da der Vorsteuerberichtigungszeitraum bereits abgelaufen ist, löst der neuerliche Wechsel zur Pauschalbesteuerung mit 1.1.2020 keine negative Vorsteuerberichtigung aus. Hinsichtlich der Treibstoffvorräte tritt zum 1.1.2015 eine Änderung der Verhältnisse gemäß [§ 12 Abs. 11 iVm Abs. 12 UStG 1994](#) ein. Daher ist eine einmalige positive Vorsteuerberichtigung im Jahr 2015 in Höhe von 500 Euro (siehe auch Rz 2857c) vorzunehmen.

L kann die positiven Vorsteuerberichtigungen jedoch nur geltend machen, wenn auch ansonsten die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug (zB ordnungsgemäße Rechnung) vorliegen (vgl. Rz 2078).

Im Falle der Einzelrechtsnachfolge (zB unentgeltliche Betriebsübergabe an einen nahen Angehörigen) wirkt der noch durch den Betriebsübergeber verwirklichte Tatbestand der erstmaligen Verwendung als Anlagevermögen nicht auf den Betriebsübernehmer weiter.

Beispiel 3:

Der Land- und Forstwirt L optiert im Jahr 2012 zur Regelbesteuerung. Er beginnt im Frühjahr 2013 mit der Errichtung eines Stallgebäudes (geltend gemachte Vorsteuern: 50.000 Euro) und nimmt dieses noch im selben Jahr in Verwendung. Mit Wirkung vom 1.2.2015 übergibt er den Betrieb unentgeltlich an seinen Sohn und stellt diesem gemäß [§ 12 Abs. 15 UStG 1994](#) die für den steuerpflichtig behandelten Entnahmeeigenverbrauch des Wirtschaftsgebäudes gemäß [§ 3 Abs. 2 UStG 1994](#) geschuldete Steuer in Höhe von 47.000 Euro in Rechnung.

Um sich die Vorsteuern aus dieser Rechnung abziehen zu können, gibt der Sohn eine Optionserklärung gemäß [§ 22 Abs. 6 UStG 1994](#) mit Wirkung ab

dem Jahr 2015 ab (neuerliche Auslösung der fünfjährigen Bindung). Ab 2020 wechselt der Sohn zur Pauschalbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#).

Bei Weiterverrechnung der vom Übergeber geschuldeten „Eigenverbrauchs-Umsatzsteuer“ nach [§ 12 Abs. 15 UStG 1994](#) kann der Hofübernehmer im Falle der (neuerlich zu erklärenden Option) zur Regelbesteuerung gemäß [§ 22 Abs. 6 UStG 1994](#) – bei Erfüllung der Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) – zunächst den in Rechnung gestellten Steuerbetrag in Höhe von 47.000 Euro zur Gänze im Veranlagungszeitraum 2015 abziehen. Gleichzeitig beginnt jedoch mit dem ersten Jahr der Betriebsübernahme der zwanzigjährige Beobachtungszeitraum neu zu laufen. Da der Sohn als übernehmender Land- und Forstwirt den Gegenstand nicht vor dem 1.1.2014 als Anlagevermögen erstmalig in Verwendung genommen hat, kommt die Übergangsregelung des [§ 28 Abs. 39 Z 4 UStG 1994](#) nicht zur Anwendung. Infolge des mit Wirkung ab 1.1.2020 erfolgten Wechsels zur Pauschalbesteuerung hat der Sohn daher für die Jahre 2020 bis einschließlich 2034 eine jährliche negative Vorsteuerberichtigung iHv 2.350 Euro vorzunehmen (1/20 von 47.000 Euro; insgesamt 35.250 Euro bzw. 15/20).

Bei Gesamtrechtsnachfolge durch Erbfolge (vgl. Rz 204), Umgründungen nach dem [UmgrStG](#) (vgl. Rz 54 ff) oder nicht steuerbares Anwachsen (vgl. Rz 47 und Rz 2917) läuft hingegen der noch vom Betriebsübergeber ausgelöste Vorsteuerberichtigungszeitraum nach [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) beim Hofübernehmer weiter.

Beispiel 4:

Angabe wie Beispiel 3, jedoch Betriebsübergang auf den Sohn im Wege der gesetzlichen Erbfolge (Vater im Jänner 2015 verstorben; Einantwortung im April 2015). Der Sohn gibt mit Wirkung ab 2015 neuerlich eine Optionserklärung ab. Ab 2020 Wechsel zur Pauschalbesteuerung.

Der Erbe muss ab dem Jahr 2020 hinsichtlich der auf das Wirtschaftsgebäude entfallenen Vorsteuern keine negative Vorsteuerberichtigung vornehmen. Bedingt durch die Gesamtrechtsnachfolge ist die noch im Jahr 2013 erfolgte erstmalige Verwendung/Nutzung als Anlagevermögen durch den Erblasser auch für den Erben maßgeblich. Der Zeitpunkt der erstmaligen Inverwendungnahme durch den Erblasser muss vom Erben durch zweckdienliche Unterlagen nachgewiesen werden können.

Rz 2857c lautet:

Umlaufvermögen und sonstige Leistungen – Rechtslage ab 1.1.2014

Der Anwendungsbereich des [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) (vollständige Vorsteuerberichtigung) umfasst Gegenstände des Umlaufvermögens, in Bau befindliche Anlagen, noch nicht in Verwendung genommene Gegenstände des Anlagevermögens sowie sonstige Leistungen (siehe dazu Rz 2101 ff).

Für unter [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) fallende Berichtigungstatbestände (zB bei Düngemittel-, Saatgut- oder Treibstoffvorräten) gilt die Übergangsregelung nicht. Daher kann es diesbezüglich bei einem Wechsel des Besteuerungsverfahrens bereits ab dem Veranlagungsjahr 2014 zu Vorsteuerberichtigungen kommen.

Beispiel:

Der bislang pauschalierte Landwirt L wechselt mit Wirkung vom 1.1.2014 zur Regelbesteuerung. Zu diesem Stichtag sind folgende Vorräte vorhanden, die im Jahr 2013, also während des Pauschalierungszeitraumes, erworben wurden:

- *zugekaufte Düngemittel im Wert vom 500 Euro zzgl. 20% USt*
- *10 zugekaufte Mastferkel im Wert von insgesamt 1.000 Euro zzgl. 12% USt.*

L kann im ersten Voranmeldezeitraum des Jahres 2014 eine positive Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 11 iVm Abs. 12 UStG 1994](#) iHv insgesamt 220 Euro vornehmen, obwohl der Zukauf bereits vor dem 1.1.2014 erfolgte.

Im umgekehrten Fall (Regelbesteuerung bis einschließlich 2013 und Rückwechsel zur Pauschalierung mit 1.1.2014), müsste L eine negative Vorsteuerberichtigung in gleicher Höhe ansetzen.

Rz 2857d lautet:

Besteuerungsverfahren – Rechtslage ab 1.1.2014

Für die aus einer Vorsteuerberichtigung gemäß [§ 12 Abs. 10 bis Abs. 12 UStG 1994](#) entstandene Steuerschuld oder -gutschrift gelten auch dann die allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 (Berechnung, Entrichtung, Erklärung, Aufzeichnungspflicht usw.), wenn die Berichtigung im Zusammenhang mit dem Wechsel von der Regelbesteuerung zur Pauschalbesteuerung vorzunehmen sind.

Hinsichtlich des Erfordernisses einer ordnungsgemäßen Rechnung ([§ 11 UStG 1994](#)) bei einer positiven Vorsteuerberichtigung siehe Rz 2078.

Hinsichtlich der Vorsteuerberichtigung bei Anwendung der Istbesteuerung während des Regelbesteuerungszeitraumes gelten die Ausführungen in Rz 2086 und Rz 2105 sinngemäß:

Beispiel 1 – Einmalzahlung:

Kauf eines Traktors (50.000 Euro + 10.000 Euro USt) im Jahr 2014 (letztes Jahr der Regelbesteuerung, Vorsteuerabzug nach „Ist-Grundsätzen“); Lieferung, Rechnung und erstmalige Verwendung als Anlagevermögen im Jahr 2014; Bezahlung im Jahr 2015; Übergang zur Pauschalierung mit 1.1.2015

	2014 (Option)	2015 (Pauschal)	2016 (P)	2017 (P)	2018 (P)	2019 (P)
Zahlung	0	60.000				
VSt-Abzug		-10.000				
VSt-Berichtigung		+2.000 *)	+2.000	+2.000	+2.000	0

***) 1/5 von 10.000 Euro**

Beispiel 2 – Ratenzahlung:

Kauf eines Traktors (50.000 Euro + 10.000 Euro USt) im Jahr 2014 (letztes Jahr der Regelbesteuerung, Vorsteuerabzug nach „Ist-Grundsätzen“); Lieferung, Rechnung und erstmalige Verwendung als Anlagevermögen im Jahr 2014; Bezahlung in zwei Raten (25.000 Euro + 5.000 Euro USt) jeweils 2014 und 2015; Übergang zur Pauschalierung mit 1.1.2015

	2014 (Option)	2015 (Pauschal)	2016 (P)	2017 (P)	2018 (P)	2019 (P)
Zahlung	30.000	30.000				
VSt-Abzug	-5.000	-5.000				
VSt-Berichtigung	0	+2.000 *)	+2.000	+2.000	+2.000	0

***) 1/5 von 10.000 Euro**

22.6. Option zur Regelbesteuerung

Rz 2918 wird aufgrund der Änderung der Rechtslage zur Vorsteuerberichtigung durch das AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 geändert.

Rz 2918 lautet:

Beim Wechsel von der Besteuerung nach Durchschnittssätzen zur Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungen kommt es **in Veranlagungszeiträumen bis einschließlich**

2013 zu keiner Änderung der Verhältnisse gemäß [§ 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994](#). **Zur Rechtslage ab 1.1.2014 siehe Rz 2857a ff.** Umsätze, die noch im Pauschalierungszeitraum bewirkt wurden, deren Entgelt aber erst im Regelbesteuerungszeitraum vereinnahmt wird, gelten als bereits besteuert. Ein Vorsteuerabzug kann nur für Vorleistungen geltend gemacht werden, die tatsächlich im Regelbesteuerungszeitraum ausgeführt wurden. Die Rechnungslegung bzw. Bezahlung im Regelbesteuerungszeitraum reicht nicht aus. **Zur allfälligen positiven Vorsteuerberichtigung nach der ab 1.1.2014 geltenden Rechtslage siehe Rz 2857a ff.**

Widerruft ein Land- und Forstwirt, der während der Regelbesteuerung nach vereinnahmten Entgelten versteuert hat, nach Ablauf der fünfjährigen Bindungswirkung seine Optionserklärung, so hat er jene Umsätze, die noch im Regelbesteuerungszeitraum bewirkt, deren Entgelte aber noch nicht vereinnahmt wurden, im ersten auf den Wechsel folgenden Voranmeldungszeitraum nachzuversteuern. Gleichzeitig können Vorsteuern für Vorleistungen, die noch im Regelbesteuerungszeitraum ausgeführt, aber noch nicht abgerechnet wurden, geltend gemacht werden, wenn alle Voraussetzungen des [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) erfüllt sind. Zu einer allfälligen Vorsteuerberichtigung nach dem neuerlichen Übergang zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen vgl. Rz 2856 f bzw. **zur Rechtslage ab 1.1.2014 Rz 2857a ff.**

24. Differenzbesteuerung (§ 24 UStG 1994)

In Rz 3251 erfolgt die Klarstellung, dass bei Vorliegen der Voraussetzungen des [§ 24 Abs. 1 UStG 1994](#) die Differenzbesteuerung die grundsätzlich anzuwendende Besteuerungsform ist und die Option zur Steuerpflicht die Ausnahme darstellt.

Rz 3251 lautet:

Der Differenzbesteuerung unterliegen nach [Art. 311 MwSt-RL 2006/112/EG](#) Gebrauchtgegenstände, Kunstgegenstände, Sammlungsstücke und Antiquitäten. Der Begriff Gebrauchtgegenstände wird im UStG nicht verwendet, sondern es wird auf Gegenstände abgestellt, für die der Liefernde Umsatzsteuer nicht schuldet oder die Differenzbesteuerung vorgenommen hat und somit der erwerbende Wiederverkäufer keinen Vorsteuerabzug

vornehmen kann. Es können daher in Grenzfällen von der Differenzbesteuerung auch neue Gegenstände (KFZ) erfasst sein (zB ein Privater gewinnt ein KFZ, das er gleich an einen Händler weiterverkauft).

Sind die in [§ 24 Abs. 1 UStG 1994](#) genannten Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung gegeben, dann ist diese Besteuerungsform anzuwenden. Eine Option zur Besteuerung nach den allgemeinen Bestimmungsvorschriften ist in diesem Fall die Ausnahme und nur zulässig, wenn die in [§ 24 Abs. 12 UStG 1994](#) vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind (siehe auch Rz 3366).

101. Innergemeinschaftlicher Erwerb (Art. 1 UStG 1994)

101.2. Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb

In Rz 3591 wird ein Hinweis auf [Art. 16 Durchführungs-VO \(EU\) 282/2011](#) aufgenommen, in dem klargestellt wird, dass der Mitgliedstaat des innergemeinschaftlichen Erwerbs das Besteuerungsrecht unabhängig davon wahrnimmt, wie der Vorgang im Ausgangsstaat besteuert wurde.

Rz 3591 lautet:

Erfolgt nach [Art. 1 UStG 1994](#) ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen im Inland, wird die Besteuerungskompetenz im Inland unabhängig von der mehrwertsteuerlichen Behandlung des Umsatzes im Mitgliedstaat des Beginns des Versands oder der Beförderung der Gegenstände wahrgenommen ([Art. 16 VO \(EU\) 282/2011](#)).

Zum Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbes wird auf Rz 3776 bis Rz 3805 verwiesen.

Randzahlen 3592 bis 3600: *derzeit frei*.

103. Innergemeinschaftliche Lieferung (Art. 3 UStG 1994)

103.5.1. Lieferschwellen der Mitgliedstaaten (Stand 1. Juli 2013)

In Rz 3741 wird auf Grund des Beitritts Kroatiens zur Europäischen Union zum 1. Juli 2013 die Übersicht über die Lieferschwellen der Mitgliedstaaten um die für Kroatien geltende Lieferschwelle ergänzt.

Rz 3741 lautet:

Mitgliedstaat	Währung	Lieferschwelle
Belgien	Euro	35.000,00
Bulgarien	BGN	70.000,00 (35.791,00 €)
Dänemark	DKK	280.000,00 (37.557,00 €)
Deutschland	Euro	100.000,00
Estland	Euro	35.151,00
Finnland	Euro	35.000,00
Frankreich	Euro	100.000,00
Griechenland	Euro	35.000,00
Irland	Euro	35.000,00
Italien	Euro	35.000,00
Kroatien	HRK	270.000,00
Lettland	LVL	24.000,00 (34.052,00 €)
Litauen	LTL	125.000,00 (36.203,00 €)
Luxemburg	Euro	100.000,00
Malta	Euro	35.000,00
Niederlande	Euro	100.000,00
Österreich	Euro	35.000,00 (bis 31.12.2010: 100.000,00)
Polen	PLN	160.000,00 (40.293,00 €)
Portugal	Euro	35.000,00
Rumänien	RON	118.000,00 (28.012,00 €)

Schweden	SEK	320.000,00 (36.232,00 €)
Slowakei	Euro	35.000,00
Slowenien	Euro	35.000,00
Spanien	Euro	35.000,00
Tschechien	CZK	1,140.000,00 (46.570,00 €)
Ungarn	HUF	8.800.000,00 (32.257,00 €)
Vereinigtes Königreich	GBP	70.000,00 (81.843,00 €)
Zypern	Euro	35.000,00

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

107.1. Allgemeine Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

Die Ausführungen in Rz 3981 zu den Voraussetzungen für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen war auf Grund des Beitritts Kroatiens zu Europäischen Union zum 1. Juli 2013 zu aktualisieren.

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).
- Die Lieferung muss steuerbar sein.
- Der Erwerb des Gegenstandes der Lieferung ist beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat steuerbar (Erwerbsbesteuerung).

- Die genannten Voraussetzungen müssen buchmäßig nachgewiesen werden (Buchnachweis). Dazu gehört auch die Aufzeichnung der UID des Abnehmers der Lieferung.
- Werden innergemeinschaftliche Lieferungen ~~nach dem 30. April 2004 und vor dem 1. August 2004 in einen der neuen Mitgliedstaaten (Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Ungarn und Zypern) bzw. nach dem 1. Jänner 2007 und vor dem 1. Juli 2007 in die neuen Mitgliedstaaten Bulgarien und Rumänien~~ **nach dem 30. Juni 2013 und vor dem 1. Jänner 2014 in den neuen Mitgliedstaat Kroatien** bewirkt, wird die fehlende Aufzeichnung der UID nicht beanstandet, wenn
 - der Abnehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer schriftlich erklärt, dass er die Erteilung der UID beantragt hat und dass die Voraussetzungen für die Erteilung vorliegen und
 - die noch fehlende Aufzeichnung der UID des Abnehmers bis zum gesetzlichen Termin zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung nachgeholt wird.
 Rz 2584 bleibt unberührt.
- Bei der Lieferung dürfen nicht die Vorschriften über die Differenzbesteuerung zur Anwendung gelangen.

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

107.3. Nachweispflichten

In Rz 4006 werden Klarstellungen zur Verpflichtung des liefernden Unternehmers, die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen nachzuweisen, vorgenommen.

Rz 4006 lautet:

Die Voraussetzungen der (steuerfreien) innergemeinschaftlichen Lieferung müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen werden. Wie der Unternehmer den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis zu führen hat, regelt die [Verordnung](#)

[des BMF über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen](#), BGBl. Nr. 401/1996.

[...]

Sind die vorgelegten Beförderungsnachweise iSd § 2 der VO, BGBl. Nr. 401/1996, mangelhaft (zB Fehlen der original unterschriebenen Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten bzw. – in Abholfällen – Fehlen einer original unterschriebenen Erklärung des **Abnehmers oder seines Beauftragten**, dass er den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördern wird), ~~so ist die Steuerfreiheit zu versagen wurde~~ **der Nachweis nicht erbracht, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert wurde und aufgrund dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat (vgl. EuGH 27.09.2007, Rs [C-409/04](#), *Teleos plc. ua.*, Rn 42)**. Eine nachträgliche Sanierung dieses Mangels ist, anders als in den Fällen des mangelhaften Buchnachweises (siehe Rz 4008), nicht möglich.

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

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

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

Liegen die Nachweise iSd VO, BGBl. Nr. 401/1996, nicht vor, kann nicht von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden (vgl. BFH 06.12.2007, V R 59/03, Nachfolgeentscheidung zu EuGH 27.09.2007, Rs [C-146/05](#), *Albert Collée*). Etwas anderes gilt ausnahmsweise nur dann, wenn trotz der Nichterfüllung der formellen Nachweispflichten aufgrund der objektiven

Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen (siehe hierzu auch Rz 2584).

121. Erklärungen (Art. 21 UStG 1994)

121.11. Gesonderte Erklärung von innergemeinschaftlichen Lieferungen

In Rz 4226 erfolgt eine Klarstellung zur Erklärungspflicht bei innergemeinschaftlichen Lieferungen iSd [Art. 7 UStG 1994](#) und Lieferungen des Erwerbers an den Empfänger im Dreiecksgeschäft iSd [Art. 25 Abs. 5 UStG 1994](#).

Rz 4226 lautet:

Gemäß [Art. 21 Abs. 11 UStG 1994](#) hat der Unternehmer die Bemessungsgrundlagen seiner innergemeinschaftlichen Lieferungen ~~und seiner Lieferungen an die Empfänger beim Dreiecksgeschäft~~ auch in der UVA und in der Steuererklärung gesondert zu erklären. Die gesonderte Erklärung der innergemeinschaftlichen Lieferungen hat in dem Voranmeldungszeitraum zu erfolgen, in dem die Rechnung für die innergemeinschaftliche Lieferung ausgestellt wird, spätestens in dem Voranmeldungszeitraum, in dem der auf die Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung folgendem Monat endet.

Beim Dreiecksgeschäft sind die Lieferungen des Erwerbers an den Empfänger **lediglich in die Zusammenfassende Meldung für** ~~in~~ den Meldezeitraum aufzunehmen, in dem die Steuerschuld für diese Lieferungen entstanden ist (**siehe Rz 4164**).

Randzahlen 4227 bis 4235: *derzeit frei*.

124. Differenzbesteuerung im Binnenmarkt (Art. 24 UStG 1994)

124.2. Keine Erwerbsteuer bei Differenzbesteuerung

In Rz 4246 wird klargestellt, dass die Weiterlieferung von Gegenständen, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet angeschafft und dort der Differenzbesteuerung unterzogen wurden, im Inland differenzbesteuert erfolgen kann.

Rz 4246 lautet:

Wird bei einer Lieferung vom übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland die Differenzbesteuerung angewendet, so entfällt eine Erwerbsbesteuerung im Inland ([Art. 24 Abs. 2 UStG 1994](#)). **Die Weiterlieferung eines solchen im übrigen Gemeinschaftsgebiet differenzbesteuert angeschafften Gegenstandes im Inland unterliegt ebenfalls [§ 24 UStG 1994](#).**

Randzahlen 4247 bis 4250: *derzeit frei*.

128. UID (Art. 28 UStG 1994)

128.1. Allgemeines

128.1.1. Erteilung der UID von Amts wegen und auf Antrag

In Rz 4336 wird ein Hinweis auf Rz 4340, die Ausführungen zur Vergabe von UID-Nummern an ausländische Unternehmer aufgenommen.

Rz 4336 lautet:

Rechtslage ab 1. Jänner 2003

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

Schwellenerwerber (siehe Rz 4339) erhalten eine UID über Antrag. Der Antrag ist schriftlich (auch per Telefax oder Telegramm) unter Angabe von Name, Firma, Anschrift und Steuernummer an das für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständige Finanzamt zu richten. Fallen festsetzendes und einhebendes Finanzamt auseinander, ist das festsetzende Amt zuständig.

Zur Vergabe einer UID an ausländische Unternehmer siehe Rz 4340.

128.1.3. Sonderfälle der UID-Vergabe

128.1.3.1. Ausländische Unternehmer

In Rz 4340 wird die sich aus [Art. 214 Abs. 1 lit. a der MwSt-RL 2006/112/EG](#) ergebende Klarstellung aufgenommen, dass ausländischen Unternehmer keine UID erteilt wird, die im Inland Umsätze erbringen, für die sie auch das Recht zum Vorsteuerabzug haben, wenn die Steuerschuld für diese Umsätze auf den Leistungsempfänger übergeht

Rz 4340 lautet:

Die UID-Vergabe an Unternehmer, die ihr Unternehmen vom Ausland aus betreiben und im Inland weder eine Betriebsstätte haben noch Umsätze aus der Nutzung im Inland gelegener Grundstücke erzielen, obliegt dem Finanzamt Graz-Stadt.

Der Antrag ist schriftlich unter Angabe der Gründe, aus denen die Vergabe einer UID begehrt wird und unter Beilage einer Unternehmerbestätigung im Original zu stellen.

Nicht im Inland ansässigen Unternehmern, die im Inland ausschließlich Umsätze erbringen, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wird keine UID erteilt, wenn die Steuerschuld für diese Umsätze auf den Leistungsempfänger übergeht ([Art. 214 Abs. 1 lit. a der MwSt-RL 2006/112/EG](#)).

128.1.4. Übersicht über Bezeichnung und Aufbau der UID der EU - Mitgliedstaaten (Stand 1. Juli 2013)

Die Übersicht über die Lieferschwelen der Mitgliedstaaten in Rz 4343 wird aktualisiert und auf Grund des Beitritts Kroatiens zur Europäischen Union zum 1. Juli 2013 um die für Kroatien geltende Lieferschwelle ergänzt.

Rz 4343 lautet:

Mitgliedstaat	Aufbau	Ländercode	Format
Belgien	BE0123456789	BE	Block mit 10 Ziffern
Bulgarien	BG123456789(0)	BG	Block mit 9 Ziffern oder 1 Block mit 10 Ziffern
Dänemark	DK12345678	DK	1 Block mit 8 Ziffern (vier Blöcke mit je zwei Ziffern)

Deutschland	DE123456789	DE	1 Block mit 9 Ziffern
Estland	EE123456789	EE	1 Block mit 9 Ziffern
Finnland	FI12345678	FI	1 Block mit 8 Ziffern
Frankreich	FRXX345678901	FR	1 Block mit 2 Zeichen gefolgt von 1 Block mit 9 Ziffern
Griechenland	EL123456789	EL	1 Block mit 9 Ziffern
Irland	IE12345678	IE	1 Block mit 8 Zeichen (vgl. Anm. 1)
Italien	IT12345678901	IT	1 Block mit 11 Ziffern
Kroatien	HR12345678901	HR	1 Block mit 11 Ziffern
Lettland	LV12345678901	LV	1 Block mit 11 Ziffern
Litauen	LT123456789 oder LT123456789012	LT	1 Block mit 9 Ziffern oder 1 Block mit 12 Ziffern
Luxemburg	LU12345678	LU	1 Block mit 8 Ziffern
Malta	MT12345678	MT	1 Block mit 8 Ziffern
Niederlande	NL123456789B12	NL	1 Block mit 12 Zeichen(vgl. Anm. 2)
Österreich	ATU12345678	AT	1 Block mit 9 Zeichen (vgl. Anm. 3)
Polen	PL1234567890	PL	1 Block mit 10 Ziffern
Portugal	PT123456789	PT	1 Block mit 9 Ziffern
Rumänien	RO1234567890	RO	1 Block mit mindestens 2 und maximal 10 Ziffern
Schweden	SE123456789012	SE	1 Block mit 12 Ziffern
Slowakei	SK123456789 oder SK1234567890	SK	1 Block mit 9 Ziffern oder 1 Block mit 10 Ziffern
Slowenien	SI12345678	SI	1 Block mit 8 Ziffern
Spanien	ES123456789	ES	1 Block mit 9 Zeichen (vgl. Anm. 1)
Tschechien	CZ12345678 CZ123456789 CZ1234567890	CZ	1 Block mit 8, 9 oder 10 Ziffern
Ungarn	HU12345678	HU	1 Block mit 8 Ziffern
Vereinigtes Königreich	GB123 1234 12 oder GB123 1234 12 123 (vgl. Anm. 4) oder GBGD123 (vgl. Anm. 5) oder GBHA123 (vgl. Anm. 6)	GB	1 Block mit 3 Ziffern, 1 Block mit 4 Ziffern und 1 Block mit 2 Ziffern; oder wie oben gefolgt von einem Block mit 3 Ziffern; oder 1 Block mit 5 Zeichen
Zypern	CY12345678 L	CY	1 Block mit 9 Zeichen (vgl. Anm. 7)

Anmerkungen:

- 1) In den weiteren Stellen nach dem Ländercode können Buchstaben enthalten sein.
- 2) An der zehnten Stelle steht immer der Buchstabe "B".
- 3) An erster Stelle nach dem Ländercode steht immer ein "U" und anschließend 8 Ziffern.
- 4) Unterscheidet Unternehmen in Gruppen (ähnlich Organschaft)
- 5) Unterscheidet Abteilungen von Verwaltungen (GD: Government Departments)
- 6) Unterscheidet Gesundheitsbehörden (HA: Health Authorities)

7) An letzter Stelle muss ein Buchstabe stehen.

Bundesministerium für Finanzen, 29. November 2013