

5. Dezember 2017

BMF-010219/0375-IV/4/2017

An

BMF-AV Nr. 171/2017

Bundesministerium für Finanzen  
Steuer- und Zollkoordination  
Finanzämter  
Zollämter  
Großbetriebsprüfung  
Finanzpolizei  
Steuerfahndung  
Bundesfinanzgericht

### **UStR 2000, laufende Wartung 2017**

*Im Rahmen der laufenden Wartung wurde insbesondere die aktuelle Judikatur der Höchstgerichte (VwGH/EuGH) aufgenommen sowie Änderungen durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016 hinsichtlich Leistungen iZm Grundstücken eingearbeitet und Aussagen/Abschnitte der UStR 2000 zur überholten Rechtslage gestrichen.*

### **A. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt ergänzt und geändert:**

1. Abschnitt 3.3. wird adaptiert:

#### **3.3. ~~Eigenhandel, Kommissionsgeschäft, Vermittlung~~**

##### **~~3.3.1. Kommissionsgeschäft~~**

##### **~~3.3.2. Vermittlung~~**

2. Abschnitt 6.1.9.1.1a wird neu eingefügt:

#### **6.1.9.1.1a. Begriff des Grundstückes**

3. Abschnitt 6.1.9.1.2. wird adaptiert:

#### **6.1.9.1.2. Begriff des Grundstückes bis 31.12.2016**

4. Abschnitt 6.1.9.1.2.4. wird gestrichen:

#### **~~6.1.9.1.2.4. Betriebsvorrichtungen~~**

5. Abschnitt 6.1.16.6a. wird neu eingefügt:

#### **6.1.16.6a. Betriebsvorrichtungen**

6. Abschnitt 6.1.16.8a wird neu eingefügt:

#### **6.1.16.8a. Kurzfristige Vermietung**

7. Abschnitt 6.1.27.2. wird adaptiert:

#### **6.1.27.2. Ermittlung der 30.000 Euro-Umsatzgrenze**

8. Abschnitt 19.1.2.11. wird gestrichen:

#### **~~19.1.2.11. Inkrafttreten~~**

9. Abschnitt 21.7. wird adaptiert:

#### **21.7. Einzelbesteuerung Erklärungs-, Zahlungs- und Meldepflichten - Übersicht**

10. Abschnitt 22.3.8. wird adaptiert:

#### **22.3.8. Die Überlassung von Grundstücken für Schipisten und Langlaufloipen ~~sowie für die Aufstellung von Handymasten~~**

## **B. Inhaltliche Änderungen:**

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

#### **1.1. Steuergegenstand**

##### **1.1.1. Leistungsaustausch**

##### **1.1.1.1. Fruchtgenuss**

*Rz 3 wird um Aussagen zur ertragsteuerlichen Substanzabgeltung erweitert.*

#### **Rz 3 lautet:**

Die unentgeltliche Übereignung eines Wirtschaftsgutes gegen Vorbehalt des Fruchtgenusses begründet mangels Vorliegens einer Gegenleistung keinen Leistungsaustausch. **Die**

**ertragsteuerliche Substanzabgeltung (EStR 2000 Rz 112) ist Entgelt des Vorbehaltsfruchtgenussberechtigten für eine sonstige Leistung des zivilrechtlichen Eigentümers.**

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

*Rz 8 wird um einen Aufzählungspunkt erweitert, der die Steuerbarkeit der Reprographie- sowie Speichermedienvergütung auf Basis der Rechtsprechung des EuGH ausschließt.*

**Rz 8 lautet:**

- [...]
- Zahlungen von Insolvenz-Ausfallgeld durch den Insolvenz-Ausfallgeld-Fonds an freie Dienstnehmer iSd [§ 4 Abs. 4 ASVG](#), BGBl. Nr. 189/1955, nach dem [Insolvenz-Entgeltsicherungsgesetz](#), BGBl. Nr. 324/1977, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.
- **Die Reprographie- sowie Speichermedienvergütung gemäß [§ 42b UrhG](#) durch Verpflichtete an Verwertungsgesellschaften unterliegt ab 1.1.2018 nicht der Umsatzsteuer (vgl. EuGH 18.1.2017, Rs [C-37/16](#), *SAWP*). Der Verkauf durch den Verpflichteten an den Kunden und die Dienstleistung der Verwertungsgesellschaft an den Rechteinhaber sind hiervon nicht betroffen.**

#### **1.1.1.9. Subventionen**

*In den Rz 24, 25 und 26 werden die VwGH-Erkenntnisse zu Subventionen VwGH 10.5.2016, Ra 2015/15/0049, VwGH 1.6.2016, 2013/13/0053 und VwGH 21.9.2016, Ra 2015/13/0050 eingearbeitet.*

##### **1.1.1.9.2. Zuschuss als Entgelt für eine Leistung**

**Rz 24 lautet:**

Gewährt der Zahlende den Zuschuss deshalb, weil er vom Unternehmer (Zuschussempfänger) eine Leistung erhält, stellt die Zahlung steuerbares Entgelt dar. Dies ist der Fall, wenn die Leistung ein eigenes wirtschaftliches Interesse des Zuschussgebers befriedigt oder dem Zuschussgeber ein eigener wirtschaftlicher Nutzen zukommt.

Ein direktes Leistungsentgelt und kein Entgelt von dritter Seite liegt auch dann vor, wenn der Leistungsempfänger der Zuschussberechtigte ist, der Zuschussgeber aber den Zuschuss zur Abkürzung des Zahlungsweges dem leistenden Unternehmer unmittelbar zuwendet.

*Beispiele:*

***Der Zuschussgeber (Land bzw. Stadt) gewährt einem Verleger für die Erstellung und Lieferung von Büchern an den Zuschussgeber einen Zuschuss. Dass diese Bücher in der Folge vom Zuschussgeber an "ausgesuchte Personen" verschenkt wurden, ändert nichts an diesem konkreten Nutzen für den Zuschussgeber (VwGH 10.5.2016, [Ra 2015/15/0049](#)).***

*Eine Gemeinde gewährt dem Erwerber eines Gastronomiebetriebes einen Zuschuss dafür, dass sich dieser zur Herbeiführung eines bestimmten Standards sowie zur Betriebsführung auf einen längeren Zeitraum verpflichtet (VwGH 16.12.1997, [97/14/0100](#)).*

*Ein Golfplatzbetreiber erhält von der Gemeinde einen Zuschuss dafür, dass er sich verpflichtet, den Golfplatz während bestimmter Zeiten zu betreiben und den Einwohnern sowie den Gästen zu besonderen Bedingungen zur Verfügung zu stellen (VwGH 23.1.1996, [95/14/0084](#)).*

#### **1.1.1.9.4. Echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss**

**Rz 26 lautet:**

Nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse liegen vor, wenn Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustausches erfolgen oder nicht im Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz stehen. Dies ist der Fall, wenn

- ein Zuschuss zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Zuschussempfängers gewährt wird (zB Zuschuss zur Wohnbauförderung oder Wohnhaussanierung, zur Errichtung einer Erdgasversorgung, zur Errichtung einer Park and Ride - Anlage),
- ein Zuschuss zur Deckung von Unkosten des Zuschussempfängers gegeben wird (zB Bund zahlt Miete für eine gemeinnützige Organisation oder als Verlustabdeckung geleistete Zahlungen von Umlandgemeinden an die Betreibergemeinde eines Kindergartens zu den laufenden Betriebsausgaben),

- sich die Höhe des Zuschusses nach dem Geldbedarf des Zuschussempfängers richtet und die Zahlungen nicht mit bestimmten Umsätzen im Zusammenhang stehen (zB Zuschuss zur Sanierung eines Unternehmens, zu einem Verkehrsverbund).
- Ein echter nicht steuerbarer Zuschuss wird auch dann vorliegen, wenn die Zahlung einem Unternehmer gewährt wird, um ihn zu einem im öffentlichen Interesse gelegenen volkswirtschaftlich erwünschten Handeln anzuregen, bei dem keinem speziellen Leistungsempfänger ein verbrauchbarer Nutzen zukommt (zB Stilllegung von Betrieben oder Anbauflächen, Aufgabe von Produktionszweigen). Entschädigungen oder sonstige Zahlungen, die ein Unternehmer für ein solches Verhalten erhält, stellen umsatzsteuerrechtlich keine Gegenleistung (Entgelt) dar.

*Beispiele:*

*Zuschüsse nach dem Programm zur Förderung einer umweltgerechten, extensiven und den natürlichen Lebensraum schützenden Landwirtschaft (ÖPUL) gemäß der [VO \(EWG\) Nr. 2078/92](#).*

*Die Vergütung für die Verpflichtung zur Aufgabe der Milcherzeugung, die ein Landwirt im Rahmen der [VO \(EWG\) Nr. 1336/86](#) erhält, ist nicht steuerpflichtig (EuGH 29.2.1996, [C-215/94](#)).*

*Die Entschädigung für die Verpflichtung, angebaute Kartoffeln nicht zu ernten (EuGH 18.12.1997, [C-384/95](#)).*

*Beträge, die ein Unternehmer für die zusätzliche Zuteilung von Zuckerquoten nach der VO EG Nr. 318/2006 über die gemeinsame Marktorganisation für Zucker zahlt, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.*

*Finanzielle Leistungen, die im Zusammenhang mit Maßnahmen nach [§ 32 Abs. 3 AMSG](#) stehen ([§ 34 AMSG](#)), auch dann, wenn die Dienstleistungen nicht mehr aufgrund von Förder-, sondern (ab 1. Juli 2006) aufgrund von Werkverträgen erbracht werden.*

***Die „Garantie“ gegenüber der Gemeinde, einen eigenen Museumsbetrieb auf längere Zeit zu führen, ohne die Verpflichtung, Dienstleistungen im Sinne einer Übernahme der Führung eines Betriebes für die Gemeinde zu erbringen, verschafft der Gemeinde keinen verbrauchsfähigen Nutzen (VwGH 21.9.2016, [Ra 2015/13/0050](#)).***

**Subventionen, mit denen nicht ein Teil des erzielbaren Marktpreises vom Subventionsgeber übernommen und damit der Leistungsempfänger gefördert, sondern der Unternehmer dazu in die Lage versetzt wird, seine Produkte zum Marktpreis anzubieten, was eine Subvention der Produktion und nicht des Preises bedeutet, sind kein Entgelt von dritter Seite (VwGH 1.6.2016, [2013/13/0053](#)).**

### **1.1.1.11.5. Umwandlungen**

#### **1.1.1.11.5.4. Vorgänge nach dem UmgrStG**

*In Rz 55 wird ein redaktionelles Versehen beseitigt.*

#### **Rz 55 lautet:**

Im Einzelnen gilt dies für folgende Umgründungsvorgänge:

- Verschmelzungen ([§ 1 UmgrStG](#)) gemäß [§ 6 Abs. 3 4 UmgrStG](#),
- Umwandlungen ([§ 7 UmgrStG](#)) gemäß [§ 11 Abs. 3 UmgrStG](#),
- Einbringungen ([§ 12 UmgrStG](#)) gemäß [§ 22 Abs. 3 UmgrStG](#),
- Zusammenschlüsse ([§ 23 UmgrStG](#)) gemäß [§ 26 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#),
- Realteilungen ([§ 27 UmgrStG](#)) gemäß [§ 31 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#),
- Spaltungen ([§ 32 UmgrStG](#)) gemäß [§ 38 Abs. 3 UmgrStG](#),
- Steuerspaltungen ([§ 38a UmgrStG](#)) gemäß [§ 38f Abs. 2 UmgrStG](#).

#### *Beispiel:*

*Die A-GmbH als übertragende Körperschaft wird auf die B-GmbH als übernehmende Körperschaft zum ~~31.-Dezember~~ **12.2012** verschmolzen. Die Verschmelzung fällt unter das UmgrStG. Die A-GmbH überträgt ua. eine Liegenschaft, die unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs am ~~1.-Juli~~ **7.2010** erworben und in der Folge zu Wohnzwecken vermietet wurde.*

*Die B-GmbH veräußert die (von ihr nach der Verschmelzung weiterhin zu Wohnzwecken vermietete) Liegenschaft am ~~1.-Mai~~ **5.2015** ohne Inanspruchnahme der Optionsmöglichkeit des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#).*

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

Das UmgrStG sieht keine umsatzsteuerliche Rückwirkung vor.

### **1.1.2.2.1. Sachzuwendungen an Arbeitnehmer**

#### **1.1.2.2.1.4. Beherbergung und Verköstigung**

*In Rz 70 wird das Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2017, Ra 2015/15/0083, 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](#)). **Ein Überwiegen der betrieblichen Interessen des Arbeitgebers liegt bei der Zurverfügungstellung von angemieteten Personalzimmern an Schilehrer grundsätzlich nicht vor** (VwGH 23.01.2013, [2010/15/0051](#), **VwGH 29.3.2017, Ra 2015/15/0083**).

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](#)).

## **2. Unternehmer ([§ 2 UStG 1994](#))**

### **2.2.2. Organschaft**

#### **2.2.2.2. Auswirkungen**

*In Rz 234 wird das Erkenntnis des VwGH vom 21.12.2016, 2013/13/0047, eingearbeitet.*

#### **Rz 234 lautet:**

Die Auswirkungen der Organschaft sind, dass das Organ die Stellung eines Betriebes im Unternehmen des Organträgers hat. Vorgänge zwischen Organträger und dem Organ (im Organkreis) sind nicht steuerbare Innenumsätze. Die Umsätze des Organs werden dem Organträger zugerechnet. Der Organträger kann Vorsteuern auch aus Rechnungen geltend machen, die auf das Organ lauten. "Rechnungen", die innerhalb des Organkreises erteilt werden, sind umsatzsteuerrechtlich nur unternehmensinterne Belege. **Da der Organträger mit seinen Organgesellschaften ein einheitliches Unternehmen bildet, ist für den Umfang des Vorsteuerabzugs maßgebend, mit welchen Ausgangsumsätzen gegenüber Dritten die Eingangsleistungen im Zusammenhang stehen. Soweit die Eingangsleistungen in unecht befreite Ausgangsumsätze des Organkreises eingehen, kommt ein Vorsteuerabzug dafür nicht in Betracht (vgl. VwGH 21.12.2016, [2013/13/0047](#)).**

Die formalen umsatzsteuerrechtlichen Pflichten sind vom Organträger zu erfüllen. Dies gilt insbesondere für die Erfüllung der Aufzeichnungspflichten ([§ 18 UStG 1994](#)), die



Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen und für die Zahlungspflichten (siehe auch [§ 13 BAO](#)).

### **2.2.2.3. Die Eingliederungsvoraussetzungen im Einzelnen**

#### **2.2.2.3.2. Wirtschaftliche Eingliederung**

*In Rz 237 wird das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2016, Ro 2014/15/0031, eingearbeitet.*

#### **Rz 237 lautet:**

Um das Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung zu erfüllen, muss die Tochtergesellschaft im Rahmen des gesamten Unternehmens in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Muttergesellschaft stehen. **Es bedarf keiner wirtschaftlichen "Unterordnung"** (VwGH **23.11.2016, Ro 2014/15/0031** unter Hinweis auf EuGH **16.7.2015, verb. Rs C-108/14** und **Rs C-109/14, Larentia + Minerva und Marenave Schiffahrt**). Die Rechtsprechung setzt eine vernünftige betriebswirtschaftliche Verflechtung zwischen Organträger und Organ voraus, die Tätigkeiten müssen aufeinander abgestellt sein und sich gegenseitig ergänzen (VwGH 7.5.1979, [2319/78](#) und VwGH 10.9.1975, [0640/73](#)). Wechselseitige Lieferungs- (Leistungs-) Beziehungen zwischen Organträger und Organgesellschaft wie zB zwischen einer Vertriebs- und Produktionsgesellschaft stellen eine gegenseitige Verflechtung nicht bloß kapitalistischer sondern auch wirtschaftlicher Art dar. Bei einer reinen Beteiligungsholding (vermögensverwaltende Holding) fehlt es sowohl an der wirtschaftlichen Eingliederung als auch an der Unternehmereigenschaft, weshalb sie nicht Organträger sein kann.

### **2.3.6. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger**

#### **2.3.6.1. Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger von Gebietskörperschaften**

*In Rz 274 erfolgt eine Verweisanpassung.*

#### **Rz 274 lautet:**

[...]

Betriebsvorrichtung:

- Werden vom ausgegliederten Rechtsträger Gebäude samt Betriebsvorrichtungen (vgl. Rz ~~780~~**894a**) neu errichtet bzw. angeschafft und in der Folge an die Gebietskörperschaft vermietet, [...]

[...]

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

*Rz 277 wird aufgrund der gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, an die neue Rechtslage und insbesondere an den neuen Grundstücksbegriff angepasst.*

#### **Rz 277 lautet:**

Auch aus Aufwendungen, die aus der Errichtung öffentlicher Straßenanlagen (Zufahrtsstraßen, Abbiegespuren, Kreisverkehre usw.) resultieren, kann der Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) durch den (privaten) Straßenerrichter vorgenommen werden. Weder der Umstand, dass die Herstellung und Erhaltung öffentlicher Straßen in den Aufgabenbereich der Gebietskörperschaften fällt, noch der Umstand, dass eine errichtete Verkehrsfläche letztlich in das Eigentum des Straßeneigentümers übergeht, schließen einen Vorsteuerabzug eines die Bauleistungen in Auftrag gebenden Unternehmens bereits aus (vgl. VwGH 25.7.2013, [2011/15/0055](#)). Dies gilt auch dann, wenn die Errichtung (bereits) auf öffentlichem Gut erfolgt. Es kann nämlich für einen Liegenschaftsverwalter durchaus im unternehmerischen Interesse liegen, seine Grundstücke durch Investitionen in (angrenzende) öffentliche Grundstücke besser zu erschließen.

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

[...]

## 3. Lieferung ([§ 3 UStG 1994](#))

### 3.1.2. Abgrenzung zur sonstigen Leistung

*Rz 345 wird um das Erkenntnis des EuGH 8.12.2016, Rs C-453/15, A und B, erweitert.*

**Rz 345 lautet:**

[...]

**Treibhausgasemissionszertifikate:** Die steuerbare Übertragung von Treibhausgasemissionszertifikaten iSd [Richtlinie 2003/87/EG](#) stellt eine sonstige Leistung dar, die unter [§ 3a Abs. 6 bzw. Abs. 14 UStG 1994](#) (bis 31.12.2009: [§ 3a Abs. 10 UStG 1994](#) – Katalogleistung) fällt (**EuGH 8.12.2016, Rs [C-453/15, A und B](#)**).

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

[...]

### 3.3. Eigenhandel, Kommissionsgeschäft, Vermittlung

*Im Abschnitt 3. Lieferung werden im Unterabschnitt 3.3. vor Rz 381 in der Überschrift die Wörter „Eigenhandel“ und „Vermittlung“ gestrichen, zumal weder der Eigenhandel noch die Vermittlung behandelt wird und überdies die Vermittlung eine sonstige Leistung und keine Lieferung ist. Aus denselben Gründen wird die Überschrift im Unterabschnitt „3.3.2. Vermittlung“ ersatzlos gestrichen.*

**Der Abschnitt 3.3. samt Überschriften lautet:**

#### **3.3. ~~Eigenhandel, Kommissionsgeschäft, Vermittlung~~**

##### **3.3.1. ~~Kommissionsgeschäft~~**

**Rz 381 lautet:**

Der Kommissionär wird im eigenen Namen und für fremde Rechnung (nämlich des Kommittenten) tätig. Gemäß [§ 383 UGB](#) kann das jede natürliche oder juristische Person (Personengesellschaft) sein, die es übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines Auftraggebers im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen. Es gibt drei Arten von

Kommissionsgeschäften: die Einkaufs- und Verkaufskommission ([§ 383 UGB](#)) sowie die Werklieferungskommission ([§ 383 Abs. 1 zweiter Satz UGB](#)).

Bei Kommissionsgeschäften liegen zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär Lieferungen vor. Es gilt bei der Verkaufskommission der Kommissionär, bei der Einkaufskommission der Kommittent als Abnehmer. Bei der Verkaufskommission gilt die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär erst mit der Lieferung durch den Kommissionär als ausgeführt gilt. Diese Regelung bezieht sich jedoch nur auf den Zeitpunkt und nicht auch auf den Ort der Lieferung.

Hinsichtlich Kommissionsgeschäft im Binnenmarkt siehe Rz 3589.

### **3.3.2. Vermittlung**

*Randzahlen 382 bis 390: ~~D~~derzeit frei.*

### **3.8. Beförderungs- und Versendungslieferung**

*In Rz 448 wird zur Klarstellung die Wortfolge „Beförderung eines Gegenstandes“ durch das Wort „Gütertransport“ ersetzt.*

#### **Rz 448 lautet:**

Versenden liegt vor, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer ~~die Beförderung~~ **den Gütertransport** eines Gegenstandes durch einen selbstständigen Unternehmer (Frachtführer; Gelegenheitsfrachtführer, Verfrachter von Seeschiffen) ausführt oder durch einen Spediteur (Gelegenheitsspediteur) besorgen lässt. Ein Besorgen von Beförderungsleistungen ist dann gegeben, wenn ein Unternehmer für Rechnung seines Auftraggebers (des Versenders) im eigenen Namen Güterversendungen durch Frachtführer oder Verfrachter ausführen lässt. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstandes an den Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter.

Die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes muss in Erfüllung eines Umsatzgeschäftes erfolgen.

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

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

*In Rz 639f wird das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0056, 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 oder bei der Begründung oder Übertragung dinglicher Rechte an 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 (vor 1.1.2016: 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 9.2.2012, V R 20/11);;
- **Die Einräumung des Rechts zur Aufstellung von Wett- oder Spielterminals in Lokalen samt damit verbundenen Service- und Administrationsleistungen für den Betrieb dieser Terminals (VwGH 23.11.2016, [Ra 2014/15/0056](#)).**

### 3a.8. Vermittlungsleistung an Nichtunternehmer

*In Rz 639s werden Aussagen zur Vermittlungsleistung aus dem Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2016, Ra 2014/15/0056, eingearbeitet.*

### **Rz 639s lautet:**

Zur Vermittlungsleistung an einen Unternehmer siehe Rz 639f.

Eine Vermittlungsleistung im Sinne des Umsatzsteuerrechtes liegt vor, wenn ein Unternehmer durch Herstellung unmittelbarer Rechtsbeziehungen zwischen einem Leistenden und einem Leistungsempfänger einen Leistungsaustausch zwischen diesen Personen herbeiführt; der Vermittler wird im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig (VwGH 17.09.1990, [89/15/0070](#)). **Die Vermittlungstätigkeit ist eine Mittlertätigkeit, die ua. darin bestehen kann, einer Vertragspartei die Gelegenheiten zum Abschluss eines Vertrages nachzuweisen, mit der anderen Partei Kontakt aufzunehmen oder im Namen und für Rechnung des Kunden über die Einzelheiten der gegenseitigen Leistungen zu verhandeln, wobei Zweck dieser Tätigkeit ist, das Erforderliche zu tun, damit zwei Parteien einen Vertrag schließen, ohne dass der Vermittler ein Eigeninteresse an seinem Inhalt hat. Die Vermittlungsleistung beschränkt sich nicht auf die bloße Namhaftmachung potentieller Vertragspartner, sondern beinhaltet einen darüber hinausgehenden konkreten Beitrag, um den Vertragsabschluss zustande zu bringen (VwGH 23.11.2016, [Ra 2014/15/0056](#)). Eine Vermittlungsleistung kann auch durch vollautomatisierte Systeme erfolgen (zB mittels elektronischer Handelssysteme; vgl. idS VwGH 21.9.2016, [2013/13/0096](#)).**

[...]

### **3a.9. Grundstücksort**

#### **3a.9.1. Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück**

*In Rz 639v wird eine Aussage zur Einordnung von Containern als Grundstücke aufgenommen.*

### **Rz 639v lautet:**

[...]

Eigentlich bewegliche Sachen (zB Fertigteilhäuser, Kioske, Verkaufsstände, Boote, Wohnwagen) können, wenn sie auf Dauer genutzt werden sollen, so am Boden befestigt werden, dass sie unbeweglich werden. Selbst wenn es grundsätzlich möglich ist, sie aufgrund ihres „mobilen“ Charakters später wieder zu bewegen, sind sie als Grundstück anzusehen, solange sie immobilisiert sind und sich nicht leicht entfernen lassen. **Gleiches gilt für Büro-, Sanitär- und andere Container. Sollen diese Container hingegen nur auf eine zeitlich begrenzte Dauer an einem bestimmten Ort genutzt werden und sind sie leicht zu entfernen, sind sie nicht Teil des Grundstücks.**

### **3a.10.5. (Grenzüberschreitender) Tarifverbund von Seilbahnunternehmern**

*In Rz 640I wird ein redaktionelles Versehen beseitigt.*

#### **Rz 640I lautet:**

Inländische Seilbahn- bzw. Liftunternehmen bieten - auch zusammen mit ausländischen Liftbetreibern in einem grenzüberschreitenden Skigebiet - gemeinsame Liftkarten (Skipässe) an, die sich über Tages-, Mehrtages-, Wochen- bis hin zu Saison- und Ganzjahreskarten erstrecken und den Inhaber zur uneingeschränkten Benützung sämtlicher im jeweiligen Tarifverbund (Skiregion) zusammengefassten Liftanlagen berechtigen. Basis für die Verrechnung ist der Erlös der einzelnen verkauften Liftkarte. Die Aufteilung der Karten- bzw. Skipasserlöse erfolgt zB nach Zeiteinheiten oder Frequenzen der Inanspruchnahme des jeweiligen Skigebietes, die von einem elektronischen Kartenkontrollsystem automatisch ermittelt wird. So kann zB für jeden Skifahrer die tatsächliche Inanspruchnahme der einzelnen Seilbahnen und Lifte präzise ermittelt werden.

Mit dem Verkauf des Skipasses vereinnahmen sowohl der Tarifverbund als auch die einzelnen daran beteiligten Unternehmer (Liftunternehmer, Seilbahnunternehmer oder Liftkartenveräußerer) eine Anzahlung für eine Beförderungsleistung. Allerdings steht zu diesem Zeitpunkt noch nicht fest, welche Liftanlagen im Tarifverbund vom Liftkarten- bzw. Skipassinhaber benützt werden. Die Beförderungsleistung des jeweiligen Seilbahnunternehmers wäre daher erst dann erbracht, wenn der Skipassinhaber die jeweilige Liftanlage tatsächlich in Anspruch nimmt (~~vgl. Ruppe § 3, Tz 18 und 21; § 19, Tz 48~~).

[...]

### **3a.16.4. Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen**

*In Rz 643b erfolgt eine Klarstellung, dass bei der VO BGBl. II Nr. 173/2010 das Wort „Vermittlung“ als Vermittlung iSd GSpG auszulegen ist.*

#### **Rz 643b lautet:**

Nach [§ 2 Abs. 1 der Verordnung des BM für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei bestimmten Umsätzen](#), BGBl. II Nr. 173/2010, verlagert sich ab 1.7.2010 ein im Drittland gelegener Leistungsort bei Sportwetten und Ausspielungen gemäß [§ 2 GSpG](#) ins Inland, wenn die tatsächliche Nutzung oder Auswertung dieser Leistung im Inland erfolgt. Gleiches gilt gemäß § 2 Abs. 2 der Verordnung für die Vermittlung (**iSd [GSpG](#)**) solcher Umsätze an im Drittland ansässige Unternehmer.

#### *Beispiel:*

*Der in Österreich ansässige Unternehmer Ö vermittelt für den im Drittland ansässigen Unternehmer D den Abschluss von Glücksverträgen (zB Klassenlotterie) mit österreichischen Privaten. Die Vermittlungsleistung wäre nach [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) im Drittland steuerbar, verlagert sich jedoch gemäß [§ 2 der VO](#), BGBl. II **Nr.** 173/2010, ins Inland, da hier der Vermittler dem Privaten die Möglichkeit einräumt, am Glücksspiel teilzunehmen.*

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

### **6.1.3.2. Grenzüberschreitende Beförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen**

#### **6.1.3.2.1. Umfang der Steuerbefreiung**

*In den Rz 712 und 720 werden die Aussagen des EuGH 29.6.2017, C-288/16, „L.Č.“ IK, eingearbeitet. Inhaltlich kommt es dadurch zu einer Änderung der Rechtsansicht dahingehend, dass die Steuerbefreiung nur mehr für solche Umsätze in Betracht kommt, die unmittelbar an den Versender oder Empfänger der Waren erbracht werden. Zusätzlich wird die „Ausfuhrbewilligung“, bisher in Rz 715 genannt, in die beispielhafte Aufzählung aufgenommen.*



**Rz 712 lautet:**

**Die Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994](#) setzt voraus, dass die sonstigen Leistungen ihrem Gegenstand nach zur tatsächlichen Durchführung einer Ausfuhr oder Durchfuhr beitragen, und dass diese unmittelbar an den Versender (zB den liefernden Unternehmer) oder den Empfänger der Gegenstände, auf die sich diese Bestimmung bezieht, erbracht werden (vgl. EuGH 29.6.2017, Rs [C-288/16](#), „L.Č.“ IK).**

Diese Steuerbefreiung nach ~~§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994~~ kommt **nur für solche sonstigen Leistungen in Betracht, die unmittelbar im Zusammenhang mit der Warenbewegung selbst stehen (vgl. VwGH 22.3.2010, [2007/15/0310](#)). Ab 1.1.2019 gilt als zusätzliche Voraussetzung, dass diese Leistungen unmittelbar an den Versender oder den Empfänger der Waren erbracht werden (vgl. EuGH 29.6.2017, Rs [C-288/16](#), „L.Č.“ IK).**

**Bis 31.12.2018 kann diese Steuerbefreiung auch dann angewendet werden, wenn diese Leistungen an Subunternehmer wie zB Unterfrachtführer erbracht werden.**

Insbesondere **kommt diese Steuerbefreiung** für folgende sonstige Leistungen in Betracht:

- für grenzüberschreitende Güterbeförderungen und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr ins Drittlandsgebiet; steuerbefreit ist die Beförderung vom Gemeinschaftsgebiet ins Drittland, nicht jedoch die Beförderung von einem Drittland in ein anderes Drittland;
- für Vor- und Nachläufe zu solchen grenzüberschreitenden Güterbeförderungen, zB Beförderungen durch Rollfuhrunternehmer vom Absender zum Flughafen, Binnenhafen oder Bahnhof;
- für den Umschlag und die Lagerung von Gegenständen vor ihrer Ausfuhr oder während ihrer Durchfuhr;
- für die handelsüblichen Nebenleistungen, die bei Güterbeförderungen aus dem Inland in das Drittlandsgebiet oder durch das Inland oder bei den oben bezeichneten Leistungen vorkommen, zB Wiegen, Messen oder Probeziehen;

- für die Besorgung der oben angeführten Leistungen;
- **für die Beschaffung von Genehmigungen, die sich unmittelbar auf den Ausfuhrgegenstand beziehen, zB Ausfuhrbewilligungen.**

*In Rz 720 werden die Aussagen des EuGH 29.6.2017, C-288/16, „L.Č.“ IK, eingearbeitet und die Beispiele angepasst bzw. um die neue Rechtsansicht ab 1.1.2019 ergänzt.*

### **Rz 720 lautet:**

Eine grenzüberschreitende Beförderung zwischen dem Inland und einem Drittland liegt auch vor, wenn die Güterbeförderung vom Inland über einen anderen Mitgliedstaat in ein Drittland durchgeführt wird. Befördert in diesem Fall ein Unternehmer die Güter auf einer Teilstrecke vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet, so ist **kann** diese Leistung **ab 1.1.2019 nur mehr dann** nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994](#) steuerfrei **sein, wenn diese Beförderungsleistung unmittelbar an den Versender oder Empfänger (= Lieferer oder Abnehmer iSd [§ 3 Abs. 8 UStG 1994](#)) der Güter erbracht wird** (vgl. **EuGH 29.6.2017, Rs C-288/16, „L.Č.“ IK** Beispiel 2). Der Unternehmer hat die Ausfuhr der Güter nachzuweisen (vgl. § 6 Abs. 1 Z 3 letzter Satz in Verbindung mit [§ 18 Abs. 8 UStG 1994](#)). Wird der Nachweis nicht erbracht, **oder ab 1.1.2019 die Beförderungsleistung nicht unmittelbar an den Versender oder Empfänger ausgeführt, ist die Leistung nicht nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994](#) befreit.** ist die Beförderung als innergemeinschaftliche Güterbeförderung anzusehen, da sich der Bestimmungsort dieser Beförderung im übrigen Gemeinschaftsgebiet befindet (vgl. Beispiel 1).

#### *Beispiel 1:*

*Der Schweizer **österreichische** Unternehmer U (= **Versender**) beauftragt den österreichischen Frachtführer F, Güter von Innsbruck nach Bern (Schweiz) zu befördern. F beauftragt den österreichischen Unterfrachtführer F1 mit der Beförderung von Innsbruck nach Bozen (Italien) und den italienischen Unterfrachtführer F2 mit der Beförderung von Bozen nach Bern. Dabei **kannönnen F und F2 die Ausfuhr in die Schweiz durch Belege nachweisen**, F1 die Ausfuhr in die Schweiz nicht. durch Belege nachweisen.*

#### *Lösung (ab 1.1.2010): **bis 31.12.2018:***

*Die Beförderungsleistung des F an seinen Leistungsempfänger U umfasst die Gesamtbeförderung von Innsbruck nach Bern. Diese ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#)*

am Empfängerort (~~Österreich-Schweiz~~) steuerbar- **und gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994](#) von der Umsatzsteuer befreit.**

~~Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F ist eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, da sich der Bestimmungsort dieser Beförderung in einem anderen Mitgliedstaat (Italien) befindet. Der Ort dieser Leistung bestimmt sich ebenfalls gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) nach dem am Empfängerort (Österreich) steuerbar, jedoch. Die Leistung des F1 ist nicht steuerfrei nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994](#), da F1 keinen Nachweis erbringen kann, dass die Ausfuhr in einen Drittstaat erfolgte. Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer F1.~~

Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F2 an den Frachtführer F ist ebenfalls gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (Österreich) steuerbar und nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994](#) steuerfrei, wenn er die Ausfuhr durch Belege nachweist.

**Lösung ab 1.1.2019:**

**Die Beförderungsleistung des F an U von Innsbruck nach Bern ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort (Österreich) steuerbar und gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994](#) steuerfrei.**

**Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F von Innsbruck nach Bozen ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort in Österreich steuerbar. Sie ist zwar Teil einer grenzüberschreitenden Güterbeförderung in die Schweiz, jedoch selbst bei Nachweis der Ausfuhr der Güter in die Schweiz nicht nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994](#) befreit. Dies deshalb, weil die Beförderungsleistung nicht unmittelbar an den Unternehmer U erbracht wird. Gleiches gilt für die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F2, bei dem es zusätzlich zum Übergang der Steuerschuld auf F kommen kann.**

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, jedoch weist F1 die Ausfuhr der Güter in die Schweiz nach.

Lösung (ab 1.1.2010): **bis 31.12.2018:**

**Die Beförderungsleistung des F an U von Innsbruck nach Bern ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) in Österreich steuerbar und gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994](#) steuerfrei.**

~~Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F von Innsbruck nach Bozen ist zwar Teil einer grenzüberschreitenden Güterbeförderung in die Schweiz, grundsätzlich aber als inländische Güterbeförderung gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) am Empfängerort in Österreich steuerbar. Da der Unterfrachtführer F1 durch Belege die Ausfuhr der Güter in die Schweiz nachweist, ist seine Leistung nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a sublit. bb UStG 1994](#) in Österreich von der Umsatzsteuer befreit. Gleiches gilt für die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F2. Die Beförderungsleistung des Frachtführers F ist wie in Beispiel 1 dargestellt zu behandeln.~~

**Lösung ab 1.1.2019:**  
**Wie Beispiel 1.**

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

*In Rz 759 werden im Sinne einer einheitlichen Rechtsanwendung Aussagen zur umsatzsteuerlichen Behandlung des „Bitcoin-Minings“ eingefügt.*

#### **Rz 759 lautet:**

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

Auch der Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der virtuellen Währung "Bitcoin" und umgekehrt ist steuerfrei (vgl. EuGH 22.10.2015, Rs [C-264/14](#), *Hedqvist*). **Das „Bitcoin-Mining“ (Validierung und Verschlüsselung von Datensätzen (Transaktionen) zum Zwecke der Vermehrung von Bitcoins bzw. der Aufrechterhaltung der Sicherheit des gesamten Bitcoin-Systems bzw. -Netzwerkes) ist entweder mangels eines bestimmbareren Leistungsempfängers nicht steuerbar oder im Falle der Verifizierung eines dezidierten Vorganges gegen Transaktionsgebühren steuerbar, aber steuerfrei.**

[...]

### **6.1.8.6.2. Kontokorrentverkehr einschließlich Zahlungs- und Überweisungsverkehr**

*In Rz 764 wird ein Verweis auf BFH 16.11.2016, XI R 35/14, zur Nichtanwendbarkeit der Steuerbefreiung bei Erbringung technischer Leistungen zum Zwecke der Abwicklung des beleghaften Zahlungsverkehrs für ein Kreditinstitut eingefügt.*

**Rz 764 lautet:**

[...]

Nicht befreit sind Umsätze aus rein materiellen oder technischen Leistungen, aus Beratungsleistungen oder aus Dienstleistungen, die in der Beschaffung und Weitergabe von Informationen bestehen, durch Unternehmer, die nicht unmittelbar die Übertragung der Gelder bewirken, auch wenn diese die Voraussetzung für eine spätere Zahlungsanordnung bzw. einen späteren Überweisungsvorgang schaffen. Zur Abgrenzung zwischen steuerpflichtigen und steuerfreien Leistungen ist insbesondere der Umfang der Verantwortung bzw. Haftung des Dienstleistungserbringers (Beschränkung auf rein technische bzw. administrative Aspekte oder Erstreckung auf die spezifischen und wesentlichen Funktionen des Übertragungsprozesses der Gelder) entscheidend (vgl. EuGH 26.5.2016, Rs [C-607/14](#), *Bookit Ltd.*, zu bestimmten Informationsdienstleistungen im Bereich der Abwicklung von Debit- oder Kreditkartenzahlungen bei Bezahlung einer Kinokarte mittels Kreditkarte, sowie EuGH 28.7.2011, Rs [C-350/10](#), *Nordea Pankki Suomi*, zu Dienstleistungen der elektronischen Nachrichtenübermittlung für Finanzinstitute **sowie BFH 16.11.2016, XI R 35/14, zur lediglich technischen Bearbeitung (maschinelle bzw. händische Erfassung der sich auf den übergebenen Überweisungsträgern befindlichen Daten, Kontrolle der erfassten Daten, ggf. Ergänzung und Korrektur bei unvollständiger oder fehlerhafter Erfassung und schließlich Weiterleitung an ein Rechenzentrum zur Weiterbearbeitung; bei auch nur möglichen inhaltlichen Fehlern Rückgabe der Belege an den Auftraggeber) von Schecks, Überweisungen und Lastschriften im Rahmen der Abwicklung des "beleghaften" Zahlungs- und Überweisungsverkehrs durch ein Kreditinstitut im Auftrag eines anderen Kreditinstituts).**

[...]

## **6.1.9. Umsätze, die auch anderen Steuern unterliegen**

### **6.1.9.1. Grundstücksumsätze**

*Rz 773 ff und die dazugehörigen Überschriften werden aufgrund der gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, an die neue Rechtslage und insbesondere an den neuen Grundstücksbegriff angepasst und eine neue Rz 773a eingefügt. Der Inhalt der Rz 780 (Betriebsvorrichtungen) wird in Rz 894a verschoben und Rz 780 daher samt Überschrift gestrichen. In Rz 774 bis Rz 779 wird die Rechtslage bis 31.12.2016 dargestellt.*

#### **6.1.9.1.1. Allgemeines**

##### **Rz 773 lautet:**

Gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) sind die Umsätze **Lieferungen** von Grundstücken im Sinne des ~~§ 2 GrEStG 1987~~ unecht von der Steuer befreit. Die Umsatzsteuerfreiheit besteht daher auch dann, wenn ein Grundstücks**lieferung**umsatz nicht unter das GrEStG 1987 fällt, oder ein unter das GrEStG 1987 fallender Vorgang von der GrESt befreit ist oder wenn die GrESt nicht erhoben oder aus Billigkeitsgründen erlassen wird. **Vor 1.1.2017 war für die Befreiung der Grundstücksbegriff des [§ 2 GrEStG 1987](#) maßgeblich (siehe Rz 774 ff).**

##### **6.1.9.1.1a. Begriff des Grundstückes**

###### **Rz 773a lautet:**

**Zum Grundstücksbegriff siehe Rz 639v.**

**Die Übertragung bestimmter Rechte (zB Realservitute oder Realrechte), die im Rahmen einer Grundstückslieferung erfolgt, wird in der Regel eine unselbständige Nebenleistung zur Lieferung des Grundstücks darstellen. Erfolgt die Einräumung solcher Rechte nicht im Gefolge einer Grundstückslieferung, fällt die Einräumung dieser Rechte nicht in den Anwendungsbereich des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#).**

**Die Einräumung oder Übertragung eines Baurechts (siehe Rz 779 und 801) ist einer Lieferung eines Grundstücks gleichgestellt und unterliegt daher der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#).**

**Ist eine Betriebsvorrichtung (siehe Rz 894a) ein Grundstück, fällt die Lieferung dieser Betriebsvorrichtung ebenfalls unter die Steuerbefreiung.**

***Beispiele:***

***Ein Grundstück wird samt Rohrleitungen, Umzäunungen, Straßen- und Platzbefestigungen veräußert. Die steuerfreie Grundstückslieferung umfasst die Veräußerung als Gesamtes (zur Option zur Steuerpflicht siehe Rz 793 ff).***

***Ein Grundstück wird samt einer sich darauf befindlichen, mobilen, leicht entfernbaren Maschine verkauft. Die steuerfreie Grundstückslieferung erstreckt sich nicht auf den Verkauf der Maschine.***

#### **6.1.9.1.2. Begriff des Grundstückes bis 31.12.2016**

**Rz 774 lautet:**

Der Begriff Grundstück im Sinne des [§ 2 GrEStG 1987](#) bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Näheres siehe unter der nächstfolgenden Rz 775.

#### **6.1.9.1.2.2. Abgrenzungsfragen (Betriebsvorrichtungen, Gewinnungsbewilligungen, Apothekengerechtigkeiten)**

**Rz 776 lautet:**

Zum Grundstück werden nach dem [GrEStG 1987](#) jedoch nicht gerechnet:

- Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören,
- Gewinnungsbewilligungen nach dem [Berggesetz 1975](#) und
- Apothekengerechtigkeiten.

Das bedeutet, dass Maschinen und Vorrichtungen, auch wenn sie Bestandteile oder Zubehör eines Grundstückes sind, nicht als Grundstück im Sinne des [§ 2 Abs. 1 GrEStG 1987](#) anzusehen sind und daher auf sie auch nicht die Umsatzsteuerbefreiung angewendet werden kann. Näheres siehe unter Rz ~~780~~**894a**.

#### **6.1.9.1.2.4. Betriebsvorrichtungen**

##### **Rz 780:**

Der Begriff der "Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören" (Betriebsvorrichtungen), ist für den Bereich der USt in gleicher Weise auszulegen wie für das Bewertungsrecht. Die Betriebsvorrichtungen sind von Gebäuden abzugrenzen. Bei der Abgrenzung ist vom Gebäudebegriff auszugehen. Für die Frage, ob ein Bauwerk als Gebäude oder als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, ist entscheidend, ob das Bauwerk die Merkmale eines Gebäudes aufweist oder nicht. Ein Bauwerk ist als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Standfestigkeit sowie Beständigkeit ist. Ist ein Bauwerk ein Gebäude im Sinne der Begriffsbestimmung, so kann es nicht mehr als Betriebsvorrichtung eingestuft werden. Unter einer Betriebsvorrichtung sind demgegenüber alle jene sonstigen Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen wurden und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Unternehmens dienen. Darunter fallen auch Umzäunungen, Straßen- oder Platzbefestigungen (VwGH 21.2.1996, 94/16/0269). Die Unterscheidung von Betriebsvorrichtung und Gebäude ist deshalb wichtig, weil die Veräußerung von Betriebsvorrichtungen im Gegensatz zur Veräußerung von Grundstücken (ebenso die Vermietung, siehe Rz 888 bis Rz 921) nicht von der USt befreit ist.

**Randzahl 780: *Derzeit frei.***

#### **6.1.9.1.5. Option zur Steuerpflicht**

##### **6.1.9.1.5.1. Zeitpunkt und Form der Optionsausübung**

*Rz 793 wird aufgrund der gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, an die neue Rechtslage und insbesondere an den neuen Grundstücksbegriff angepasst.*

##### **Rz 793 lautet:**

Voraussetzung für die Optionsausübung ist, dass der Unternehmer einen grundsätzlich unter [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) fallenden Umsatz tätigt. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung



ist an keine besondere Form oder Frist gebunden und erfordert auch keine eigene schriftliche Erklärung an das Finanzamt. Der Verzicht (ebenso wie die Rücknahme des Verzichtes) ist bis zur Rechtskraft des Steuerbescheides möglich. Der Verzicht ist auch im wieder aufgenommenen Verfahren möglich. Maßgeblich ist nicht der offene Ausweis in einer Rechnung oder Gutschrift, sondern die Behandlung als steuerpflichtig gegenüber dem Finanzamt. Stellt der Unternehmer zwar Umsatzsteuer in Rechnung, behandelt aber den Umsatz gegenüber dem Finanzamt (Voranmeldung, Steuererklärung) steuerfrei, schuldet er den ausgewiesenen Betrag gemäß [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#), ausgenommen er berichtigt die Rechnung.

Bei nach dem 31. Dezember 2004 im Zwangsversteigerungsverfahren ausgeführten Umsätzen von Grundstücken, (**einschließlich** Gebäuden auf fremdem Boden und Baurechten) ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) nur zulässig, wenn der Verpflichtete dem Gericht spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwertes ([§ 144 EO](#)) ausdrücklich mitteilt, dass der Umsatz an den Ersteher gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) steuerpflichtig behandelt wird. Diese gesetzliche Frist kann nicht verlängert werden (vgl. [§ 110 Abs. 1 BAO](#)). Im Falle der fristgerechten Mitteilung der steuerpflichtigen Behandlung kommt es gemäß [§ 19 Abs. 1b lit. c UStG 1994](#) zum Übergang der Steuerschuld auf den Ersteher, wobei der Verpflichtete als leistender Unternehmer für diese Steuer haftet. Der Verpflichtete muss eine Rechnung gemäß [§ 11 Abs. 1a UStG 1994](#) ausstellen. Hinsichtlich des Vorsteuerabzugsrechtes des Erstehers vgl. Rz 1875 bis Rz 1876.

#### **6.1.9.1.6. Einzelfälle**

*Rz 801 wird aufgrund der gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, an die neue Rechtslage und insbesondere an den neuen Grundstücksbegriff angepasst.*

#### **Rz 801 lautet:**

[...]

**Baurecht, Bauzins:** Es ist zwischen der Einräumung (Übertragung) eines Baurechtes und der Vermietung und Verpachtung von Baurechten zu unterscheiden. Die Einräumung eines

Baurechtes fällt unter [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#), wobei es gleichgültig ist, ob der vom Bauberechtigten entrichtete Bauzins als Einmalzahlung oder in wiederkehrenden Beträgen entrichtet wird; auch bei der Übertragung eines Baurechtes handelt es sich um ein Entgelt für den Umsatz **die Lieferung** eines "Grundstückes".

Die Vermietung und Verpachtung von Baurechten (zB die Vermietung von Wohnungen in einem Gebäude, das Zugehör des Baurechts ist) ist als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu beurteilen. Diesfalls kommt [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) bzw. [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. a UStG 1994](#) (bis 31.12.2015: [§ 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994](#)) zur Anwendung.

### **Teilzeiteigentum**

Die Veräußerung von Miteigentumsanteilen mit der Nebenabrede, dass dem jeweiligen Miteigentümer das ausschließliche, auf einen bestimmten Zeitraum eines jeden Jahres beschränkte Recht auf Benutzung eines bestimmten Appartements eingeräumt wird (so genanntes "Teilzeiteigentum"), stellt einen ~~Umsatz~~ **Lieferung von** Grundstücken ~~im Sinne des § 2 GrEStG 1987~~ dar und ist daher gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei. Das Nutzungsrecht der Käufer stellt sich als Ausfluss der übertragenen ideellen Miteigentumsanteile und als zwischen den Miteigentümern getroffene "Benutzungsregelung" im Sinne des [§ 828 Abs. 2 ABGB](#) auch dann dar, wenn die Nutzungsvereinbarung schon im Kaufvertrag betreffend die Übertragung der Miteigentumsanteile erfolgt ist (vgl. VwGH 20.10.2004, [2000/14/0185](#)). Zur Einräumung eines Teilzeitnutzungsrechtes ohne gleichzeitige Miteigentumsübertragung (Time-Sharing) siehe Rz 1374 bis Rz 1377.

Randzahlen 802 bis 845: *dDerzeit frei.*

## **6.1.11. Schulen, Privatlehrer**

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

*Rz 874 sowie 876 bis 878 werden im Hinblick auf die aktuelle VwGH-Judikatur geändert. Die Aufzählung in Rz 877 wird zur besseren Lesbarkeit außerdem neu geordnet.*

#### **6.1.11.1.1. Allgemeines**

##### **Rz 874 lautet:**

Bei öffentlichen Schulen - dazu zählen auch Hochschulen und Universitäten - ist die Unterrichtstätigkeit grundsätzlich dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen sind Privatschulen befreit, wobei nicht nur die mit Öffentlichkeitsrecht ausgestatteten Privatschulen, sondern alle Privatschulen und anderen allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtungen von der Befreiung umfasst sind.

Voraussetzung ist allerdings, dass Kenntnisse allgemein bildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermittelt werden und eine

**Vergleichbarkeit mit den öffentlichen Schulen-vergleichbare Tätigkeit (vgl. Rz 876) ausgeübt vorliegt.**

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

##### **Rz 876 lautet:**

**Liegt eine Schule bzw. schulähnliche Einrichtung vor (vgl. Rz 875) und werden in diesem Rahmen Leistungen ausgeführt, die gemäß [Art. 44 VO \(EU\) 282/2011](#) als Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie als Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient, zu qualifizieren sind, ist die Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994](#) für den jeweiligen Umsatz unabhängig vom Vorliegen einer mit öffentlichen Schulen vergleichbaren Tätigkeit anzuwenden (vgl. VwGH 14.9.2017, [Ro 2017/15/0017](#)). Möchte der Unternehmer die Befreiung unter Berufung auf die [MwSt-RL 2006/112/EG](#) nicht gegen sich gelten lassen, muss er ab 1.1.2019 nachweisen, dass keine mit öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung verfolgt wird (vgl. EuGH 28.11.2013, Rs [C-319/12](#), *MDDP*). Bei folgenden**

**Bildungseinrichtungen ist ab 1.1.2019 von der Vergleichbarkeit der Zielsetzung auszugehen:**

- Privatschulen iSd [Privatschulgesetzes](#), BGBl. Nr. 244/1962, oder [des land- und forstwirtschaftlichen Privatschulgesetzes](#), BGBl. Nr. 318/1975,
- Privatuniversitäten iSd [Privatuniversitätengesetzes](#) (PUG), BGBl. I Nr. 74/2011, sowie Privatuniversitäten, die unter den Voraussetzungen des [§ 2 Universitäts-Akkreditierungsgesetz](#), BGBl. I Nr. 168/1999, akkreditiert wurden,
- Fachhochschulen iSd Fachhochschul-Studiengesetzes ([FHStG](#)), BGBl. Nr. 340/1993,
- private Pädagogische Hochschulen iSd [§ 4 Hochschulgesetz 2005](#), BGBl. I Nr. 30/2006 idgF,
- andere berufsbezogene Ausbildungseinrichtungen privaten Rechts, die aufgrund einer speziellen gesetzlichen Ermächtigung als solche anerkannt sind (zB Ausbildungseinrichtungen iSd [§ 23 Zivilrechts-Mediations-Gesetz](#), BGBl. I Nr. 29/2003 idgF, oder von Fachverbänden der Wirtschaftskammer zertifizierte Ausbildungseinrichtungen (zB Zertifizierung als Ausbildungseinrichtung für die Durchführung von Lehrgängen für Sozial- und Lebensberater gemäß [§ 119 Abs. 5 GewO 1994](#))) und
- bei post-sekundären Bildungseinrichtungen, die im Rahmen einer Kooperation mit einer Universität oder Fachhochschule berufsbezogene post-graduale Aus- und Weiterbildungen durchführen (zB Doktorats-Studiengänge, Universitätslehrgänge oder Lehrgänge zur Weiterbildung iSd [§ 3 Abs. 2 Z 11 FHStG](#)).

**Bei anderen Bildungseinrichtungen ist ab 1.1.2019 von einer vergleichbaren Zielsetzung auszugehen, bei Vorliegen**

- einer aufrechten Zertifizierung als Erwachsenenbildungseinrichtung auf Grundlage des Qualitätsrahmens für Erwachsenenbildung in Österreich (ÖCERT),

- einer aufrechten Anerkennung als förderungswürdige Einrichtung iSd Bundesgesetz über die [Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln](#), BGBl. Nr. 171/1973 idGF iVm der Kundmachung der Bundesministerin für Bildung, Wissenschaft und Kultur gemäß [§ 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln](#), BGBl. II Nr. 228/2001, oder
- jeder anderen vergleichbaren behördlichen Zertifizierung (zB aufgrund landesgesetzlicher Regelungen).

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

Umsätze aus Unterrichtseinheiten, die den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (zB Yoga-Kurse, Veranstaltungen mit esoterischem Inhalt, Kochkurse), sind nicht gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei (vgl. EuGH 14.6.2007, Rs [C-445/05](#), *Haderer*, sowie EuGH 28.1.2010, Rs [C-473/08](#), *Eulitz*). Zu den Voraussetzungen für die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 12 UStG 1994](#) siehe Rz 880.

Außerhalb des Anwendungsbereichs des [Art. 44 VO \(EU\) 282/2011](#) ist die Steuerbefreiung anzuwenden, wenn bei einer Schule bzw. schulähnlichen Einrichtung (vgl. Rz 875) eine mit öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit vorliegt.

Maßstab für die Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen ist primär der Lehrstoff.

Der in der Privatschule vorgetragene Lehrstoff muss auch dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd dem von öffentlichen Schulen Gebotenen entsprechen (VwGH 4.12.1989, 87/15/0139).

Die Übereinstimmung im Lehrstoff darf sich nicht bloß auf einen untergeordneten Teil oder einzelne Gegenstände beschränken (VwGH 29.11.1984, 83/15/0133).

Unabhängig davon, ob eine entsprechende Ausbildung tatsächlich von einer öffentlichen Schule angeboten wird, kann auch dann von einer Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen ausgegangen werden, wenn eine aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Ermächtigung behördlich anerkannte und öffentlich kundgemachte Ausbildungseinrichtung privaten Rechts eine gesetzlich oder mittels Verordnung geregelte mehrsemestrige Berufsausbildung in vollem Umfang anbietet (zB Ausbildungseinrichtungen iSd § 23 Zivilrechts-Mediations-Gesetz, BGBl. I Nr. 29/2003 idgF, mit der Ausbildung zum eingetragenen Mediator (vgl. § 3 der Zivilrechts-Mediations-Ausbildungsverordnung, BGBl. II Nr. 47/2004 idgF) oder Ausbildungen nach der Medizinischer Masseur und Heilmasseur Ausbildungsverordnung, BGBl. II Nr. 250/2003).

Der beruflichen Fort- oder Weiterbildung dienende Leistungen derartiger Einrichtungen fallen unter den oben angeführten Voraussetzungen der Vergleichbarkeit ebenfalls unter die Steuerbefreiung.

#### **6.1.11.1.3. Einzelfälle**

##### **Rz 877 lautet:**

Die Steuerbefreiung ist - ausgenommen für Unterrichtseinheiten, die den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben (vgl. EuGH 14.06.2007, Rs [C-445/05](#), *Haderer*, sowie EuGH 28.01.2010, Rs [C-473/08](#), *Eulitz*) - **nach Maßgabe von Rz 876** - anwendbar:

- **Beamtenaufstiegsprüfung (VwGH 23.10.1980, [0202/79](#)),**
- Berufsförderungsinstitut (BFI),
- **Einrichtungen zur Psychotherapeutenausbildung, wenn die Ausbildungseinrichtung nach Anhörung des Psychotherapiebeirates vom Bundeskanzler als propädeutische bzw. psychotherapeutische Ausbildungseinrichtung mit Bescheid anerkannt worden ist ([§ 4 Abs. 1](#) und [§ 7 Abs. 1 Psychotherapiegesetz](#)),**
- Handels- oder Gewerbeschulen,
- Ländliche Fortbildungsinstitute (LFI),

- **Lehrgänge universitären Charakters im Sinne des [§ 27 Universitäts-Studiengesetz](#), BGBl. I Nr. 48/1997 idF bis 31. Dezember 2003, die mit einem akademischen Grad abgeschlossen werden,**
- Maturaschulen,
- ~~Einrichtungen zur Psychotherapeutenausbildung, wenn die Ausbildungseinrichtung nach Anhörung des Psychotherapiebeirates vom Bundeskanzler als propädeutische bzw. psychotherapeutische Ausbildungseinrichtung mit Bescheid anerkannt worden ist (sofern diese Leistungen in der Berufsausbildung bestehen; andere Leistungen, wie zB Berufsbildung sind nicht befreit; § 4 Abs. 1 und § 7 Abs. 1 Psychotherapiegesetz),~~
- Rechtskurse (VwGH 28.4.1976, [0559/75](#)),
- Sprachschulen, bei denen der vorgetragene Lehrstoff dem Umfang und dem Lehrziel nach annähernd einer Übersetzer- und Dolmetschausbildung einer Universität entspricht,
- **Richteramts-, Rechtsanwalts- und Notariatsprüfungen (VwGH 28.4.1976, [0559/75](#)),**
- Vorbereitungskurse für die Baugewerbeprüfung (VwGH 21.6.1977, [1566/76](#)),
- ~~Beamtenaufstiegsprüfung (VwGH 23.10.1980, 0202/79),~~
- ~~Richteramts-, Rechtsanwalts- und Notariatsprüfungen (VwGH 28.4.1976, 0559/75),~~
- Wirtschaftsförderungsinstitut der Wirtschaftskammer (WIFI).
- ~~Privatuniversitäten, die unter den Voraussetzungen des § 2 Universitäts-Akkreditierungsgesetzes, BGBl. I Nr. 168/1999, akkreditiert wurden,~~
- ~~Lehrgänge universitären Charakters im Sinne des § 27 Universitäts-Studiengesetz, BGBl. I Nr. 48/1997 idF bis 31. Dezember 2003, die mit einem akademischen Grad abgeschlossen werden.~~

### **Rz 878 lautet:**

Die Steuerbefreiung ist - nach Maßgabe von Rz 876 - nicht anwendbar auf

- ~~AMS-Kurse zur Verbesserung der Chancen am Arbeitsmarkt bzw. zur Unterstützung Arbeitsloser bei der Wiedereingliederung in den Arbeitsmarkt (VwGH 30.06.2010,~~

2007/13/0019). Zur Behandlung von finanziellen Leistungen des AMS, die sich auf solche Bildungsmaßnahmen iSd § 32 Abs. 3 AMStG beziehen, siehe Rz 26;

- ~~Computerkurse (keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit),~~
- Einzelunterricht (Unterrichtserteilung erfolgt nicht in gemeinschaftsbezogener Weise, VwGH 21.05.1990, [89/15/0040](#));
- ~~Eurhythmie(Kunsttanz) Schulen (Übereinstimmung bloß mit einem Bruchteil des Lehrstoffes einer allgemein bildenden Schule, VwGH 23.01.1978, 1851/76),~~
- Fahrschulen (bloße Vermittlung von technischen Fertigkeiten);
- Fernschulen (Unterrichtserteilung erfolgt nicht in gemeinschaftsbezogener Weise, VwGH 03.06.1987, [86/13/0184](#));
- ~~Kosmetikschulen (keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit), Kurzschulen (Lehrstoff entspricht in Umfang und Lehrziel nicht dem von öffentlichen Schulen Gebotenen, VwGH 20.03.1980, 0246/79);~~
- Lernhilfekurse (Lehrstoff entspricht nach Umfang und Lehrziel nicht dem von öffentlichen Schulen Gebotenen, VwGH 17.03.1986, 84/15/0001);
- ~~Lymphdrainagekurse (keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit, VwGH 29.11.1984, 83/15/0133);~~
- ~~Managementkurse (bloße Vermittlung von Fähigkeiten, die für die Übernahme von Führungsaufgaben erforderlich sind, VwGH 23.10.1980, 0202/79);~~
- ~~Maschinschreibkurse (keine den öffentlichen Schulen vergleichbare Tätigkeit (VwGH 05.03.1990, 88/15/0042);~~
- ~~persönlichkeitsbildende Kurse (Übereinstimmung bloß mit einem Bruchteil des Lehrstoffes einer allgemein bildenden Schule, VwGH 15.09.1976, 0519/75),~~
- ~~Rhetorik und Kommunikationskurse (Lehrstoff entspricht nach Umfang und Lehrziel nicht dem von öffentlichen Schulen Gebotenen, VwGH 04.12.1989, 87/15/0139);~~
- Schischulen (bloße Unterweisung in einer sportlichen Fertigkeit, VwGH 22.04.1998, [95/13/0129](#));



- Tanzschulen (bloße Vermittlung von Fertigkeiten, die im gesellschaftlichen Umgang nützlich sind).

### 6.1.15. Pflege- und Betreuungsleistungen

*In Rz 887 wird berücksichtigt, dass seit der Novelle BGBl. I Nr. 58/2011 zum Bundespflegegeldgesetz (BPGG), BGBl. Nr. 110/1993 idgF, die Regelung des pauschalen Pflegegeldes mit Wirkung ab 1.1.2012 allein in die Zuständigkeit des Bundes fällt. Da gemäß § 49 Abs. 17 BPGG gleichzeitig die Pflegegeldgesetze der Länder außer Kraft getreten sind, ist außerdem die beispielhafte Erwähnung des Steiermärkischen Pflegegeldgesetzes zu streichen.*

#### **Rz 887 lautet:**

[...]

Ziel der Sozialhilfe ist es, jenen Personen die Führung eines menschenwürdigen Lebens zu ermöglichen, die dazu der Hilfe der Gemeinschaft bedürfen. Es findet im Einzelfall eine Bedürftigkeitsprüfung statt, auf den Grund der Bedürftigkeit kommt es nicht an. Das Pflegegeld hat hingegen den Zweck, in Form eines Beitrages pflegebedingte Mehraufwendungen pauschal abzugelten. Auf die Bedürftigkeit der pflegebedürftigen Person kommt es im Gegensatz zu den Leistungen im Rahmen der Sozialhilfe (zB nach dem Stmk. Sozialhilfegesetz (SHG), LGBl. Nr. 29/1998 idgF) nicht an. Andere Leistungen als das pauschale Pflegegeld ~~siehtehen~~ **das Bundespflegegeldgesetz (BPGG), BGBl. Nr. 110/1993 idgF** die Pflegegeldgesetze nicht vor. Der Bezug von Pflegegeldern nach den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften des BPGG (~~vgl. zB Steiermärkisches Pflegegeldgesetz (LGBl. Nr. 80/1993 idgF) oder Bundespflegegeldgesetz (BPGG), BGBl. Nr. 110/1993 idgF~~) reicht daher für die Annahme einer "Unterbringung im Rahmen der Sozialhilfe" nicht aus, weil diese die Übernahme der Kosten oder Restkosten einer Unterbringung in einer stationären Einrichtung (= Pflegefamilie) nicht vorsehen (VwGH 18.11.2008, [2006/15/0129](#)).

### 6.1.16. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

*Rz 888 ff werden aufgrund der gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, an die neue Rechtslage und insbesondere an den neuen Grundstücksbegriff*

*angepasst und der Inhalt der bisherigen Rz 780 (Betriebsvorrichtungen) wird samt Überschrift in die neue Rz 894a eingefügt. In Rz 894 muss die Aufzählung um die kurzfristige Vermietung ergänzt werden.*

#### **6.1.16.1. Allgemeines**

##### **Rz 888 lautet:**

**Zum Grundstücksbegriff siehe Rz 639v. Vor 1.1.2017 richtete sich der** Der Grundstücksbegriff des [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts (siehe ~~Abschn. 6.1.9.1.2.1~~ **Rz 775**).

~~Zum Grundstück gehören auch die mit dem Grund und Boden verbundenen wesentlichen Bestandteile, das sind insbesondere das auf dem Grundstück errichtete Gebäude und Gebäudeteile. Betriebsvorrichtungen (siehe Rz 894a), die Bestandteil des Grundstücks sind, sind ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausgenommen, **selbst wenn sie Grundstück sind** (siehe Abschn. 6.1.9.1.2.2 und Abschn. 6.1.9.1.2.4).~~

Einrichtungsgegenstände sind nur dann dem Grundstück zugehörig, wenn sie derart eng damit verbunden sind, dass sie entweder gar nicht oder nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise abgesondert werden könnten (VwGH 24.02.1992, [90/15/0146](#)).

##### **Rz 889 lautet:**

Steuerfrei ist auch die Vermietung und Verpachtung von **Baurechten (vgl. auch Rz 779 und 801). Vor 1.1.2017 erstreckte sich die Steuerbefreiung auch auf** Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden (siehe auch Rz 776 bis Rz 779). Es handelte sich dabei um Rechte, die nicht Bestandteil von Grundstücken sind, wie zB ~~das Baurecht~~, Realapotheken und Mineralgewinnungsrechte. Das Jagd- und Fischereirecht und Leitungsdienstbarkeiten gehören nicht zu den grundstücksgleichen Rechten (zur Verpachtung von Fischereirechten vgl. VwGH 30.10.2014, [2011/15/0123](#) und EuGH 6.12.2007, Rs [C-451/06](#), *Walderdorff*; zum Jagdrecht vgl. VwGH 22.7.2015, [2011/13/0104](#)).

#### **6.1.16.5. Nutzungsüberlassung**

##### **Rz 893 lautet:**

Die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist **unter den in Rz 890 genannten Voraussetzungen eine** der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken **gleichgestellt**. Derartige Nutzungsverträge werden vor allem von Baugenossenschaften abgeschlossen. In diesen wird Genossenschaftsmitgliedern die entgeltliche Nutzung von Räumlichkeiten eingeräumt. Die Steuerbefreiung ist aber nicht auf die Nutzungsüberlassung von Räumlichkeiten beschränkt, sondern umfasst Grundstücke ganz allgemein (VwGH 12.11.1990, [90/15/0024](#); VwGH 22.2.1988, [86/15/0123](#)).

#### **6.1.16.6. Ausnahmen von der Steuerbefreiung**

##### **Rz 894 lautet:**

- [...]
- Die Vermietung von Betriebsvorrichtungen und die Garagierung sind mit dem Normalsteuersatz zu versteuern.
- **Die kurzfristige Vermietung unter den in Rz 898a ff genannten Voraussetzungen.**

#### **6.1.16.6a. Betriebsvorrichtungen**

##### **Rz 894a lautet:**

**Der Begriff der "Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören" (Betriebsvorrichtungen), ist für den Bereich der Umsatzsteuer in gleicher Weise auszulegen wie für das Bewertungsrecht. Die Betriebsvorrichtungen sind von Gebäuden abzugrenzen. Bei dieser Abgrenzung ist vom Gebäudebegriff iSd Bewertungsrechts auszugehen. Für die Frage, ob ein Bauwerk als Gebäude oder als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, ist entscheidend, ob das Bauwerk die Merkmale eines Gebäudes aufweist oder nicht. Ein Bauwerk ist als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den**

**Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Standfestigkeit sowie Beständigkeit ist. Ist ein Bauwerk ein Gebäude im Sinne der Begriffsbestimmung, so kann es nicht mehr als Betriebsvorrichtung eingestuft werden. Unter einer Betriebsvorrichtung sind demgegenüber alle jene sonstigen Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen wurden und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Unternehmens dienen. Darunter fallen auch Umzäunungen, Straßen- oder Platzbefestigungen (VwGH 21.2.1996, [94/16/0269](#)).**

*Aufgrund der gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, wird ein neuer Abschnitt 6.1.16.8a. eingefügt sowie um die Rz 898a bis 898d erweitert.*

#### **6.1.16.8a. Kurzfristige Vermietung**

**Rz 898a lautet:**

**Die Vermietung von Grundstücken während eines ununterbrochenen Zeitraumes von nicht mehr als 14 Tagen unterliegt zwingend dem Normalsteuersatz, wenn der Unternehmer das Grundstück sonst nur**

- **zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen,**
- **für kurzfristige Vermietungen oder**
- **zur Befriedigung eines Wohnbedürfnisses**

**verwendet.**

**Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, sind:**

- **steuerpflichtige Umsätze,**
- **echt steuerfreie Umsätze oder**
- **Umsätze, die gemäß [§ 15 UStG 1994](#) bei der Berechnung des Vorsteuerabzugs grundsätzlich außer Ansatz bleiben.**

**Da die kurzfristige Vermietung unter diesen Umständen steuerpflichtig ist, ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) weder erforderlich noch möglich.**

**Beispiel:**

**Ein Seminarhotelier A vermietet tageweise Seminarräume in seinem 2014 errichteten Hotel, auch an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Gäste. Daneben erzielt er steuerpflichtige Beherbergungs- und Bewirtungsumsätze in Höhe von 1.000.000 Euro. Gelegentlich verkauft er im eigenen Namen Briefmarken an Gäste. Diese gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. d UStG 1994](#) steuerfreien (vgl. Rz 761) Umsätze betragen 250 Euro im Jahr. Da es sich bei der Veräußerung der Briefmarken um ein Hilfsgeschäft handelt, das gemäß [§ 15 Abs. 2 UStG 1994](#) nicht in den Umsatzschlüssel eingerechnet werden muss, sind alle kurzfristigen Vermietungen zwingend steuerpflichtig.**

**Rz 898b lautet:**

Verwendet der Unternehmer das Grundstück auch für Umsätze oder Zwecke, die den Vorsteuerabzug ausschließen (ausgenommen die Befriedigung eines Wohnbedürfnisses und gemäß [§ 15 UStG 1994](#) nicht in den Vorsteuerabzugsschlüssel einzubeziehende steuerfreie Umsätze), ist die kurzfristige Vermietung nach [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) steuerfrei, wenn der Unternehmer nicht gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) unter den dort genannten Voraussetzungen auf die Steuerbefreiung verzichtet. Dies gilt für den gesamten Veranlagungszeitraum, in dem ein solcher, vom Vorsteuerabzug ausschließender Umsatz erzielt wird.

**Beispiel:**

**Ein Seminarhotelier A vermietet tageweise Seminarräume in seinem 2014 errichteten Hotel, teilweise an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Gäste. Im Mai 2017 vermietet A einen Seminarraum für 3 Wochen an einen Nichtunternehmer (mangels Verzichtsmöglichkeit gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) zwingend steuerfrei gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#)). Da A das Grundstück auch für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen, kommt im gesamten Veranlagungszeitraum die zwingende Steuerpflicht für die kurzfristige Vermietung nicht zur Anwendung. Das bedeutet, dass A nur unter den Voraussetzungen des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) hinsichtlich der durch ihn im Jahr 2017 ausgeführten gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) steuerfreien (lang- oder kurzfristigen) Vermietungen auf die Anwendung der Steuerbefreiung verzichten kann.**

**Rz 898c lautet:**

Für die Abgrenzung, ob eine kurzfristige Vermietung vorliegt, ist aufgrund des gleichen Wortlautes in [§ 3a Abs. 12 Z 1 UStG 1994](#) auf [Art. 39 der VO \(EU\)](#)

[282/2011](#) idF [VO \(EU\) 1042/2013](#) zurückzugreifen (siehe sinngemäß Rz 641h bis 641j). Somit ist für die Prüfung, ob es sich um eine kurzfristige Vermietung handelt, grundsätzlich jeder Mietumsatz separat zu beurteilen.

Rz 898d lautet:

Die Umsatzsteuerbefreiung für Betätigungen gemäß [§ 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993 idF BGBl. II Nr. 15/1999, die als Liebhaberei zu beurteilen sind (vgl. ua. VwGH 16.2.2006, [2004/14/0082](#); 26.4.2012, [2011/15/0175](#); 30.4.2015, [Ra 2014/15/0015](#)), bleibt als speziellere gesetzliche Norm durch die kurzfristige Vermietung unberührt.

*Beispiel:*

*A vermietet eine Ferienwohnung jeweils für eine Woche an Touristen. Ist die Tätigkeit der A als Liebhaberei iSd [§ 1 Abs. 2 LVO](#) zu beurteilen, so ist diese zwingend steuerfrei ohne Vorsteuerabzug (siehe LRL 2012 Rz 184).*

#### 6.1.16.9. Option zur Steuerpflicht

*Rz 899c zweiter Absatz wird an die Rechtsprechung des VwGH (VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0016) zum Baubeginn iZm Abbrucharbeiten für die Anwendung der durch das 1. StabG 2012 eingeführten Neuregelung der Option zur Steuerpflicht angepasst.*

**Rz 899c lautet auszugsweise:**

#### **Anwendungsbereich der Neuregelung**

[...]

Unter die Neuregelung fallen - unabhängig vom Vorliegen eines aufrechten Miet- bzw. Pachtverhältnisses - nur jene Fälle, in denen mit der Errichtung des Gebäudes durch den Unternehmer nicht bereits vor dem 1. September 2012 begonnen wurde. Beginn der Errichtung ist der Zeitpunkt, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen wird, also tatsächliche handwerkliche Baumaßnahmen erfolgen (zB Ausheben der Baugrube). Da die tatsächliche Bauausführung erst mit am Objekt vorgenommenen Baumaßnahmen (zB erster - nicht bloß symbolischer - Spatenstich) beginnt,

zählen vorgelagerte Planungs-, **und** Projektierungs- und Abbrucharbeiten nicht zur Errichtung des Gebäudes. **Abbrucharbeiten können nur dann der Beginn einer Bauausführung sein, wenn es sich dabei um tatsächliche Baumaßnahmen handelt, die der Durchführung der Baubewilligung dienen (zB Entfernen von Zwischenwänden, die der baubewilligten Änderung der Raumeinteilung entgegenstehen; vgl. VwGH 31.5.2017, [Ro 2016/13/0016](#)).**

Zur Errichtung zählt nicht nur der Beginn, sondern auch die fortgesetzte Bautätigkeit bis zum Abschluss der Bauarbeiten. Maßgeblich ist dabei, ob die Errichtung von Beginn bis zur Innutzunahme als einheitlicher Vorgang betrachtet werden kann.

[...]

### **6.1.19. Ärzte**

*In der Rz 941 ff werden die Verweise auf andere Gesetzesstellen aktualisiert und Anpassungen an die Rechtsprechung vorgenommen.*

#### **6.1.19.1. Allgemeines**

##### **Rz 941 lautet:**

Befreit sind die Umsätze aus der Tätigkeit als

- Arzt (im Sinne [des Ärztegesetzes 1998](#), BGBl. I Nr. 169/1998),
- Zahnarzt oder Dentist (im Sinne [des Zahnärztegesetzes](#), BGBl. I Nr. 126/2005),
- Psychotherapeut (im Sinne [des Psychotherapiegesetzes](#), BGBl. Nr. 361/1990; aber auch aus selbständig ausgeübter therapeutischer Tätigkeit als Gesundheitspsychologe und klinischer Psychologe im Sinne [des Psychologengesetzes 2013](#), BGBl. I Nr. ~~360/1990~~ **182/2013**),
- Hebamme (im Sinne [des Hebammengesetzes](#), BGBl. Nr. 310/1994),
- freiberuflich Tätiger im Sinne des [§ 35](#) Abs. 1 Z 1 iVm ~~§ 11-12~~ Gesundheits- und Krankenpflegegesetz (GuKG), BGBl. I Nr. 108/1997 **idF BGBl. I Nr. 75/2016**,

- freiberuflich Tätiger im Sinne des § 7 ~~Abs. 1~~ in Verbindung mit [§ 1 Z 1 bis 7 des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 460/1992](#) (Bundesgesetz über die Regelung der gehobenen medizinisch-technischen Dienste - MTD-Gesetz). Die Steuerbefreiung umfasst alle im § 1 Z 1 bis 7 des MTD-Gesetzes genannten gehobenen medizinisch-technischen Dienste; das sind der physiotherapeutische Dienst, der medizinisch-technische Laboratoriumsdienst, der radiologisch-technische Dienst, der Diätendienst und ernährungsmedizinische Beratungsdienst, der ergotherapeutische Dienst, der logopädisch-phoniatrischaudiologische Dienst und der orthoptische Dienst,
- freiberuflich tätiger Heilmasseur im Sinne des [§ 45 Z 1](#) iVm [§ 29 Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetz](#) (MMHmG), BGBl. I Nr. 169/2002. Der Beruf des Heilmasseurs umfasst die eigenverantwortliche Durchführung von klassischer Massage, Packungsanwendungen, Thermotherapie, Ultraschalltherapie und Spezialmassagen zu Heilzwecken nach ausschließlich ärztlicher Anordnung. Nähere Regelungen zu den Voraussetzungen bzw. zur Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit durch einen Heilmasseur enthält [§ 46 MMHmG](#).
- sonstige Leistungen von Gemeinschaften dieser Berufsgruppen an ihre Mitglieder (Praxisgemeinschaften).

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

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

#### **6.1.19.2.1.2. Erstellung von Gutachten**

##### **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.*);
- **Gutachten über die Altersbestimmung;**
- 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;
- psychologische Persönlichkeitstests sowie die diesbezügliche Begutachtung im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. der Beibehaltung waffenrechtlicher Bewilligungen gemäß [§ 8 Waffengesetz 1996](#), BGBl. I Nr. 12/1997 idGF iVm [§ 2 der 1. Waffengesetz-Durchführungsverordnung](#), BGBl. II Nr. 164/1997;
- ärztliche Bescheinigungen für Zwecke eines Anspruches nach dem [Kriegsopferversorgungsgesetz 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 ärztliche Gutachten in laufenden Gerichtsverfahren, die dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen, wie zB Gutachten über die Vernehmung- oder Verhandlungsfähigkeit oder Haftvollzugstauglichkeit.

#### **6.1.19.4. Tätigkeit als Psychologe**

##### **Rz 955 lautet:**

Unter "Umsätze aus der Tätigkeit als Psychotherapeut" fallen in erster Linie die Umsätze der selbständig tätigen Psychotherapeuten im Sinne des Psychotherapiegesetzes. Unter die Befreiung sind aber auch entsprechende therapeutische Tätigkeiten von Psychologen subsumierbar. Dies betrifft die selbständig ausgeübte Tätigkeit der Gesundheitspsychologen und der klinischen Psychologen im Sinne [des Psychologengesetzes 2013](#), BGBl. I Nr. 360/1990 **182/2013**.

##### **6.1.19.4.1. Umsätze als Psychologe**

##### **Rz 956 lautet:**

Die Tätigkeit der Psychologen im Sinne [des Psychologengesetzes 2013](#), BGBl. I Nr. 360/1990 **182/2013** – wie auch der Psychotherapeuten im Sinne [des Psychotherapiegesetzes](#), BGBl. Nr. 361/1990 - wird jedoch nur dann unter die Steuerbefreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#) subsumierbar sein, wenn eine therapeutische Tätigkeit ausgeübt wird. Andere Leistungen dieser Berufsgruppe, wie zB die Beratungs-, Lehr- oder Forschungstätigkeit (zB die Durchführung psychologischer Tauglichkeitstests, die sich auf die Berufsfindung erstrecken, Firmenberatung etwa als Betriebs- oder Organisationspsychologe, Abhaltung von Seminaren, Fortbildungen, Supervision usw.) stellen selbst keine Heilbehandlung dar und fallen daher nicht unter die Steuerbefreiung nach [§ 6 Abs. 1 Z 19 UStG 1994](#). Hinsichtlich der Erstellung von psychotherapeutischen Gutachten gilt Rz 953 sinngemäß.

## **6.1.21. Lieferung von menschlichem Blut und Organen**

### **6.1.21.1. Begriffsbestimmung**

*In Rz 973 wird das EuGH-Erkenntnis 5.10.2016, Rs C-412/15, TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH, eingearbeitet.*

#### **Rz 973 lautet:**

- Zum menschlichen Blut gehören folgende Erzeugnisse: Vollblutkonserven, Plasmakonserven und Konserven zellulärer Blutbestandteile.
- Nicht hierunter fallen die aus Mischungen von humanem Blutplasma hergestellten Plasmapräparate. Dazu gehören insbesondere: Faktoren-Präparate, Humanalbumin, Fibrinogen, Immunglobuline.

Plasma, das ausschließlich zur industriellen Weiterverarbeitung und zur Erzeugung von Arzneispezialitäten verwendet wird, fällt nicht unter menschliches Blut im Sinne der genannten Befreiungen (**EuGH 5.10.2016, Rs [C-412/15](#), *TMD Gesellschaft für transfusionsmedizinische Dienste mbH***). Dieses Produkt muss bei der Lieferung bzw. bei der Einfuhr durch den Einführer durch einen geeigneten Hinweis, wie zB "Nur zur Verarbeitung bestimmt!" gekennzeichnet werden.

Menschliche Organe sind natürliche Organe, nicht hingegen Prothesen.

## **6.1.27. Kleinunternehmer**

### **6.1.27.1. Allgemeines**

*Durch die Änderungen des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, müssen die Rz 994 bis 996 geändert werden. Um die Verständlichkeit und Lesbarkeit zu wahren, wird Rz 996 vorgezogen und zu Rz 995 unnummeriert. Rz 995 wird zu Rz 996. In der Überschrift erfolgt eine redaktionelle Anpassung. Um Wiederholungen zu vermeiden, kommt es zur Streichung eines Absatzes in Rz 994.*

**Rz 994 lautet:**

**Anwendbar ist die Regelung auf Unternehmer, die im Inland ihr Unternehmen betreiben und deren laufende Umsätze im Veranlagungszeitraum höchstens 30.000 Euro betragen.**

**Bis 31.12.2016** ~~Anwendbar~~ ist die Regelung auf Unternehmer **anwendbar**, die einen Wohnsitz oder Sitz in Österreich haben und deren laufende Umsätze im Veranlagungszeitraum höchstens 30.000 Euro (~~für Veranlagungszeiträume vor dem 1. Jänner 2007: höchstens 22.000 Euro~~) betragen.

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

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

***Beispiel:***

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

Erzielt ein im Ausland ansässiger Unternehmer **bis 31.12.2016** Umsätze aus der Vermietung eines im Inland gelegenen Grundstückes, ist die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ~~ebenfalls~~ nur bei Vorliegen eines inländischen Wohnsitzes oder Sitzes anwendbar (vgl. EuGH 26.10.2010, Rs [C-97/09](#), *Schmelz*). Ob dies der Fall ist, richtet sich nach [§§ 26](#) und [27 BAO](#). Von einem Wohnsitz im Inland ([§ 26 BAO](#)) ist zB auszugehen, wenn der Wohnungs- oder Hauseigentümer, die Möglichkeit der jederzeitigen Benutzung der Wohnung oder (eines Teiles) des Gebäudes hat (VwGH 23.05.1990, [89/13/0015](#)) oder wenn er bei bloß gelegentlichen Vermietungen (zB an Feriengäste) rechtlich und tatsächlich die

Möglichkeit hat, nach seinem Willen die Zeit der Eigennutzung zu bestimmen (VwGH 04.11.1980, [3235/79](#), zu einer Ferienwohnung, die teils der Vermietung, teils der Eigennutzung dient).

Ergibt sich aus den konkreten Umständen, dass ein ausländischer Vermieter weder über einen Wohnsitz noch einen Sitz im Inland verfügt, unterliegen seine Vermietungsumsätze nicht der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (siehe aber Rz 2601 zum Übergang der Steuerschuld).

[...]

#### **6.1.27.2. Ermittlung der 30.000 Euro-Umsatzgrenze**

**Rz 995 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-Grenze überschritten wird, miteinzubeziehen. Dazu gehören auch die Umsätze, die unter die landwirtschaftliche Durchschnittssatzbesteuerung gemäß [§ 22 UStG 1994](#) fallen. Im Falle einer Schätzung können diese Umsätze mit 150% des Wertes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes ([§ 125 Abs. 1 lit. b BAO](#)) angesetzt werden.**

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

**Umsätze, für die der Kleinunternehmer auf Grund eines Übergangs der Steuerschuld Steuerschuldner geworden ist, und innergemeinschaftliche Erwerbe sind nicht zu berücksichtigen (siehe auch Rz 994). Bei der Ermittlung der 30.000 Euro-Grenze ist hinsichtlich der differenzbesteuerten Umsätze von der nach [§ 24 Abs. 4 und 5 UStG 1994](#) errechneten Bemessungsgrundlage auszugehen.**

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

*Beispiel:*

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

*Einnahmen aus einer Vortragstätigkeit bei einem privaten Seminarveranstalter in Höhe von 17.400 Euro,*

*Einnahmen aus einer Vortragstätigkeit als Privatlehrer an einer öffentlichen Schule in Höhe von 11.270 Euro und*

*Einnahmen aus der Vermietung einer Wohnung in Höhe von 3.190 Euro.*

*Für die Ermittlung der 30.000 Euro (bis 31.12.2006: 22.000 Euro) – Umsatzgrenze ist zunächst von der Besteuerung der Leistungen unter Außerachtlassung der unechten Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 auszugehen und die in den Einnahmen diesfalls enthaltene USt herauszurechnen. Es ergibt sich somit folgende für die Kleinunternehmerregelung maßgebliche Umsatzhöhe:*

*Umsätze aus einer Vortragstätigkeit bei einem privaten Seminarveranstalter in Höhe von 14.500 Euro (Herausrechnung von 20% USt),*

*Umsätze aus einer Vortragstätigkeit als Privatlehrer an einer öffentlichen Schule in Höhe von 11.270 Euro (unter Außerachtlassung der Kleinunternehmerregelung unecht befreit gemäß § 6 Abs. 1 Z 11 lit. b UStG 1994) und*

*Umsätze aus der Wohnungsvermietung in Höhe von 2.900 Euro (Herausrechnung von 10% USt).*

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

*Dies ergibt insgesamt maßgebliche Umsätze in Höhe von 29.420 Euro. Die 30.000 Euro Kleinunternehmergrenze ist somit nicht überschritten. Die Umsätze des Unternehmers sind gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 unecht steuerfrei.*

**Rz 996 lautet:**

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

**Beispiel:**

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

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

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

**Für die Ermittlung der 30.000 Euro-Umsatzgrenze sind ab 1.1.2017 zuerst die Umsätze herauszurechnen, die für die Berechnung der Grenze nicht heranzuziehen sind:**

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

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

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

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

Es sind alle Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994 — außer Hilfgeschäfte 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.

### **6.1.28.3. Begünstigte Leistungen der Zusammenschlüsse**

*Die bisher in Rz 1014 enthaltene Vereinfachungsregelung, wonach eine sonstige Leistung auch dann nach § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 steuerfrei belassen werden kann, wenn die leistungsempfangende Bank, Versicherung oder Pensionskasse diese Leistung zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet, ist mit der aktuellen Rechtsprechung des EuGH nicht vereinbar (vgl. EuGH 4.5.2017, C-274/15, Kommission/Luxemburg) und muss daher gestrichen werden. Die bisherige Regelung kann jedoch für bis 31.12.2018 ausgeführte Leistungen weiterhin angewendet werden.*

#### **Rz 1014 lautet:**

**Dienstleistungen, die von einem Zusammenschluss erbracht werden, dessen Mitglieder auch steuerpflichtige Tätigkeiten ausüben, sind nur dann unter die Befreiung subsumierbar, wenn sie unmittelbar für Zwecke der genannten steuerfreien Tätigkeiten dieser Mitglieder erbracht werden (vgl. EuGH 4.5.2017, Rs [C-274/15](#), Kommission/Luxemburg).**

**Bis 31.12.2018 kann** aus Vereinfachungsgründen ~~kann~~ eine sonstige Leistung auch dann nach [§ 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994](#) steuerfrei belassen werden, wenn die leistungsempfangende Bank, Versicherung oder Pensionskasse diese sonstige Leistung zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet (zB Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren durch eine Zwischenbank).

Unter die Befreiung fallen grundsätzlich alle sonstigen Leistungen (zB Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten oder Gebäuden oder Gebäudereinigung). Aus Vereinfachungsgründen konnte bis 31. August 2012 bei der Vermietung von Grundstücken die Regelung des [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) (Option zur Steuerpflicht) angewendet werden. In diesen Fällen kann, wenn bei der Vermietung von Grundstücken die Option zur Steuerpflicht



gemäß [§ 6 Abs. 2 UStG 1994](#) idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 zulässig ist (siehe Rz 899a bis 899c), die bereits ausgeübte Option weiterhin beibehalten werden.

## **6.6. Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren im persönlichen Reisegepäck eines bestimmten Personenkreises**

*Da mit dem AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, für Einfuhren von Waren im persönlichen Reisegepäck eines bestimmten Personenkreises der Grenzwert für die steuerfreie Einfuhr von Waren, für die nicht bereits andere Beschränkungen vorgesehen sind, von bisher 20 Euro (davon max. 4 Euro für Lebensmittel und nichtalkoholische Getränke) geändert wurde, war eine Anpassung der Rz 1046 erforderlich.*

### **Rz 1046 lautet:**

Neben den für diese Personen geltenden, in [§ 6 Abs. 6 UStG 1994](#) genannten geringeren Höchstmengen ist hier weiters eine prozentuelle Kombination der einzelnen Warensorten zur Ausnutzung nicht ausgeschöpfter Anteile nicht vorgesehen.

Andere Waren als jene, für die eine Höchstmenge vorgesehen ist, dürfen nur bis zu einem Gesamtwert von **40 Euro (bis 31.12.2016: 20 Euro eingeführt werden, wovon 4 Euro auf Lebensmittel und nichtalkoholische Getränke entfallen ~~durftendürfen~~ eingeführt werden.**

Die Bestimmungen für die steuerfreie Einfuhr von Tabakwaren oder Alkoholika gelten nicht für Reisende unter 17 Jahren.

Weiters enthält [§ 6 Abs. 6 UStG 1994](#) für bestimmte Fälle Ausnahmen von den vorgenannten Einschränkungen.

Randzahlen 1047 bis 1050: ~~d~~**Derzeit frei.**

## 7. Ausfuhrlieferung (§ 7 UStG 1994)

### 7.1. Beförderung oder Versendung

*Es werden Verweise eingefügt, in denen sich Definitionen der Begriffe „Beförderung“ und „Versenden“ finden.*

#### 7.1.1. Beförderung

##### **Rz 1052 lautet:**

~~Der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer befördert den Gegenstand selbst in das Drittland.~~ **Zum Begriff Beförderung siehe Rz 447.** Im Falle der Beförderung durch den Abnehmer ist seine Eigenschaft als ausländischer Abnehmer zu beachten.

#### 7.1.2. Versendung

##### **Rz 1053 lautet:**

~~Der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer lässt den Gegenstand der Lieferung durch einen Frachtführer oder Verfrachter befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur besorgen.~~ **Zum Begriff Versenden siehe Rz 448.** Im Falle der Versendung durch den Abnehmer ist dessen Eigenschaft als ausländischer Abnehmer zu beachten.

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

*Es werden die Erkenntnisse des EuGH 19.7.2012, Rs C- 33/11, A Oy und EuGH 4.5.2017, Rs C-33/16, A Oy eingearbeitet.*

##### **Rz 1131 lautet:**

Es handelt sich um eine Vorstufenbefreiung, dh. nicht die Umsätze der See- und Luftfahrt sind befreit, sondern die Umsätze für die Seeschifffahrt bzw. Luftfahrt.

Diese Steuerbefreiung kommt nur für solche Umsätze in Betracht, die unmittelbar an den begünstigten Unternehmer (~~Betreiber eines Wasserfahrzeuges, Luftfahrzeuges oder an die Gesellschaft zur Rettung Schiffsbrüchiger~~) erbracht werden und ist auf Umsätze

vorhergehender Stufen (Subunternehmer) nicht anzuwenden, **außer die endgültige Bestimmung (Verwendung) der fraglichen Gegenstände oder sonstigen Leistungen für den begünstigten Zweck kann ohne Einführung zusätzlicher Kontroll- und Überwachungsmechanismen ihrem Wesen und ihrer Vereinbarung nach als sicher gelten (EuGH 19.7.2012, Rs [C-33/11](#), A Oy; EuGH 4.5.2017, Rs [C-33/16](#), A Oy).**

*Beispiel:*

*Der Unternehmer A, der einen Handel mit technischen Geräten betreibt, liefert Bordinstrumente an die Fluggesellschaft B.*

### **9.3. Buchnachweis**

#### **Rz 1152 lautet:**

Der Buchnachweis ist materiellrechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung und bezieht sich auf Umstände, die in der Sphäre des Leistungsempfängers liegen.

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

### **11.14. Unberechtigter Steuerausweis**

*In Rz 1772 wird ein Redaktionsversehen bereinigt.*

#### **Rz 1772 lautet:**

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

*Beispiel:*

*Ein Hotelier erhält eine Anzahlung über 100 Euro für eine insgesamt 150 Euro teure Nächtigung und stellt eine Rechnung mit 13% ausgewiesener Umsatzsteuer aus. Der Gast storniert und der Hotelier behält die Anzahlung ein.*

*Bei dem einbehaltenen Betrag handelt es sich zwar um nicht steuerbaren echten Schadenersatz, der Hotelier schuldet den ausgewiesenen Steuerbetrag jedoch*

*aufgrund der Rechnung. Berichtigt er die Rechnung gegenüber dem Gast, kann er die erfolgte Besteuerung der Anzahlung rückgängig machen.*

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

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

Randzahlen 1773 bis 1800: *d***Derzeit frei.**

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

### **12.2. Leistungen für Zwecke des Unternehmens**

#### **12.2.5. Kraftfahrzeuge**

##### **12.2.5.2. Kreis der betroffenen Fahrzeuge**

*In Rz 1937 wird das Erkenntnis des VwGH vom 15.9.2016, Ra 2016/15/0060, eingearbeitet.*

**Rz 1937 lautet:**

Zu den Krafträdern gehören auch Motorfahräder, Motorräder mit Beiwagen, Quads, Elektrofahrräder und Selbstbalance-Roller. **Auch der Umstand, dass Motorräder, die auf Grund ihrer Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zur Personenbeförderung bestimmt gewesen sind, in einem Museum ausgestellt werden, ändert nichts an deren charakteristischen Eigenschaften, die zu einer Beurteilung als Kraftrad führen (VwGH 15.9.2016, [Ra 2016/15/0060](#)).** Krafträder fallen dann nicht unter die steuerlichen Beschränkungen, wenn sie nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von Gütern bestimmt sind (zB Fahrzeuge von Reinigungsanstalten).

### 12.10.3.3. Großreparaturen bei Gebäuden

*Rz 2080 wird an die Rechtsprechung des VwGH (24.11.2016, Ro 2014/13/0036) angepasst.*

#### **Rz 2080 lautet:**

~~Der Begriff Großreparatur ist dem derzeit geltenden Einkommensteuerrecht fremd. Er stammt aus dem EStG 1972. Nach § 28 Abs. 2 EStG 1972 handelte es sich dabei um Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die nicht regelmäßig jährlich erwachsen. Hinzu kommt, dass es sich um einen relativ hohen Aufwand handeln muss.~~

**Eine "Großreparatur" im Sinne des [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) ist ein nicht aktivierungspflichtiger (zum Berichtigungszeitpunkt nicht vollständig verbrauchter) Aufwand, der nicht "regelmäßig" erwächst und von dem sich sagen lässt, er falle "ins Gewicht". Das ist auch dann zu bejahen, wenn der Aufwand, in Relation zum "gesamten Anschaffungswert" des Grundstücks bzw. Gebäudes nur gering ist (vgl. VwGH 24.11.2016, [Ro 2014/13/0036](#) zu 2% Wertrelation von Großreparatur zu Gebäude).**

### 12.10.3.4. Berichtigungszeitraum

*Rz 2081 wird aufgrund der gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, an die neue Rechtslage und insbesondere an den neuen Grundstücksbegriff angepasst. Weiters werden in der neuen Rz 2081a Regelungen dargelegt, die zur Anwendung kommen, wenn durch den neuen Grundstücksbegriff nunmehr der Berichtigungszeitraum von 20 Jahren gilt.*

#### **Rz 2081 lautet:**

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

Der Berichtigungszeitraum von 19 Jahren bei **Grundstücken (einschließlich Gebäuden)** ist auf Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen anzuwenden, die Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken betreffen, die der Unternehmer nach dem 31. März 2012

erstmalig in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt. Maßgebend ist die tatsächliche Innutzunahme des **Grundstücks** Gebäudes (1. StabG 2012, [BGBl. I Nr. 22/2012](#)).

[...]

**Rz 2081a lautet:**

**Der Vorsteuerberichtigungszeitraum von 19 Jahren kommt bei allen Gegenständen des Anlagevermögens zur Anwendung, die den Grundstücksbegriff des [UStG 1994](#) (siehe Rz 639v) erfüllen. Dies gilt auch für Gegenstände, die vor 2017 erstmalig in Verwendung genommen wurden und die bei der ersten Inverwendungnahme einer Vorsteuerberichtigungsfrist von 4 Jahren unterlagen (Gegenstände, die zwar den Grundstücksbegriff des [Art. 13b VO \(EU\) 282/2011](#) idF [VO \(EU\) 1042/2013](#) erfüllen, nicht aber Grundstücke iSd [§ 2 GrEStG 1987](#) sind). Diesfalls sind die auf die vor 2017 bereits abgelaufenen Fünftel-Zeiträume entfallenden Vorsteuerbeträge abzuziehen und der Restbetrag der Vorsteuer auf die vom 19-Jahreszeitraum verbleibenden Kalenderjahre aufzuteilen. Ist der ursprüngliche 5-Jahreszeitraum bereits abgelaufen, dann kommt es zu keiner Berichtigung mehr.**

**Beispiel 1:**

***Eine 2013 angeschaffte, fest eingebaute Windturbine wird 2017 gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei veräußert. Da die Turbine als Betriebsvorrichtung bis einschließlich 2016 einer 5-Jahresberichtigung unterlag, sind die bereits abgelaufenen vier Fünftel abzuziehen. Der Restbetrag (ein Fünftel der gesamten Vorsteuern) wird aufgeteilt auf die noch offenen 16 Jahre berichtigt. Da der Gegenstand geliefert wird, kommt es 2017 zu einer Berichtigung des gesamten noch offenen Vorsteuerbetrags.***

**Beispiel 2:**

***Ein 2016 errichteter und in Verwendung genommener Silo (20.000 Euro Vorsteuer) wird 2018 gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei an einen Landwirt veräußert. Da der Silo als Betriebsvorrichtung bis einschließlich 2016 einer 5-Jahresberichtigung unterlag, ist das bereits abgelaufene Fünftel abzuziehen. Der Restbetrag (4 Fünftel der gesamten Vorsteuern) wird auf 19 Jahre aufgeteilt. Da der Gegenstand im Jahre 2018 geliefert wird, kommt es zu einer Vorsteuerberichtigung des gesamten noch offenen (auf 18 Jahre entfallenden) Berichtigungsbetrags:***

**$20.000 \text{ Euro} * 4/5 = 16.000 \text{ Euro} / 19 = 842,11 \text{ Euro} * 18 = 15.157,98 \text{ Euro}$**

**Variante: Wurde der Silo bereits 2012 in Verwendung genommen, unterbleibt die Berichtigung.**

### **12.10.3.5. Laufende Änderung**

*Rz 2084 wird um Aussagen zur Vorsteuerberichtigung bei unterjähriger Änderung der Verhältnisse ergänzt.*

#### **Rz 2084 lautet:**

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

#### *Beispiel:*

*Es wird eine Maschine (darauf entfallende Vorsteuer 10.000 Euro) angeschafft, welche im Jahr der Anschaffung ausschließlich zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet wird. Im nächsten Jahr wie auch in den Folgejahren wird diese Maschine zu 50% zur Ausführung steuerpflichtiger und zu 50% zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet. Die zu Gunsten des Unternehmers zu berichtigende Vorsteuer beträgt im zweiten Jahr und in den folgenden drei Jahren 1/5 von 10.000 Euro, davon 50%, somit je 1.000 Euro. Es kommt daher insgesamt zu einer Vorsteuerberichtigung von 4.000 Euro.*

*Wäre diese Maschine im Jahr der Anschaffung ausschließlich zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet worden, wäre die Vorsteuerberichtigung zu Lasten des Unternehmers wie folgt durchzuführen: Der im Jahr der Änderung zustehende Vorsteuerbetrag beträgt 1.000 Euro (50% von 1/5 von 10.000 Euro). Dieser Betrag ist 1/5 des im Jahr der Anschaffung tatsächlich geltend gemachten Vorsteuerabzuges gegenüberzustellen, das sind 2.000 Euro. Der für vier Jahre zu Lasten des Unternehmers zu berichtigende Vorsteuerabzug beträgt daher jährlich 1.000 Euro, insgesamt daher 4.000 Euro.*

**Ändern sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse eines im Unternehmen verbleibenden Gegenstands unterjährig im Laufe eines Veranlagungszeitraums, so ist die Vorsteuerberichtigung entsprechend der sich aufgrund der tatsächlichen Nutzung im laufenden Veranlagungszeitraum ergebenden Verhältnisse vorzunehmen (zur Berichtigung bei Veräußerung oder Entnahme siehe Rz 2085).**

Die unterjährige Berichtigung hat spätestens in der letzten Voranmeldung des betreffenden Veranlagungszeitraumes zu erfolgen (siehe Rz 2085).

**Beispiel 1:**

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

*Im Jahr 2017 erzielt U 75% steuerpflichtige und 25% steuerfreie Umsätze. Die für die IT-Infrastruktur vorzunehmende Vorsteuerberichtigung ist anhand der Nutzung des Gegenstands im gesamten Jahr (und nicht nach der letzten Nutzung des Jahres 2017) vorzunehmen. Es kommt demnach zu einer Berichtigung von 180 Euro zugunsten des U ( $6.000 \text{ Euro} / 5 = 1.200 \text{ Euro} * 15\% = 180 \text{ Euro}$ ).*

Bei Gebäuden berechnet sich das Nutzungsausmaß grundsätzlich nach dem Flächenschlüssel kombiniert mit der Nutzungsdauer.

**Beispiel 2:**

*A errichtet im Jahr 2013 ein Gebäude (Geschäftsräumlichkeiten) und nutzt es für steuerpflichtige Umsätze. Er zieht die Vorsteuer in Höhe von 100.000 Euro im Jahr 2013 zur Gänze ab.*

*Am 10.10.2017 schließt A einen Mietvertrag mit einem nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mieter ab. A kann gemäß [§ 6 Abs. 2 iVm § 28 Abs. 38 Z 1 UStG 1994](#) nicht auf die Anwendung der Steuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) verzichten. Die Vermietung erfolgt daher unecht steuerfrei. Der Mieter bezieht das Objekt vertragsgemäß am 21.10.2017.*

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

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



### 12.13. Bagatellregelung

*Es erfolgt eine Einarbeitung der Änderungen des § 12 Abs. 13 UStG 1994 durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016.*

**Rz 2121 lautet:**

**Gemäß [§ 12 Abs. 13 UStG 1994](#) ist eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges bei Gegenständen des Anlagevermögens nicht durchzuführen, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für einen Gegenstand für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, 60 Euro nicht übersteigt.**

**Durch das Abstellen auf den jährlich zu berichtigenden Vorsteuerbetrag in Höhe von 60 Euro entfällt eine laufende Vorsteuerberichtigung, wenn die auf den Gegenstand entfallende Vorsteuer 300 Euro bzw. bei Grundstücken 1.200 Euro (bei Anwendung des zwanzigjährigen Betrachtungszeitraums) nicht überstieg.**

**Zudem ist die Vorsteuerberichtigung in Zukunft auch bei Gegenständen, auf die eine höhere Vorsteuer entfällt, nicht vorzunehmen, wenn sich die Verhältnisse im Vergleich zum Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung nur in geringem Ausmaß ändern.**

***Beispiel 1:***

***Ein Unternehmer erwirbt einen Computer um 1.500 Euro zuzüglich 300 Euro Umsatzsteuer und nutzt den Gegenstand im Jahr der Anschaffung ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze.***

***Wird der Gegenstand in den folgenden Jahren während des Vorsteuerberichtigungszeitraumes für unecht steuerbefreite Umsätze verwendet, hat keine Berichtigung zu erfolgen, weil der jährliche (maximale) Berichtigungsbetrag 60 Euro ( $300 \text{ Euro} / 5 \text{ Jahre} = 60 \text{ Euro}$ ) nicht übersteigt.***

***Beispiel 2:***

***Ein Unternehmer erwirbt einen Computer um 3.000 Euro zuzüglich 600 Euro Umsatzsteuer und nutzt den Gegenstand im Jahr der Anschaffung zu 40% für steuerpflichtige und zu 60% für steuerbefreite Umsätze.***

***Wird der Gegenstand in den folgenden Jahren während des Vorsteuerberichtigungszeitraumes zur Gänze für unecht steuerbefreite Umsätze verwendet, hat keine Berichtigung zu erfolgen, weil der jährliche***

**(maximale) Berichtigungsbetrag 60 Euro (600 Euro x 40% / 5 Jahre = 48 Euro) nicht übersteigt.**

**Wird der Gegenstand in den folgenden Jahren während des Vorsteuerberichtigungszeitraumes zur Gänze für steuerpflichtige Umsätze verwendet, hat eine jährliche Berichtigung in Höhe von 72 Euro (600 Euro x 60% / 5 Jahre = 72 Euro) zu erfolgen.**

**Beispiel 3:**

**Ein Unternehmer erwirbt ein Gebäude um 100.000 Euro zuzüglich 20.000 Euro Umsatzsteuer und nutzt den Gegenstand im Jahr der Anschaffung zu 60% für steuerpflichtige und zu 40% für unecht steuerbefreite Umsätze.**

**Ändert sich das Verhältnis der Umsätze im Vergleich zum Jahr der erstmaligen Verwendung in diesem Fall um weniger als 6%, hat eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß [§ 12 Abs. 13 UStG 1994](#) zu unterbleiben (20.000 Euro x 6% / 20 Jahre = 60 Euro).**

**Bis einschließlich 2016 gilt:** Eine Vorsteuerberichtigung nach [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) (nicht auch nach Abs. 11) unterbleibt, wenn die auf den einzelnen Gegenstand entfallende Vorsteuer 220 Euro nicht übersteigt. Maßgebend ist daher die im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung angefallene Vorsteuer und nicht der Berichtigungsbetrag oder der tatsächlich als Vorsteuer abgezogene Betrag. Die Vorschrift wirkt sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Unternehmers. Nachträgliche Anschaffungskosten, Großreparaturen usw. sind jeweils gesondert zu beurteilen.

Randzahlen 2122 bis 2125: *dDerzeit frei.*

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

### **14.1. Vorsteuerpauschalierungen**

#### **14.1.6. Basispauschalierung**

*Es wird ein Redaktionsversehen (vertauschte Verweise auf das EStG 1988 in den ersten beiden Sätzen der Rz 2243) beseitigt.*

### **Rz 2243 lautet:**

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

Randzahlen 2244 bis 2250: *derzeit frei.*

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

### **17.1. Soll-Istbesteuerung**

#### **17.1.1. Istbesteuerung für freiberufliche und entsprechende Tätigkeiten**

*Rz 2452 wird um das Erkenntnis des VwGH 28.6.2017, Ro 2015/15/0045, erweitert, wonach auch Gesellschaften ohne berufsrechtliche Zulassung die Istbesteuerung in Anspruch nehmen können, wenn sie – wäre der Unternehmer eine natürliche Person – Einkünfte gemäß § 22 EStG 1988 lukrieren.*

### **Rz 2452 lautet:**

[...]

In gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation (zB EuGH 16.10.2008, **Rs C-253/07**, "**Canterbury Hockey Club**") können auch planende Baumeister, die ihr Unternehmen in Form einer Kapitalgesellschaft führen, die Istbesteuerung iSd [§ 17 Abs. 1 UStG 1994](#) dann in Anspruch nehmen, wenn die Gesellschaft ausschließlich eine unmittelbar ziviltechnikerähnliche Tätigkeit ausübt. Dies ist dann der Fall, wenn der Unternehmer gleich einem Ziviltechniker in einem Büro Projekte, Pläne, Leistungsverzeichnisse und Voranschläge verfasst, Kollaudierungen vornimmt, Parteien berufsmäßig vor Baubehörden in bautechnischen Angelegenheiten vertritt, und wenn er die mit dem Baumeistergewerbe

üblicherweise verbundene typische Tätigkeit (Errichtung und Ausbesserung von Bauwerken unter Einsatz von Baufachkräften und Hilfskräften, Maschinen, Fahrzeugen usw.) nicht ausübt (VwGH 28.02.1978, [1103/76](#)). **Die Istbesteuerung kann auch von Unternehmern angewendet werden, die ihr Unternehmen in Form von Kapitalgesellschaften betreiben und die – wäre der Unternehmer eine natürliche Person – Einkünfte nach [§ 22 EStG 1988](#) erzielen. Auf die berufsrechtliche Zulassung kommt es in diesen Fällen nicht an (vgl. VwGH 28.6.2017, [Ro 2015/15/0045](#)).**

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

*Rz 2602l mit Übergangsregelungen zum Wechsel zum Übergang der Steuerschuld bei Bauleistungen wird einschließlich Überschrift gestrichen. In diesem Zusammenhang erfolgen Verweisanpassungen in Rz 2601a, Rz 2601b, Rz 2602c und Rz 2602h.*

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

**Rz 2601a lautet:**

[...]

Die allgemeinen Ausführungen in Rz 2602h bis Rz 2602k~~l~~ zum Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, den Aufzeichnungspflichten, ~~der~~ **und zur** Entstehung der Steuerschuld ~~und zum In-Kraft-Treten~~ gelten sinngemäß auch für [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#).

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

**Rz 2601b lautet:**

[...]

Die allgemeinen Ausführungen in Rz 2602h bis Rz 2602k~~l~~ zum Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers, den Aufzeichnungspflichten, ~~der~~ **und zur** Entstehung der

Steuerschuld und zum Inkraft-Treten gelten sinngemäß auch für [§ 19 Abs. 1 zweiter Satz UStG 1994](#).

## **19.1.2. Übergang der Steuerschuld in der Bauwirtschaft**

### **19.1.2.2. Bauleistungen ([§ 19 Abs. 1a dritter Unterabsatz UStG 1994](#))**

**Rz 2602c lautet:**

[...]

#### **~~• Inkrafttreten~~**

~~Die Ausführungen in Rz 2602l zum Inkrafttreten gelten sinngemäß.~~

Nehmen der Leistende und der Leistungsempfänger im Zweifelsfall an, dass eine Bauleistung nicht vorliegt, obwohl sich dies nachträglich als falsch erweist, bleibt es dabei, wenn es dadurch endgültig zu keinem Steuerausfall gekommen ist (zB die Umsatzsteuer für diese Leistung wurde an das Finanzamt abgeführt). Diesen Umstand hat der Unternehmer nachzuweisen.

### **19.1.2.7. Vorsteuerabzug ([§ 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994](#))**

**Rz 2602h lautet:**

Die Steuer für Leistungen im Sinne des [§ 19 Abs. 1a UStG 1994](#) berechtigt nach Maßgabe des [§ 12 UStG 1994](#) zum Vorsteuerabzug. Soweit die Steuer auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Leistung entfällt, kann sie aus Vereinfachungsgründen (abweichend von Rz 1875) abgezogen werden, wenn die Zahlung geleistet worden ist (~~Ausnahme siehe Rz 2602l~~).

[...]

#### **~~19.1.2.11. Inkrafttreten~~**

**~~Rz 2602i:~~**

~~Die Vorschriften zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Rz 2602a bis Rz 2602k) sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30. September 2002 ausgeführt werden.~~

~~Auf Umsätze (und Änderungen der Bemessungsgrundlage für solche Umsätze), die vor dem 1. Oktober 2002 ausgeführt wurden, sind die bisherigen Rechtsvorschriften anzuwenden. Wurden für Leistungen nach dem 30. September 2002 vor dem 1. Oktober 2002 Anzahlungen geleistet, sind ebenfalls die bisherigen Vorschriften anzuwenden (die für eine Anzahlung vor dem 1. Oktober 2002 erteilte Rechnung ist nicht zu berichtigen. Es kommt zu keiner Steuerschuld auf Grund der Rechnung; siehe Rz 1523).~~

~~Der leistende Unternehmer hat für solche vor dem 1. Oktober 2002 geleistete Anzahlungen eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis zu legen. Soweit der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er die auf den Zahlungsbetrag entfallende und in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer geltend machen.~~

~~Wurde für eine Leistung nach dem 30. September 2002 vor dem 1. Oktober 2002 eine Anzahlung geleistet, die vom leistenden Unternehmer nach dem 30. September 2002 vereinnahmt wurde, sind die Vorschriften über den Übergang der Steuerschuld anzuwenden. In diesem Fall kann kein Vorsteuerabzug auf Grund einer vom leistenden Unternehmer ausgestellten Rechnung mit Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Die Zahlungsrechnung ist in diesem Fall zu berichtigen.~~

*Beispiel:*

*Der Unternehmer überweist auf Grund einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis einen Betrag in Höhe von 100.000 Euro zuzüglich 20.000 Euro USt am 26.9.2002. Der Betrag wird vom leistenden Unternehmer am 3.10.2002 vereinnahmt.*

*Es kommen bereits die Vorschriften über den Übergang der Steuerschuld zur Anwendung. Der Leistungsempfänger schuldet die Steuerschuld gemäß § 19 Abs. 1a UStG 1994 (Bemessungsgrundlage 120.000 Euro) und hat den Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 UStG 1994. Hinsichtlich der in der Rechnung gesondert ausgewiesenen USt in Höhe von 20.000 Euro steht kein Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (Vorsteuerabzug bei Zahlungsrechnungen) zu. Der Unternehmer hat die Rechnung zu berichtigen.*

~~In einer Schlussrechnung für nach dem 30. September 2002 ausgeführte Umsätze sind die Nettobeträge auszuweisen. Der Nettobetrag der Anzahlungen ist anzurechnen. Bei der Berechnung der vom Leistungsempfänger geschuldeten Steuer ist von dem um die Anzahlungen verminderten Betrag auszugehen. Die Anzahlungen vor dem 1. Oktober 2002 und nach dem 30. September 2002 sind zweckmäßigerweise jeweils gesondert auszuweisen.~~

*Beispiel:*

*Der Unternehmer U erbringt an den Unternehmer A im Dezember 2002 eine Bauleistung. A erhält über diese Leistung im Jänner 2003 folgende Rechnung, in der auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen wird:*

<i>Gesamtbetrag (netto)</i>	<i>100.000 Euro</i>
<i>abzüglich Anzahlung vor 1.10.2002 (netto)</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>abzüglich Anzahlung nach 30.9.2002*</i>	<i>20.000 Euro</i>
	<i>60.000 Euro</i>

*Berechnungsgrundlage für die Steuerschuld des Leistungsempfängers A ist 60.000 Euro (gleichgültig, ob die auf die vor dem 1.10.2002 geleistete Anzahlung entfallende Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer entrichtet worden ist). Das gilt auch für den Vorsteuerabzug. Wurde hinsichtlich der Anzahlung keine Rechnung gelegt, kann ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der Anzahlung nur auf Grund einer (nachträglich) ausgestellten Rechnung vorgenommen werden.*

Wurde für die Leistung eines ausländischen Unternehmers die VO BGBl. Nr. 800/1974 angewendet, so gilt das oben Ausgeführte entsprechend.

*Beispiel:*

*Der in Frankreich ansässige Unternehmer U erbringt an den Unternehmer B im Inland im Dezember 2002 eine Bauleistung. B erhält über diese Leistung im Jänner 2003 folgende Rechnung, in der auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen wird:*

<i>Gesamtbetrag</i>	<i>100.000 Euro</i>
<i>abzüglich Anzahlung vor 1.10.2002</i>	<i>20.000 Euro</i>
<i>abzüglich Anzahlung nach 30.9.2002*</i>	<i>20.000 Euro</i>
	<i>60.000 Euro</i>

*Hinsichtlich der vor dem 1.10.2002 geleisteten Anzahlungen wurde die Steuerbefreiung gemäß § 1 der VO BGBl. Nr. 800/1974 angewendet.*

*Berechnungsgrundlage für die Steuerschuld des Leistungsempfängers ist 60.000 Euro.*

*\*Im Hinblick auf den Übergang der Steuerschuld enthalten Anzahlungen nach dem 30.9.2002 grundsätzlich keine Umsatzsteuer.*

Maßgeblich für die Anwendung der Bestimmungen über den Übergang der Steuerschuld in der Bauwirtschaft ist, dass es sich um Leistungen handelt, die nach dem 30. September 2002 ausgeführt wurden bzw. Anzahlungen für solche Leistungen, die nach dem 30. September 2002 vereinnahmt wurden.

Darunter sind Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) zu verstehen, die nach den umsatzsteuerlichen Vorschriften als nach dem 30. September 2002 als ausgeführt gelten (siehe diesbezüglich die Rz 2611 ff). Es handelt sich dabei nicht um Abschlagsrechnungen im Sinne der ÖNORM B 2110 Punkt 56.29.4 für Leistungen entsprechend dem Baufortschritt vor Fertigstellung. Solche Rechnungen sind aus der Sicht der Umsatzsteuer Anzahlungsrechnungen.

Handelt es sich jedoch um Leistungen, die umsatzsteuerrechtlich vor dem 1. Oktober 2002 erbracht wurden, kommt die alte Rechtslage zur Anwendung. Wann die Rechnung für diese Umsätze ausgestellt wird, hat keinen Einfluss auf diese Betrachtungsweise. Auch Rechnungen, die nach dem 30. September 2002 ausgestellt werden, können mit Steuerausweis ausgestellt werden und berechtigen — bei Zutreffen der weiteren Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 — zum Vorsteuerabzug.

Anzahlungsrechnungen mit Umsatzsteuerausweis, die vor dem 1. Oktober 2002 gelegt wurden, müssen, auch wenn sie erst nach dem 30. September 2002 bezahlt werden, — aus der Sicht der Umsatzsteuer — grundsätzlich nicht berichtet werden. Einzige Ausnahme ist der oben beschriebene Sonderfall (Zahlung vor dem Stichtag, Vereinnahmung nach dem Stichtag).

**Randzahl 2602: entfällt**

### **19.1.3. Übergang der Steuerschuld bei Lieferungen im Sicherungseigentum, Vorbehaltseigentum und Zwangsversteigerungsverfahren**

*Rz 2603 wird aufgrund der gesetzlichen Änderungen durch das AbgÄG 2016, BGBl. I Nr. 117/2016, an die neue Rechtslage und insbesondere an den neuen Grundstücksbegriff angepasst.*

**Rz 2603 lautet:**

[...]

#### **Lieferung von Grundstücken im Rahmen der Zwangsversteigerung**

Betroffen vom Übergang der Steuerschuld sind Lieferungen von Grundstücken als Vollstreckungsobjekt im Zwangsversteigerungsverfahren.



### **Zum Grundstücksbegriff siehe Rz 639v und 773a.**

Die Bestimmung bezieht sich auf Grundstücke im zivilrechtlichen Sinn zuzüglich Gebäude auf fremdem Boden und Baurechte. Anders als Grundstücke im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994 (siehe Rz 774 ff) sind hier vom Grundstücksbegriff auch Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, erfasst.

Damit es bei der Lieferung eines Grundstücks im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) im Rahmen eines Zwangsversteigerungsverfahrens zum Übergang der Steuerschuld kommen kann, muss auf die Steuerbefreiung verzichtet werden. Ein solcher Verzicht ist nur zulässig, wenn hierüber spätestens bis vierzehn Tage nach Bekanntgabe des Schätzwertes ([§ 144 EO](#)) eine Mitteilung an das Exekutionsgericht erfolgt (siehe Rz 793).

**Vor dem 1.1.2017 bezog sich die Bestimmung auf Grundstücke im zivilrechtlichen Sinn, Gebäude auf fremdem Boden und Baurechte. Anders als Grundstücke im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) (siehe Rz 774 ff) waren hier vom Grundstücksbegriff auch Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, erfasst.** Soweit zu einem solchen Grundstück gehörende Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, zwangsversteigert wurden, lagiegt immer eine steuerpflichtige Lieferung vor.

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

#### **19.1.5.1. Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 129/2007 ([Schrott-Umsatzsteuerverordnung](#))**

*Wegen der mit Wirkung ab 1.1.2016 erfolgten Änderung der Pauschalsteuersätze durch das StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, wird in Rz 2605a fünfter Absatz der Verweis auf den anzuwendenden Steuersatz aktualisiert.*

#### **Rz 2605a lautet:**

[...]

Erbringt ein pauschalierter Land- oder Forstwirt Umsätze im Sinne der Verordnung (zB er liefert unbrauchbare Maschinen an einen Schrotthändler), kommt es nicht zum Übergang der

Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, da dies zu einer Kürzung des pauschalen Vorsteuerabzuges führen würde. Der pauschalierte Landwirt kann **13% (bis 31.12.2015: 12%)** Umsatzsteuer in Rechnung stellen (analog zu den Bauleistungen, siehe Rz 2602b).

[...]

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

**(Umsatzsteuerbetrugsbekämpfungsverordnung) idF BGBl. II Nr. 120/2014**

*In Rz 2605b erfolgt eine Anpassung des Verweises betreffend den Übergang der Steuerschuld iZm Umsätzen pauschalierter Land- und Forstwirte (im Unterpunkt „Zu § 2 Z 2 der Verordnung, Lieferungen von Gas und Elektrizität an einen Wiederverkäufer“, letzter Absatz).*

#### **Rz 2605b lautet:**

[...]

Zu § 2 Z 2 der Verordnung, Lieferungen von Gas und Elektrizität an einen Wiederverkäufer

[...]

Erbringt ein pauschalierter Land- oder Forstwirt im Rahmen seiner pauschalierten Tätigkeit Umsätze im Sinne der Verordnung (zB Lieferung von Elektrizität an einen Wiederverkäufer), kommt es nicht zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (siehe zu Bauleistungen und [Schrott-UStV](#), Rz 2602b und Rz 2605a).

[...]

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

### **21.1.2. Voranmeldung als Steuererklärung**

*Rz 2755 wird aus redaktionellen Gründen umformuliert, eine inhaltliche Änderung ist damit nicht verbunden.*

## **Rz 2755 lautet:**

Gemäß ~~§ 21 Abs. 1 vierter und fünfter Unterabsatz UStG 1994 in Verbindung mit § 1 der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 512/2006~~ hat die Übermittlung der Voranmeldungen elektronisch und ~~entsprechend der FinanzOnline-Verordnung 2006, BGBl. II Nr. 97/2006~~ über Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zu erfolgen, ausgenommen die elektronische Übermittlung ist dem Unternehmer mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar.

**Die Übermittlung der Voranmeldungen hat elektronisch über Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zu erfolgen, es sei denn, die elektronische Übermittlung ist dem Unternehmer mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar ([§ 21 Abs. 1 vierter und fünfter Unterabsatz UStG 1994](#) iVm mit [§ 1 der VO des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 512/2006](#) und [FinanzOnline-Verordnung 2006, BGBl. II Nr. 97/2006](#) idgF).**

Von Unzumutbarkeit mangels technischer Voraussetzungen ist nur dann auszugehen, wenn der Unternehmer nicht über einen Internet-Anschluss verfügt. Wird die Voranmeldung durch einen inländischen berufsmäßigen Parteienvertreter eingereicht, so besteht die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung dennoch, wenn dieser Parteienvertreter über einen Internet-Anschluss verfügt und wegen Überschreitens der Umsatzgrenze (siehe Rz 2751) zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet ist.

In den Fällen der Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung ist zwingend der amtliche Vordruck U 30 (Druckversion oder die besorgte Internetversion) zu verwenden. Eigendrucke müssen der auf der Homepage des BMF unter "Service - Formulare – zur Formulardatenbank" dargebotenen Internetversion nicht nur inhaltlich, sondern auch bildlich entsprechen.

~~Zufolge § 21 Abs. 1 UStG 1994 sind von den Voranmeldungen Durchschriften (Zweitschriften) anzufertigen, die zu den Aufzeichnungen im Sinne des § 18 Abs. 1 UStG 1994 gehören.~~ **Von den Voranmeldungen sind Durchschriften (Zweitschriften) anzufertigen, die zu den Aufzeichnungen im Sinne des [§ 18 Abs. 1 UStG 1994](#) gehören ([§ 21 Abs. 1 UStG 1994](#)).** Dieser Verpflichtung kann gemäß [§ 131 Abs. 3 BAO](#) durch Speichern der elektronisch übermittelten UVA-Daten entsprochen werden.

### 21.3. Festsetzung der Umsatzsteuer

*In Rz 2786 wird die Entscheidung des VwGH 26.1.2017, Ra 2014/15/0040, zur Bindungswirkung eines BFG-Erkenntnisses zur USt-Festsetzung für den späteren Jahresveranlagungsbescheid eingearbeitet.*

#### **Rz 2786 lautet:**

Jahresbescheide treten an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden nach [§ 21 Abs. 3 UStG 1994](#). Daher ist für solche Bescheide [§ 253 BAO](#) (bis 31.12.2013: [§ 274 BAO](#)) anwendbar. **Eine noch unerledigte Bescheidbeschwerde betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung gilt somit als gegen den Jahresbescheid gerichtet. [§ 300 BAO](#) hindert nicht die Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides, auch wenn ein Rechtsmittel gegen einen Festsetzungsbescheid, dessen Zeitraum im Zeitraum des Jahresbescheides beinhaltet ist, beim BFG anhängig ist (vgl. VwGH 22.10.2015, [Ro 2015/15/0035](#)).**

**Bindungswirkung: Hat das BFG über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für bestimmte (einzelne) Monate bereits entschieden, ist das Finanzamt nach [§ 279 Abs. 3 BAO](#) in Bezug auf diese Monate bei einer weiteren Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen, die einen längeren Zeitraum (zusätzliche Monate/Quartal) betreffen, gebunden. Keine Bindungswirkung besteht jedoch zwischen einem Erkenntnis des BFG betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen einerseits und dem durch das Finanzamt erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid andererseits (VwGH 26.1.2017, [Ra 2014/15/0040](#)).**

Stellt eine bescheidmäßig festgesetzte Umsatzsteuervorauszahlung die Bemessungsgrundlage für eine andere Abgabe (insbesondere 1. Säumniszuschlag) dar, so ist im Jahresbescheid über die Höhe dieser Umsatzsteuervorauszahlung abzusprechen (siehe Erlass des BMF vom 14. Dezember 1995, Z 05 0801/1-IV/5/95, AÖF Nr. 5/1996).

~~§ 300 BAO hindert nicht die Erlassung eines Umsatzsteuerjahresbescheides, auch wenn ein Rechtsmittel gegen einen Feststellungsbescheid, dessen Zeitraum im Zeitraum des Jahresbescheides beinhaltet ist, beim BFG anhängig ist (vgl. VwGH 22.10.2015, [Ro 2015/15/0035](#)).~~

Randzahlen 2787 bis 2793: ~~d~~**D**erzeit frei.

Nach Rz 2806 wird die Überschrift geändert

## **21.7. Einzelbesteuerung**Erklärungs-, Zahlungs- und Meldepflichten - Übersicht

und die Rz 2807 mit einer entsprechenden tabellarischen Aufstellung neu eingefügt.

**Rz 2807 lautet:**

<b>Umsatz</b>	<b>UVA Abgabe (Umsätze des Vorjahres)</b>	<b>Jahreserklärung (Umsätze des laufenden Jahres)</b>	<b>Zahlung</b>	<b>ZM (**)</b>
<b>0 € – 30.000 € (Kleinunternehmer)</b>	<b>Nein</b>	<b>Nein (*)</b>	<b>Nein (*)</b>	<b>Quartal</b>
<b>0 € – 30.000 € (Verzicht auf Kleinunternehmerbefreiung)</b>	<b>Nein</b>	<b>Ja</b>	<b>Quartal</b>	<b>Quartal</b>
<b>30.000 € – 100.000 €</b>	<b>Quartal</b>	<b>Ja</b>	<b>Quartal</b>	<b>Quartal</b>
<b>Über 100.000 €</b>	<b>Monat</b>	<b>Ja</b>	<b>Monat</b>	<b>Monat</b>

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

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

Randzahlen ~~2807~~**8** bis 2815: ~~d~~**D**erzeit frei.

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

### **22.1. Durchschnittssatzbesteuerung**

*In Rz 2853 wird im Hinblick auf EuGH 12.10.2016, [C-340/15](#), Nigl, der Verweis auf EStR 2000 Rz 4140a [seit der EStR-Wartung 2015: Rz 4140b] zum Vorliegen eines einheitlichen Betriebes bei land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaften gestrichen, da die Beurteilung des Merkmals der Selbständigkeit ausschließlich nach umsatzsteuerlichen Grundsätzen zu erfolgen hat (vgl. dazu Rz 231 f).*

#### **Rz 2853 lautet:**

[...]

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

[...]

### **22.3.7. Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Flächen; Betriebs- oder Teilbetriebsverpachtung**

*In Rz 2881 erfolgt eine Verweisanpassung hinsichtlich der Änderungen in Rz 995.*

#### **Rz 2881 lautet:**

[...]

Die Kleinunternehmerregelung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994](#) ist zu beachten (vgl. Rz ~~996~~**995**).

[...]

*In der Überschrift zu Abschnitt 22.3.8. wird die Wortfolge „sowie für die Aufstellung von Handymasten“ gestrichen. Diesbezügliche Aussagen finden sich nunmehr ausschließlich in Rz 2884.*

### **22.3.8. Die Überlassung von Grundstücken für Schipisten und Langlaufloipen sowie für die Aufstellung von Handymasten**

*In Rz 2882 wird eine aktuelle Entscheidung des VwGH zur Behandlung von Grunddienstbarkeiten zum Zwecke der Ausübung des Schisports sowie der Veranstaltung von Schirennen eingearbeitet (vgl. VwGH 23.2.2017, Ra 2016/15/0012). Aus redaktionellen Gründen werden die Aussagen zur Überlassung von Grundstücken für die Aufstellung von Handymasten in Rz 2882 gestrichen und in Rz 2884 eingearbeitet.*

#### **Rz 2882 lautet:**

Die Überlassung von Grundstücken zur Nutzung für Sport- und Freizeiteinrichtungen (zB Schilifte und Schipisten) stellt keinen Umsatz im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes im Sinne des [§ 22 UStG 1994](#) dar, sofern sie nicht als bloße land- und forstwirtschaftliche Nebentätigkeit zu qualifizieren ist (VwGH 30.10.2003, [2000/15/0109](#); hinsichtlich Hilfs- und Nebentätigkeit siehe VwGH 23.10.1990, [89/14/0067](#)). Das gilt entsprechend für die Überlassung von Grundstücken für die Aufstellung von Handymasten.

Bezüglich ~~des Vorliegens einer~~ Abgrenzung zwischen Dienstbarkeit und Vermietung/Verpachtung **siehe Rz 890.** wird die Rechtsprechung des EuGH zu beachten sein. Danach liegt eine Vermietung von Grundstücken vor, wenn der Vermieter des Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine bestimmte Dauer das Recht überträgt, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (EuGH 12.6.2003, Rs C-275/01).

Bei der Überlassung von Grundstücken für das Aufstellen von Handymasten wird grundsätzlich von Vermietung und Verpachtung auszugehen sein. **Die Einräumung des Rechts, auf einem Grundstück Wintersport ausüben zu lassen, einschließlich der in diesem Zusammenhang vertraglich vereinbarten Dienstbarkeiten und Rechteeinräumungen (zB Einräumung des Rechts zur Durchführung von Werbung auf dem überlassenen Grundstück), stellt grundsätzlich eine Grundstücksvermietung im Sinne des [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#) dar (vgl. VwGH 23.2.2017, [Ra 2016/15/0012](#), zur Überlassung von Grundstücken zur Nutzung als Schipisten, permanente Rennstrecken, Liftrassen sowie zum Zwecke der**

**Veranstaltung eines internationalen Schirennens).** Die Leistung des pauschalierten Landwirtes ist daher (falls nicht zur Steuerpflicht optiert wird) unecht steuerfrei. Der Landwirt braucht keine Umsatzsteuer entrichten, wenn in der Rechnung (Gutschrift) keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist.

**Diese Rechtsansicht ist für ab 1.7.2018 erbrachte Leistungen anzuwenden.**

**Rechtsansicht bis 30.6.2018 betreffend Überlassung von Grundstücken zur Nutzung als Schipisten und Langlaufloipen:**

Bei der Überlassung von Grundstücken zur Nutzung als Schipisten, Lifttrassen, Langlaufloipen und dergleichen liegen hingegen grundsätzlich Dienstbarkeiten vor. Sofern nicht die Kleinunternehmerbefreiung anzuwenden ist, unterliegen diese Umsätze des pauschalierten Landwirtes der Regelbesteuerung. Der Landwirt muss daher in diesen Fällen die 20-prozentige Umsatzsteuer an das Finanzamt entrichten. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie wird allerdings bei Nutzungsentgelten bis zu einem Gesamtbetrag von 2.000 Euro jährlich pro Leistungsempfänger von einer Besteuerung Abstand genommen, wenn in der Rechnung (Gutschrift) keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist.

~~Die Rz 2882 ist für Umsätze zu beachten, die nach dem 31. Dezember 2004 ausgeführt werden.~~

**22.3.9. Einräumung anderer Dienstbarkeiten**

*Die Grundstücksüberlassung für das Aufstellen von Handymasten wird nunmehr allein in Rz 2884 geregelt und dementsprechend der bisherige Verweis auf Rz 2882 gestrichen.*

**Rz 2884 lautet:**

Bei der Überlassung von Grundstücksflächen durch pauschalierte Land- und Forstwirte für eingezäunte Sondenplätze, sonstige Betriebsanlagen (zB Transformatorstationen, Gasdruckregelstationen), ~~und~~ Windkraftanlagen **oder das Aufstellen von Handymasten** liegt Vermietung und Verpachtung vor (~~vgl. Rz 2882 zur Grundstücksüberlassung für das Aufstellen von Handymasten~~).



## 22.5. Land- und Forstwirtschaft als gesondert geführter Betrieb

*In der neu eingefügten Rz 2910 erfolgt eine Klarstellung zum Vorsteuerabzug iZm Versandhandelsumsätzen pauschalierter Landwirte.*

**Rz 2910 lautet:**

**Bewirkt der Unternehmer im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes neben seinen nach [§ 22 Abs. 1 UStG 1994](#) pauschal besteuerten Umsätzen auch solche, die unter die Versandhandelsregelung gemäß [Art. 3 Abs. 3 bis 7 UStG 1994](#) fallen (siehe dazu Rz 3714 ff) und daher aufgrund der Verlagerung des Leistungsortes nach den Vorschriften des Bestimmungsmitgliedstaates zu besteuern sind (zB Weinlieferungen an Letztverbraucher in einem anderen Mitgliedstaat), sind die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern bei Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) abzugsfähig bzw. in die umsatzbezogene Vorsteueraufteilung (vgl. Rz 2908) miteinzubeziehen.**

Randzahlen 2910**2911** bis 2915: *derzeit frei.*

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

### 24.1.1.6. Zusammenstellung und Teilung von Gegenständen

*In Rz 3257 wird die Entscheidung des EuGH 18.1.2017, Rs C-471/15, Sjelle Autogenbrug I/S, zur Differenzbesteuerung beim Verkauf von Ersatzteilen aus Altfahrzeugen eingearbeitet. Die Besteuerung nach der Gesamtdifferenz stellt damit keine Ausnahme dar.*

**Rz 3257 lautet:**

Wird aus mehreren Einzelgegenständen, die jeweils für sich die Voraussetzung der Differenzbesteuerung erfüllen, ein einheitlicher Gegenstand hergestellt oder zusammengestellt, unterliegt die anschließende Lieferung dieses "neuen" Gegenstandes nicht der Differenzbesteuerung. Ebenfalls unterliegt ein Gegenstand, der grundsätzlich der Differenzbesteuerung unterliegt, dieser nicht mehr, wenn aus dem Gegenstand ein anderer Gegenstand hergestellt wurde. Dies gilt auch **Die Differenzbesteuerung bleibt hingegen**

**anwendbar**, wenn von einem erworbenen Gebrauchsgegenstand anschließend lediglich einzelne Teile geliefert oder entnommen werden. ~~Ausnahme: Versteuerung nach der Gesamtdifferenz (wie zB beim Ausschachten eines Autos);~~ **EuGH 18.1.2017, Rs [C-471/15](#), *Sjelle Autogenbrug I/S***. Außerdem muss sich die **Steuerbemessungsgrundlage, die nach der Differenzbesteuerungsregelung bestimmt wurde, aus Aufzeichnungen ergeben, die es ermöglichen, zu überprüfen, ob sämtliche Voraussetzungen für die Anwendung dieser Regelung erfüllt sind. Eine Versteuerung nach der Gesamtdifferenz kann auch in Betracht kommen, siehe hierzu Rz 3306 bis Rz 3308**~~15~~.

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

*In Abschnitt 26 „Sondervorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer“ wird zur Klarstellung folgende Rz 3441 neu aufgenommen:*

**Rz 3441 lautet:**

**Zu den Voraussetzungen für die Verbuchung der Einfuhrumsatzsteuer auf das Finanzamtskonto und die weitere Vorgangsweise siehe Rz 1874a ff.**

Randzahlen ~~3442~~ bis 3460: *derzeit frei*.

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

### **103.5.1. Lieferschwellen der Mitgliedstaaten (Stand April 2017)**

*In Rz 3741 wird die Übersicht über die Lieferschwellen für Versandhandelslieferungen in andere Mitgliedstaaten aktualisiert.*

**Rz 3741 lautet:**

<b>Mitgliedstaat</b>	<b>Währung</b>	<b>Lieferschwelle (Euroäquivalent)<sup>1</sup></b>
Belgien	Euro	35.000,00

Bulgarien	BGN	70.000,00 (35.791,00 €)
Dänemark	DKK	280.000,00 <b>(37.668,00 €)</b>
Deutschland	Euro	100.000,00
Estland	Euro	35.000,00
Finnland	Euro	35.000,00
Frankreich	Euro	35.000,00
Griechenland	Euro	35.000,00
Irland	Euro	35.000,00
Italien	Euro	35.000,00
Kroatien	HRK	270.000 <b>(36.231,00 €)</b>
Lettland	Euro	35.000,00
Litauen	Euro	35.000,00
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 <b>(37.154,00 €)</b>
Portugal	Euro	35.000,00
Rumänien	RON	118.000,00 <b>(26.135,00 €)</b>
Schweden	SEK	320.000,00 <b>(33.794,00 €)</b>
Slowakei	Euro	35.000,00
Slowenien	Euro	35.000,00
Spanien	Euro	35.000,00
Tschechien	CZK	1,140.000,00 <b>(42.189,00 €)</b>

Ungarn	HUF	35.000,00 € <sup>2</sup>
Vereinigtes Königreich	GBP	70.000,00 <b>(82.489,00 €)</b>
Zypern	Euro	35.000,00

<sup>1</sup> Euroäquivalente iHd von der Europäischen Zentralbank am 21.2.2017 veröffentlichten Euro-Umrechnungskurse

<sup>2</sup> Angabe in Euro aufgrund ausdrücklicher Regelung in Ungarn

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

### 106.3. Steuerfreiheit der Einfuhr bei anschließender innergemeinschaftlicher Lieferung

*Nach Rz 3960 wird die Rz 3961 mit wesentlichen Aussagen des VwGH-Erkenntnis vom 25. April 2017, Ra 2016/16/0059, neu aufgenommen.*

**Rz 3961 lautet:**

**Ist die an die Einfuhr anschließende innergemeinschaftliche Lieferung oder Verbringung nicht steuerfrei, weil der liefernde Unternehmer gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft war, und er nicht alle ihm zu Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um dies zu verhindern, so ist auch eine Voraussetzung für die Einfuhrumsatzsteuerbefreiung nach [Art. 6 Abs. 3 UStG 1994](#) nicht gegeben. Für die eingeführten Waren entsteht die Einfuhrumsatzsteuerschuld nach [§ 26 Abs. 1 UStG 1994](#) iVm [§ 2 Abs. 1 ZollR-DG](#) und Art. 79 UZK (bis 30.4.2016: Art. 204 Abs. 1 ZK). [Art. 7 Abs. 4 UStG 1994](#) kann nicht analog angewendet werden, da in Einfuhrfällen ein allfälliger Vertrauensschutz über die Bestimmungen des [§ 26 Abs. 1 UStG 1994](#) iVm Art. 120 UZK (bis 30.4.2016: Art. 239 ZK und [§ 83 ZollR-DG](#)) gewährt werden könnte (siehe auch VwGH 25.4.2017, [Ra 2016/16/0059](#)).**

Randzahlen 3962~~1~~ bis 3965: *Derzeit frei.*

## **107. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ([Art. 7 UStG 1994](#))**

### **107.1. Allgemeine Voraussetzungen für die Steuerfreiheit**

#### **107.1.1. Warenbewegung**

*In Rz 3982 wird die Entscheidung des VwGH 27.4.2017, Ro 2015/15/0026, zur Beförderung und Versendung eingearbeitet. Die diesbezüglichen Aussagen im Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2010, BMF-010219/0247-VI/4/2010, treten außer Kraft.*

#### **Rz 3982 lautet:**

Erste Voraussetzung der innergemeinschaftlichen Lieferung ist, dass der gelieferte Gegenstand von einem Mitgliedstaat in das übrige Gemeinschaftsgebiet, dh. in einen anderen Mitgliedstaat, gelangt. Dabei kommt es nicht darauf an, wer den Gegenstand befördert oder versendet. Es können daher auch Lieferungen, bei denen der Abnehmer den Gegenstand abholt, als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei sein. **Möglich ist aber auch, dass sowohl der Lieferer als auch der Abnehmer in den Transport des Liefergegenstandes eingebunden sind, weil sie zB übereingekommen sind, sich – unabhängig von der Frage, wer Kosten und Gefahr trägt – den Transport des Liefergegenstandes an den Bestimmungsort zu teilen (sog. gebrochene Beförderung oder Versendung). Bei Zweiparteien-Geschäften sind – jedenfalls ab 1.1.2019 – sowohl bloß tatsächliche Unterbrechungen des Transports im Rahmen eines Transportvorgangs als auch eine gebrochene Beförderung oder Versendung für die Annahme einer Beförderung oder Versendung im Sinne des [Art. 7 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) unschädlich, wenn der Abnehmer zu Beginn des Transports feststeht und der liefernde Unternehmer nachweist, dass ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Lieferung des Gegenstands und seiner Beförderung sowie ein kontinuierlicher Ablauf des Transportvorgangs gegeben sind (vgl. VwGH 27.4.2017, [Ro 2015/15/0026](#)). Ein zeitlicher Zusammenhang ist jedenfalls als gegeben anzusehen, wenn die Beförderung oder der Versand nicht mehr als 14 Tage unterbrochen (zB Zwischenlagerung aus logistischen Gründen) wird. Zum sachlichen Zusammenhang siehe Rz 3983.**

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt auch vor, wenn die Beförderung oder Versendung im Drittland beginnt und der Gegenstand im Inland durch den Lieferer der Einfuhrumsatzsteuer unterworfen wird, bevor er in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt. In diesem Fall liegt gemäß [§ 3 Abs. 9 UStG 1994](#) der Ort der Lieferung im Inland. Kein Fall einer innergemeinschaftlichen Lieferung liegt dagegen vor, wenn die Ware aus dem Drittlandsgebiet im Wege der Durchfuhr durch Österreich in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt und erst dort zum freien Verkehr abgefertigt wird.

#### **107.4. Sorgfaltspflichten und Vertrauensschutz**

*In Rz 4016 wird die Entscheidung des VwGH 27.4.2016, 2013/13/0051, zum Vertrauensschutz bei Nichtaufzeichnung der Identität des Abholenden eingearbeitet.*

**Rz 4016 lautet:**

[...]

**Die Nichtaufzeichnung der Identität des Abholenden stellt nur dann eine Verletzung der Sorgfaltspflicht iSd [Art. 7 Abs. 4 letzter Satz UStG 1994](#) dar, die zum Verlust des Vertrauensschutzes führt, wenn die Kenntnis des Abholenden zur Durchsetzung des Abgabenanspruchs gegenüber dem tatsächlichen Abnehmer erforderlich ist (VwGH 27.4.2016, [2013/13/0051](#)).**

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

### **121.3. Zusammenfassende Meldung (ZM)**

#### **121.3.1. Allgemeines**

*In Rz 4151 wird die Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden aktualisiert.*

**Rz 4151 lautet:**

[...]

Die Einzelheiten des MIAS enthält die [Verordnung \(EU\) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die](#)

**Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer idgF**~~VO (EG) Nr. 1798/2003 vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92, ABl. Nr. L 264 vom 15.10.2003 S. 1 idgF.~~

### **121.3.2. Rechtliche Grundlagen für die ZM**

*In Rz 4152 wird die Verordnung über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden aktualisiert.*

#### **Rz 4152 lautet:**

- **[Verordnung \(EU\) Nr. 904/2010](#) des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer idgF**~~Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 idF Verordnung (EG) Nr. 143/2008 des Rates idgF,~~
- [Art. 262](#) bis [Art. 271 MwSt-RL 2006/112/EG](#)
- [Art. 21 Abs. 3 bis 10 UStG 1994](#)
- Verordnung des BM für Finanzen, BGBl. II Nr. 512/2006 idgF, betreffend die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen sowie von Jahresabschlüssen und anderen Unterlagen anlässlich der Steuererklärung (FinanzOnline-Erklärungsverordnung - [FOnErkIV](#)).

Im Zusammenhang mit der ZM ist ferner Folgendes zu beachten:

- die ZM gilt als Steuererklärung ([Art. 21 Abs. 9 UStG 1994](#));
- die ZM ist ein Anbringen zur Erfüllung von Verpflichtungen iSd [§ 85 BAO](#);
- die Einreichung der ZM kann nach [§ 111 BAO](#) mit Zwangsstrafe erzwungen werden;
- bei Nichtabgabe der ZM kann ein Verspätungszuschlag gemäß [§ 135 BAO](#) verhängt werden.

### 121.3.3. Betroffene Unternehmer

*In Rz 4153 werden die Ausnahmen von der Verpflichtung der Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung um die zweite in § 2 FOnErkIV, BGBl. II Nr. 512/2006 idgF genannte Ausnahme ergänzt, dass der Steuerpflichtige bzw. die Gesellschaft oder Gemeinschaft wegen Überschreitens der Umsatzgrenze überhaupt zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet ist.*

#### **Rz 4153 lautet:**

Gemäß [Art. 21 Abs. 10 UStG 1994](#) in Verbindung mit [§ 1 der VO des BM für Finanzen](#), BGBl. II Nr. 512/2006 idgF (FOnErkIV), hat die Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung elektronisch im Verfahren FinanzOnline (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) zu erfolgen, ausgenommen die elektronische Übermittlung ist dem Unternehmer mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar **oder er bzw. die Gesellschaft oder Gemeinschaft ist wegen Unterschreitens der Umsatzgrenze nicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet** (siehe dazu Rz 2755 bzw. [§ 2 FOnErkIV](#), **BGBl. II Nr. 512/2006 idgF**). Im Fall der Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung ist der diesbezügliche amtliche Vordruck U 13 bis zum Ablauf des auf den Meldezeitraum (= Kalendermonat oder Kalendervierteljahr in Abhängigkeit vom Voranmeldungszeitraum für die Umsatzsteuervoranmeldung) folgenden Kalendermonates beim zuständigen Finanzamt abzugeben. Für Meldezeiträume bis zum 31.12.2009 verlängert sich im Fall der elektronischen Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung die Übermittlungsfrist bis zum 15. des auf den Meldezeitraum zweitfolgenden Monates.

[...]

Bundesministerium für Finanzen, 5. Dezember 2017