

16. November 2018

BMF-010219/0221-IV/4/2018

BMF-AV Nr. 164/2018

An

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

UStR 2000, laufende Wartung 2018

Im Rahmen der laufenden Wartung wurden insbesondere die aktuelle Judikatur der Höchstgerichte (VwGH/EuGH) sowie Änderungen durch das Bundesgesetz, mit dem das Umsatzsteuergesetz 1994 geändert wird, BGBl. I Nr. 12/2018, und das JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, eingearbeitet. Darüber hinaus wurden in Umsetzung der RL (EU) 2016/1065, Begriffsbestimmungen und Klarstellungen zur Behandlung von Gutscheinen sowie Hinweise auf das Inkrafttreten dieser Neuaussagen aufgenommen, Ausführungen an die VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 2459/2017 angepasst und Aussagen/Abschnitte der UStR 2000 zur überholten Rechtslage gestrichen.

A. Das Inhaltsverzeichnis wird wie folgt ergänzt und geändert:

1. Abschnitt 4.10. wird neu eingefügt:

4.10. Bemessungsgrundlage bei Mehrzweckgutscheinen im Zeitpunkt der Einlösung – Rechtslage für ab 1.1.2019 ausgestellte Gutscheine

2. Abschnitt 6.1.11.1.1a wird neu eingefügt:

6.1.11.1.1a. Begünstigte Bildungsleistungen

3. Abschnitts 10.2.3. wird adaptiert:

10.2.3. Vermietung von Grundstücken; Wohnungseigentümergeinschaften; Beherbergungs- und Campingplatzumsätze

4. Abschnitt 10.2.3.8. wird adaptiert:

10.2.3.8. Beherbergungsleistungen ~~Studenten-, Lehrlings-, Kinder- und Schülerheime~~

5. Abschnitt 10.2.3.8.1. wird neu eingefügt:

10.2.3.8.1. Allgemeines

6. Abschnitt 10.2.3.8.2. wird neu eingefügt:

10.2.3.8.2. All-Inclusive

7. Abschnitt 10.2.3.8.3. wird neu eingefügt:

10.2.3.8.3. Time-Sharing

8. Abschnitt 10.2.3.9. wird neu eingefügt:

10.2.3.9. Camping

9. Abschnitt 10.2.3.10. wird neu eingefügt:

10.2.3.10. Studenten-, Lehrlings-, Kinder-, und Schülerheime

10. Abschnitt 10.2.4. wird adaptiert:

10.2.4. Gemeinnützige Begünstigte Rechtsträger gemäß [§§ 34 ff BAO](#)

11. Abschnitt 10.2.4.8. wird adaptiert:

10.2.4.8. ~~Eigenverbrauch~~ Vorsteuerberichtigung

12. Abschnitt 10.3.3. wird adaptiert:

10.3.3. Beherbergung – Rechtslage von 1.5.2016 bis 31.10.2018

13. Abschnitt 12.3.2. wird gestrichen:

~~12.3.2. Kein Vorsteuerauschluss für andere Umsätze~~

14. Abschnitt 12.3.3. wird adaptiert:

12.3.23. Kein Vorsteuerausschluss bei bestimmten Bank- und Versicherungsgeschäften

15. Abschnitt 12.3.4. wird adaptiert:

12.3.34. Vorsteuerausschluss bei Gebäuden

16. Abschnitt 12.3.5. wird adaptiert:

12.3.45. Kein Vorsteuerausschluss bei Verzicht auf die Steuerfreiheit bei bestimmten im Ausland ausgeführten Umsätzen

17. Abschnitt 22.4.3.3. wird gestrichen:

~~22.4.3.3. Laienfleischbeschau~~

18. Abschnitt 22.4.3.4. wird adaptiert:

22.4.3.34. Entsorgung von Klärschlamm

19. Abschnitt 22.4.3.5 wird adaptiert:

22.4.3.45. Energieerzeugung

20. Abschnitt 27.1. wird gestrichen:

~~27.1. Steuerheft für Wanderhändler~~

21. Abschnitt 27.2. wird gestrichen:

~~27.2. Befreiung von der Führung eines Steuerheftes~~

22. Abschnitt 27.3. wird gestrichen:

~~27.3. Steuerheft für Einkäufer~~

23. Abschnitt 103a.4. wird eingefügt:

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

24. Abschnitt 103a.4.1. wird eingefügt:

103a.4.1. Allgemeines

25. Abschnitt 103a.4.2. wird eingefügt:

103a.4.2. Verzicht auf die Sonderregelung des Leistungsortes

B. Inhaltliche Änderungen:

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

1.1.1.2. Gutscheine

In Rz 4 werden in Umsetzung der RL (EU) 2016/1065 Begriffsbestimmungen und Klarstellungen zur Behandlung von Gutscheinen sowie Hinweise auf das Inkrafttreten dieser Neuaussagen aufgenommen.

Rz 4 lautet:

Rechtslage für bis 31.12.2018 ausgestellte Gutscheine:

Die Veräußerung von Gutscheinen (Geschenkbons, Geschenkmünzen) durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkretisierten Dienstleistungen des Gutscheinausstellers berechtigen, stellt noch keinen steuerbaren Vorgang dar. Das Entgelt für die Veräußerung eines solchen Gutscheines unterliegt nicht der Anzahlungsbesteuerung (siehe Rz 2607).

Rechtslage für ab 1.1.2019 ausgestellte Gutscheine:

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

- **Lieferung oder**
- **sonstige Leistung**

anzunehmen, wenn

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

- die Einlösungsbedingungen

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

Ein „Einzweck-Gutschein“ liegt vor, wenn

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

bei der Ausstellung des Gutscheins feststehen.

Beispiele:

***Gutschein eines Theaters für den Besuch einer Theatervorstellung.
Gutschein für ein bestimmtes Küchengerät, der in allen Filialen und bei Franchisenehmern in ganz Österreich eingelöst werden kann.***

Ein „Mehrzweck-Gutschein“ ist jeder Gutschein, bei dem es sich nicht um einen „Einzweck-Gutschein“ handelt.

Beispiele:

***Gutschein einer Restaurantkette über 100 Euro.
Gutschein für Schreibwaren im Wert von 25 Euro, der sowohl in Österreich als auch in Deutschland in den Filialen des Gutscheinausstellers eingelöst werden kann.***

Preiserstattungsgutscheine (Gutscheine, die zu einer nachträglichen Vergütung berechtigen) und Preisnachlassgutscheine (Gutscheine, die zum verbilligten Erwerb einer Leistung berechtigen) sind keine Einzweck- oder Mehrzweckgutscheine (zur Definition und zu deren Einlösung siehe Rz 2394 ff).

Handelt ein Unternehmer im eigenen Namen, ist bei der Übertragung eines Einzweck-Gutscheins bereits von der Erbringung der Leistung, auf die er sich bezieht, auszugehen.

Die tatsächliche Erbringung der im Einzweck-Gutschein bezeichneten Leistung gilt nicht als unabhängiger Umsatz. Einzweck-Gutscheine unterliegen somit auch dann der Umsatzsteuer, wenn sie später nicht eingelöst werden.

Handelt ein Unternehmer in fremdem Namen, ist bei der Übertragung eines Einzweck-Gutscheins bereits von der Erbringung der darin bezeichneten Leistung

durch den Unternehmer, in dessen Namen der übertragende Unternehmer tätig wird, auszugehen.

Stellt ein Unternehmer (U1) einen Einzweck-Gutschein im eigenen Namen aus und wird die darin bezeichnete Leistung von einem anderen Unternehmer (U2) erbracht, dann wird davon ausgegangen, dass dieser (U2) seine Leistung an den Gutscheinaussteller (U1) erbringt.

Beispiel:

Ein Unternehmer (U1) stellt einen Gutschein für ein Elektrogerät an einen Privaten aus, der ihn zum Bezug beim Elektrohändler (U2) berechtigt. U1 erbringt eine Lieferung des Elektrogeräts an den Privaten. U2 erbringt wiederum eine Lieferung des Elektrogeräts an U1.

Die Übertragung (Veräußerung) von Mehrzweck-Gutscheinen (zB Geschenkbons, Geschenkmünzen) durch Unternehmer, die zum späteren Bezug von Waren nach freier Wahl oder nicht konkretisierten Dienstleistungen berechtigen, stellt noch keinen steuerbaren Vorgang dar. Das Entgelt für die Veräußerung eines solchen Gutscheines unterliegt nicht der Anzahlungsbesteuerung (siehe Rz 2607).

Bei Mehrzweck-Gutscheinen ist erst die tatsächliche Leistungserbringung steuerbar und führt zur Entstehung der Steuerschuld.

Wird ein Mehrzweck-Gutschein von einem anderen Unternehmer als dem Unternehmer, der den der Umsatzsteuer unterliegenden Umsatz erbringt, übertragen, so unterliegen alle bestimmbaren Dienstleistungen (zB Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen) der Umsatzsteuer.

Zur Bemessungsgrundlage bei Mehrzweckgutscheinen siehe Rz 683.

1.3. Gemeinschaftsgebiet, Drittlandsgebiet

1.3.1. Gemeinschaftsgebiet

Im ersten Absatz der Rz 147 werden die Ausführungen zu den deutschen Freihäfen, die nicht zum deutschen Inland gehören, aktualisiert.

Rz 147 lautet:

In einzelnen Mitgliedstaaten werden so genannte Freihäfen (bzw. Freizonen oder Freipunkte) in bestimmten Fällen als Ausland und zwar als Drittlandsgebiet behandelt. In Deutschland sind das die Seehäfen ~~Bremen~~, Bremerhaven, **und** Cuxhaven, ~~Emden~~, (bis 31.12.2012: Hamburg Alter Freihafen und Waltershof) ~~und Kiel sowie die vom deutschen Inland ausgeschlossenen Teile der Häfen in Deggendorf und Duisburg.~~ Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 dUStG ~~2005-1993~~ **im § 1 Abs. 1 Satz 1 des deutschen Zollverwaltungsgesetzes** gehören sie **als Freizonen des Kontrolltyps I (Art. 243 ff UZK)** nicht zum umsatzsteuerlichen deutschen Inland.

[...]

3. Lieferung ([§ 3 UStG 1994](#))

In Rz 348 werden die Aussagen der VwGH Erkenntnisse VwGH 29.7.2010, 2008/15/0272, VwGH 24.10.2013, 2011/15/0053, sowie VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0015, zu Lottospielgemeinschaften eingearbeitet.

Rz 348 lautet:

[...]

Lehrtätigkeit: Die Überlassung von Büchern, Skripten und sonstigen schriftlichen Unterlagen, die in Zusammenhang mit der Lehrtätigkeit stehen, durch jenen Unternehmer, der diese Tätigkeit ausführt, ist als unselbstständige Nebenleistung zur Lehrtätigkeit anzusehen (VwGH 17.12.1996, [96/14/0016](#); vgl. VwGH 28.9.1976, [1545/74](#)).

Die Überlassung eines Kurskonzeptes an ein auf dem Gebiet der Berufsbildung tätiges Unternehmen und die im Rahmen dieses Konzeptes erfolgende Lehrtätigkeit derselben Person stellen selbstständige Hauptleistungen dar (VwGH 27.8.1990, [89/15/0128](#)).

Lottospielgemeinschaften/Tippgemeinschaften: Lottospielgemeinschaften erbringen an ihre Kunden eine einheitliche Leistung, die weder eine Vermittlungs- noch eine Besorgungsleistung ist. Die Serviceleistungen - wie Organisation und Durchführung der Spielgemeinschaften und Erstellung von Zahlenreihen - sind Teil dieser einheitlichen (umsatzsteuerpflichtigen) Leistung (vgl. VwGH 29.7.2010, [2008/15/0272](#); VwGH 24.10.2013, [2011/15/0053](#), sowie VwGH 18.12.2017, [Ro 2016/15/0015](#)). Siehe dazu auch Rz 657.

[...]

Rz 349 wird um zwei Verweise auf VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0039, sowie VwGH 17.10.2017, Ra 2017/15/0056, ergänzt, sowie an die Aussagen des VwGH Erkenntnisses VwGH 13.9.2018, Ra 2016/15/0069-6 zur Autobahnvignette als Zugabe zu Zeitungsabos angepasst.

Rz 349 lautet:

Keine einheitliche Leistung liegt vor:

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

Menüs in (Schnell)restaurants: Bei der Aufteilung pauschaler Menüpreise auf die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Speisenumsätze und die dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeumsätze ist das Pauschalentgelt im Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen, weil diese bereits fest stehen und keine eigene Kalkulation erfordern ("lineare Kürzung", VwGH 16.12.2009, [2008/15/0075](#); **VwGH 20.12.2016, [Ro 2014/15/0039](#), sowie VwGH 17.10.2017, [Ra 2017/15/0056](#)**).

[...]

In Rz 448 wird ein Redaktionsversehen beseitigt.

Rz 448 lautet:

Versenden liegt vor, wenn der Unternehmer oder der Abnehmer den Gütertransport durch einen selbstständigen Unternehmer (Frachtführer; Gelegenheitsfrachtführer, Verfrachter von Seeschiffen) ausführen oder durch einen Spediteur (Gelegenheitsspediteur) besorgen lässt.
[...]

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

3a.4. Besorgungsleistung

In Rz 638h wird das Beispiel an Änderungen in Rz 720 durch den UStR-Wartungserlass 2017 angepasst.

Rz 638h lautet:

[...]

Beispiel 1:

Der Spediteur A mit Sitz im Inland besorgt für den Unternehmer B mit Sitz im Inland die Beförderung eines Gegenstandes von Klagenfurt nach Zürich. Die Beförderung führt der Unternehmer C durch.

Bis 31.12.2018: Die grenzüberschreitende Beförderung des C ist gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) in Österreich steuerbar und nach [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei. Das Gleiche gilt für die Besorgungsleistung des A.

Ab 1.1.2019 ist die grenzüberschreitende Beförderung des C gemäß [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) in Österreich steuerbar und steuerpflichtig (vgl. EuGH 29.6.2017, [C-288/16](#), „L.Č.“ IK). Die Besorgungsleistung des A ist gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 3 lit. a UStG 1994](#) steuerfrei (vgl. Rz 712).

[...]

3a.13. Leistungsort bei elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen - Rechtslage ab 1.1.2015

In Rz 641n, Rz 641o und Rz 641p wird ein Verweis auf die Rz 3918, auf die durch das Jahressteuergesetz 2018, BGBl. I Nr. 62/2018 in Art. 3a Abs. 5 UStG 1994 eingeführten

Änderungen, eingearbeitet. Zudem wird Rz 641n an die VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 2459/2017 angepasst.

3a.13.1. Elektronisch erbrachte sonstige Leistungen

Rz 641n lautet:

Zur Begriffsbestimmung der elektronisch erbrachten sonstigen Leistung siehe Rz 642m bis Rz 642q.

Zu von Kleinstunternehmern elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen - Rechtslage ab 1.1.2019 - siehe Rz 3918.

Zur Rechtslage bis 31.12.2014 siehe Rz 642l.

Elektronisch erbrachte sonstige Leistungen an Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) werden an dem Ort erbracht, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

[...]

In anderen Fällen gilt die Vermutung, dass die Leistung an dem Ort ausgeführt wird, der vom leistenden Unternehmer anhand von zwei einander nicht widersprechenden Beweismitteln ermittelt wurde.

Der Unternehmer braucht hingegen nur ein Beweismittel, wenn

- **seine Umsätze nach [§ 3a Abs. 13 UStG 1994](#), die er vom Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder seiner festen Niederlassung in einem Mitgliedstaat erbringt, 100.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) oder den Gegenwert in Landeswährung im laufenden und im vorangegangenen Kalenderjahr nicht übersteigt,**
- **es sich um ein Beweismittel gemäß [Art. 24f Buchstabe a bis e VO \(EU\) 282/2011](#) handelt (siehe dazu die vorgenannte Aufzählung; zB Ort, an dem das für die Zahlung verwendete Bankkonto geführt wird) und**
- **das Beweismittel von einer Person erbracht wird, die an der Leistungserbringung beteiligt ist, aber weder der Leistungserbringer noch der Leistungsempfänger ist (zB Payment Service Provider).**

Wird dieser Schwellenwert in einem Kalenderjahr überschritten, gilt diese Vermutungsregel ab diesem Zeitpunkt und so lange nicht mehr, bis die Bedingungen wieder erfüllt sind. Werden Leistungen nicht in Euro abgerechnet, ist für Zwecke der Berechnung der Umsatzgrenze der von der Europäischen Zentralbank zum Tag der Annahme der Richtlinie (EU) 2459/2017 (dh. am 5.12.2017) veröffentlichte Wechselkurs anzuwenden.

[...]

3a.13.2. Telekommunikationsdienstleistungen

Rz 641o lautet:

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

Zur Rechtslage bis 31.12.2014 siehe Rz 642i.

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

[...]

3a.13.3. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen

Rz 641p lautet:

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

Zur Rechtslage bis 31.12.2014 siehe Rz 642k.

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

[...]

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

4.3. Durchlaufende Posten

4.3.2. Einzelfälle

In Rz 657 werden die Erkenntnisse des VwGH 18.12.2017, Ro 2016/15/0015, und 24.10.2013, 2011/15/0053, eingearbeitet, in denen klargestellt wird, dass die von Organisatoren im Rahmen von Lottospielgemeinschaften vereinnahmten Spieleinsätze keine durchlaufenden Posten sind; weiters wird ein Verweis auf Rz 348 aufgenommen.

Rz 657 lautet:

[...]

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

Lottospielgemeinschaften - Spieleinsätze: Im Rahmen der Organisation und Durchführung von Lottospielteilnahmen von der Organisatorin vereinnahmte Spieleinsätze stellen bei dieser keine durchlaufenden Posten dar (VwGH 18.12.2017, [Ro 2016/15/0015](#); 24.10.2013, [2011/15/0053](#)); siehe hierzu auch Rz 348.

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

[...]

4.7. Geschäftsveräußerung im Ganzen

In Rz 676 wird der Hinweis aufgenommen, dass der Teilwert als sachgerechter Maßstab für die Aufteilung des Gesamtentgelts auf die übernommenen Besitzposten heranzuziehen ist.

Rz 676 lautet:

Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, wobei übernommene Schulden ebenfalls zum Entgelt zählen. Es handelt sich zwar bei der Geschäftsveräußerung um eine einheitliche Lieferung, bei der Berechnung der USt ist aber eine Aufteilung der Bemessungsgrundlage vorzunehmen, als ob der Unternehmer eine Mehrzahl von Einzelleistungen erbracht hätte.

Das Gesamtentgelt ist auf die einzelnen Leistungen (Besitzposten) aufzuteilen. **Soweit nicht unmittelbar erkennbar ist, wie hoch der auf den einzelnen Besitzposten entfallende Entgeltsteil ist, muss das Entgelt sachgerecht zugeordnet werden. Sachlich gerechtfertigter Aufteilungsmaßstab ist der Teilwert ([§ 12 BewG 1955](#)).**

Jede dieser Leistungen (Besitzposten) ist für sich umsatzsteuerlich zu beurteilen. So sind Entgeltsteile, die auf nicht steuerbare Vorgänge entfallen (zB KFZ, die nicht als für das Unternehmen angeschafft wurden), aus dem Gesamtentgelt auszuscheiden. Entgeltsteile, die auf steuerfreie Leistungen (zB Grundstücke) entfallen, sind entsprechend den Bestimmungen über die Steuerfreiheit zu behandeln. Der Firmenwert unterliegt dem Steuersatz von 20%.

Erfolgt die Übertragung eines Geschäftes im Ganzen ohne eine Gegenleistung, so liegt mangels eines Leistungsaustausches keine steuerbare Leistung vor. Der Tatbestand des Eigenverbrauches kann in einem solchen Fall jedoch Platz greifen.

Nach Rz 682 werden in Umsetzung der RL (EU) 2016/1065 der Abschnitt 4.10. „Bemessungsgrundlage bei Mehrzweckgutscheinen“ und die Rz 683 mit Ausführungen zur Bemessungsgrundlage bei Mehrzweckgutscheinen samt Beispiel neu aufgenommen.

4.10. Bemessungsgrundlage bei Mehrzweckgutscheinen im Zeitpunkt der Einlösung – Rechtslage für ab 1.1.2019 ausgestellte Gutscheine

Rz 683 lautet:

Bei Mehrzweckgutscheinen, die für Lieferungen oder sonstige Leistungen eingelöst werden, entspricht die Bemessungsgrundlage der für den Gutschein gezahlten Gegenleistung.

Sind keine Informationen über die gezahlte Gegenleistung vorhanden, entspricht die Bemessungsgrundlage dem Wert, der auf dem Gutschein selbst angegeben ist oder sich aus den damit zusammenhängenden Unterlagen ergibt.

Die auf die Lieferungen oder sonstigen Leistungen entfallende Mehrwertsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

Beispiel:

Ein internationales Modeunternehmen (A) verkauft an einen Kunden (K) einen Warengutschein für ein bestimmtes Kleidungsstück um 50 Euro. Dieser kann in Filialen im ganzen EU-Raum oder online eingelöst werden. K schenkt den Gutschein seiner Tochter (T), die diesen in einem österreichischen Geschäft des A einlöst.

Lösung:

Da bei der Ausstellung des Warengutscheins durch A der Leistungsort nicht feststeht, handelt es sich um einen Mehrzweck-Gutschein, der erst mit der Einlösung zu einem steuerbaren Umsatz führt. Die Umsatzsteuer für den Warenverkauf des A an T ist aus dem Bruttobetrag von 50 Euro herauszurechnen (entspricht 8,33 Euro Umsatzsteuer).

Zu Gutscheinen im Sinne des [Art. 30a MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF [RL \(EU\) 2016/1065](#) im Allgemeinen siehe Rz 4.

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

6.1.8.5. Umsätze von inländischen amtlichen Wertzeichen

Da der Umtausch von Schilling-Briefmarken nicht mehr möglich ist (vgl. OGH 29.3.2017, 6 Ob 58/16x), wird der letzte Absatz der Rz 761 gestrichen.

Rz 761 lautet:

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

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

~~Solange die Schilling-Briefmarken von der Österreichischen Post AG gegen Euro-Briefmarken umgetauscht werden, können die Steuerbefreiungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 8 lit. d, § 6 Abs. 4 Z 2 und Art. 6 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 noch auf alle ab 10. Dezember 1947 ausgegebenen Schilling-Briefmarken angewendet werden, vorausgesetzt, die Briefmarken werden zum oder unter ihrem aufgedruckten Wert (umgerechnet in Euro) veräußert (gilt für Umsätze, die nach dem 30. Juni 2002 ausgeführt werden).~~

6.1.8.7. Wertpapiere

6.1.8.7.1. Umfang der Befreiung

In Rz 766 werden die Ausführungen zur Vermittlungsleistung (siehe vorletzter Absatz) gestrichen und inhaltsgleich in die neu eingefügte Rz 766a übernommen. In diese neue Rz

werden zudem – vor dem Hintergrund des mit Wirkung vom 3.1.2018 in Kraft getretenen Wertpapieraufsichtsgesetzes 2018 (WAG 2018), BGBl. I Nr. 107/2017, – Klarstellungen zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung auf Bestandprovisionen sowie Drittprovisionen für qualitätssteigernde Maßnahmen (§ 51 Abs. 3 Z 1 iVm § 52 WAG 2018) aufgenommen.

Rz 766 lautet:

[...]

Steuerfrei ist auch die entgeltliche Abgabe von Übernahmegarantien durch Kreditinstitute an Emittenten anlässlich der Ausgabe von Wertpapieren (vgl. EuGH 10.03.2011, Rs [C-540/09](#), *Skandinaviska Enskilda Banken AB Momsgrupp*).

~~Zur Vermittlung bzw. Subvermittlung von Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren sowie zur Beratungsleistung als unselbstständige Nebenleistung der Vermittlung gelten die Ausführungen zur Kreditvermittlung sinngemäß (vgl. Rz 753a und Rz 753b).~~

[...]

Rz 766a lautet:

Zur Vermittlung bzw. Subvermittlung von Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren sowie zur Beratungsleistung als unselbstständige Nebenleistung der Vermittlung gelten die Ausführungen zur Kreditvermittlung sinngemäß (vgl. Rz 753a und Rz 753b).

Bestandsprovisionen für den dauerhaften Vermittlungserfolg können als Entgelt für eine steuerfreie Vermittlungsleistung angesehen werden, wenn derartige Zahlungen weiterhin einen unmittelbaren Zusammenhang mit der eigentlichen Vermittlungsleistung aufweisen und nicht an eine darüber hinausgehende Leistungsverpflichtung gebunden sind (vgl. BFH 19.4.2007, V R 31/05). Kommt es zur Übertragung durch Depotübergänge, können Bestandsprovisionen nur dann als Entgelt für eine steuerfreie Vermittlung gelten, wenn

- **die Bestandsprovision ausschließlich auf der Grundlage der zwischen Emittent und aufnehmendem Kreditinstitut/Finanzdienstleister abgeschlossenen Vertriebsvereinbarung gezahlt wird,**

- neben der Vertriebsleistung keine weitere Leistung zwischen Emittent und aufnehmendem Kreditinstitut/Finanzdienstleister erbracht wird,
- der Emittent auch nach Depotüberträgen bezogen auf den gesamten Bestand die gleiche Höhe an Bestandsprovisionen an die Kreditinstitute/Finanzdienstleister zahlt, mit denen eine Vertriebsvereinbarung besteht und
- der Zahlung der Bestandsprovisionen immer eine zuvor getätigte Vertriebsleistung eines Kreditinstituts/Finanzdienstleisters vorausgeht.

Nicht steuerfrei sind Bestandsprovisionen für „after sales“-Leistungen (zB laufende Betreuung und Beratung), da diese beim aufnehmenden Kreditinstitut/Finanzdienstleister keine unselbständige Nebenleistung zur vorangegangenen Vermittlungsleistung darstellen.

Drittprovisionen für bestimmte qualitätsverbessernde Maßnahmen des Finanzdienstleisters gegenüber den Kunden gemäß [§ 51 Abs. 3 Z 1](#) in Verbindung mit [§ 52 WAG 2018](#), BGBl. I Nr. 107/2017, sind steuerfrei, wenn diese Leistungen nach ihrer jeweiligen vertraglichen und tatsächlichen Ausgestaltung lediglich unselbständige Nebenleistungen zu der als Hauptleistung erbrachten Vermittlungsleistung sind. Erforderlich ist jedenfalls, dass die spezifischen und wesentlichen Funktionen einer Vermittlung neben der Qualitätsverbesserung für den Kunden (weiterhin) erfüllt werden.

6.1.8.8. Gesellschaftsanteile

In Rz 771 wird klargestellt, dass auch Beteiligungsveräußerungen im Rahmen des Kapitalfinanzierungsgeschäftes (§ 1 Abs. 1 Z 15 BWG, BGBl. Nr. 532/1993) sowie durch Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften iSd § 6b KStG 1988 idF MiFiGG, BGBl. I Nr. 106/2017, oder durch Personengesellschaften, die als „Investitionsplattformen“ genutzt werden, unter die Steuerbefreiung fallen.

Rz 771 lautet:

Die Befreiung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 8 lit. g UStG 1994](#) erfasst auch Optionsgeschäfte mit Gesellschaftsanteilen sowie die Vermittlung der Umsätze von Anteilen. Unter diese Steuerbefreiung fallen zB die entgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, Personenhandelsgesellschaften, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Erwerbsgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Vereinen und Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit. **Auch Umsätze im Rahmen des Kapitalfinanzierungsgeschäftes ([§ 1 Abs. 1 Z 15 BWG](#), BGBl. Nr. 532/1993) durch hierfür konzessionierte Unternehmer sowie die Veräußerung von Beteiligungen durch Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften iSd [§ 6b KStG 1988](#) idgF oder Kommanditgesellschaften, die als „Investitionsplattformen“ genutzt werden, sind steuerfrei.** Zur Gesellschaftsgründung und Aufnahme neuer Gesellschafter siehe Rz 36.

Erwirbt jemand treuhänderisch Gesellschaftsanteile und verwaltet diese gegen Entgelt, ist diese Tätigkeit grundsätzlich steuerpflichtig (BFH 29.01.1998, BStBl II 1998, 413).

6.1.9.1. Grundstücksumsätze

6.1.9.1.3.4. Miteigentumsgemeinschaft an bestehendem, unternehmerisch genutztem Gebäude - Begründung von Wohnungseigentum

In Rz 786 wird der letzte Absatz gestrichen (Vereinfachungsregelung für Wohnungseigentümergeinschaften, wenn bei im Miteigentum stehenden vermieteten Gebäuden bis 30.6.2000 Wohnungseigentum begründet wurde).

Rz 786 lautet:

In der unentgeltlichen Einräumung von Wohnungseigentum durch die Miteigentumsgemeinschaft an den jeweiligen Wohnungseigentümer ist keine umsatzsteuerbare Lieferung zu erblicken (VwGH 25.6.1998, [94/15/0087](#)). Ist die schlichte Miteigentumsgemeinschaft bisher mit dem im Miteigentum stehenden Gebäude unternehmerisch tätig gewesen (zB das im Miteigentum stehende Gebäude wurde von der Gemeinschaft vermietet), scheidet das Gebäude aus dem Unternehmensbereich aus und es

liegt ein grundsätzlich steuerfreier Eigenverbrauch gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG 1994](#) vor. Die Miteigentumsgemeinschaft kann hinsichtlich des Grundstückes (Grundstücksteiles) zur Steuerpflicht optieren. Der nunmehrige Wohnungseigentümer hat die Möglichkeit, die im Falle der Option in Rechnung gestellte USt bei Zutreffen der Voraussetzungen des [§ 12 UStG 1994](#) - insbesondere der Unternehmereigenschaft - als Vorsteuer gemäß [§ 12 Abs. 15 UStG 1994](#) in Abzug zu bringen.

~~Wurde bis 30. Juni 2000 bei im Miteigentum stehenden vermieteten Gebäuden Wohnungseigentum begründet und trat die Wohnungseigentumsgemeinschaft nach außen hin (ausgenommen im Grundbuch) nicht in Erscheinung, kann aus verwaltungsökonomischen Gründen von einer umsatzsteuerlichen Erfassung der Wohnungseigentumsgemeinschaft und der Wohnungseigentümer Abstand genommen werden. Der Vorsteuerabzug für Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Betrieb und der Erhaltung des Gebäudes kann daher unmittelbar von der Miteigentums (Vermieter-)Gemeinschaft in Anspruch genommen werden. Diese Vorgangsweise ist nur insoweit und solange möglich, als sie steuerneutral ist (zB darf eine Eigenverbrauchsbesteuerung nicht außer Ansatz bleiben).~~

6.1.11. Schulen, Privatlehrer

6.1.11.1.1. Allgemeines

In Rz 874 ff erfolgen Anpassungen an die neue Rechtslage des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994 idF JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018. Konkret kommt es in Rz 874 zu einem Verweis auf die neue Rz 875a (begünstigte Bildungsleistungen).

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 andere allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen von der Befreiung umfasst sind.

Voraussetzung ist allerdings, dass Kenntnisse allgemein bildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienende Fertigkeiten vermittelt werden **begünstigte Bildungsleistungen (vgl. Rz 875a)** und eine Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen (vgl. Rz 876) ~~vorliegt~~**vorliegen**.

Es erfolgt die Einfügung einer neuen Überschrift 6.1.11.1.1a. samt neuer Rz 875a zur leichteren Lesbarkeit.

6.1.11.1.1a. Begünstigte Bildungsleistungen

Rz 875a lautet

Begünstigte Bildungsleistungen sind Leistungen allgemeinbildender oder berufsbildender Art bzw. Leistungen zum Erwerb von der Berufsausübung dienenden Fertigkeiten. Begünstigte Leistungen sind gemäß [Art. 44 VO \(EU\) 282/2011](#) jedenfalls Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen.

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*).

6.1.11.1.2. Vergleichbarkeit mit öffentlichen Schulen

In Rz 876 kommt es zur Einarbeitung der Änderungen durch das JStG 2018 sowie der Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung, BGBl. II Nr. 214/2018. Weiters wird die Rechtslage ab 1.1.2019 sowie davor dargestellt.

Rz 876 lautet

Rechtslage ab 1.1.2019

Eine Schule bzw. schulähnliche Einrichtung (vgl. Rz 875) muss eine vergleichbare Zielsetzung verfolgen, damit deren begünstigte Leistungen (vgl. Rz 875a)

steuerfrei sind. Eine vergleichbare Zielsetzung liegt gemäß [§ 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung bei Bildungsleistungen](#) (Umsatzsteuer-Bildungsleistungsverordnung, BGBl. II Nr. 214/2018, UStBLV) vor, bei

- Privatschulen iSd [Privatschulgesetzes](#), BGBl. Nr. 244/1962, oder des [Land- und forstwirtschaftlichen Privatschulgesetzes](#), BGBl. Nr. 318/1975,
- 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 und Einrichtungen zur Durchführung von Fachhochschul-Studiengängen iSd Fachhochschul-Studiengesetzes ([FHStG](#)), BGBl. Nr. 340/1993,
- privaten Pädagogischen Hochschulen iSd [§ 4 Hochschulgesetz 2005](#), BGBl. I Nr. 30/2006 sowie öffentlichen Pädagogischen Hochschulen im Rahmen der eigenen Rechtspersönlichkeit gemäß [§ 3 Hochschulgesetz 2005](#), BGBl. I Nr. 30/2006,
- anderen berufsbezogenen Ausbildungseinrichtungen privaten Rechts, die aufgrund einer speziellen gesetzlichen Ermächtigung als solche anerkannt sind,
- post-sekundären Bildungseinrichtungen, die im Rahmen einer Kooperation mit einer Universität oder Fachhochschule berufsbezogene post-graduale Aus- und Weiterbildungen durchführen (zB Doktorats-Studiengänge, Universitätslehrgänge oder Lehrgänge zur Weiterbildung iSd [§ 3 Abs. 2 Z 11 FHStG](#)). Post-sekundäre Bildungseinrichtungen sind solche, die durch das Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung in der Liste der Institutionen des österreichischen post-sekundären Bereiches aufgezählt sind (abzurufen unter <https://bmbwf.gv.at/studium/studieren-in-oesterreich/oesterr-hochschulwesen/postsekundaere-bildungseinrichtungen-in-oesterreich/>),

- einer aufrechten Zertifizierung als Erwachsenenbildungseinrichtung im Sinne der [Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG zwischen dem Bund und den Ländern über die Anerkennung des Qualitätsrahmens für die Erwachsenenbildung Ö-Cert](#), BGBl. II Nr. 269/2012,
- Einrichtungen iSd [Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens](#), BGBl. Nr. 171/1973 iVm der Kundmachung der Bundesministerin für Bildung, Wissenschaft und Kultur gemäß [§ 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln](#), BGBl. II Nr. 228/2001, oder
- jeder anderen vergleichbaren behördlichen Zertifizierung (zB aufgrund landesgesetzlicher Regelungen).

Wird vom Unternehmer eine von der [UStBLV](#) umfasste Zertifizierung vor dem 1.1.2019 beantragt und wird diese erst nach dem 1.1.2019 vergeben, kann diesfalls bereits mit 1.1.2019 vom Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung ausgegangen werden.

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

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

Rechtslage bis 31.12.2018

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 Hochschulgesetzes 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 Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens, 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.

Da § 2 UStBLV, BGBl. II Nr. 214/2018 eine Regelung zur Wettbewerbsverzerrung vorsieht, soll diese in der neuen Rz 876a näher beschrieben werden.

Rz 876a lautet

Weist der Unternehmer nach, dass die Anwendung des [§ 1 Z 5 bis Z 9 UStBLV](#) zu Wettbewerbsverzerrungen führen würde, liegt eine vergleichbare Zielsetzung gemäß [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994](#) nicht vor (vgl. [§ 2 UStBLV](#)). Eine derartige Wettbewerbsverzerrung kann bspw. vorliegen, wenn andere Unternehmer vergleichbare Leistungen anbieten, die mangels vergleichbarer Zielsetzung steuerpflichtig sind. Damit eine Wettbewerbsverzerrung nachgewiesen werden kann, müssen die Bildungsleistungen jedenfalls überwiegend an Unternehmer erbracht werden. Bei Vorliegen einer UID-Nummer kann davon ausgegangen werden, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist. Unmaßgeblich ist, ob die

Leistungen für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers erbracht werden.

Wird eine Wettbewerbsverzerrung gemäß [§ 2 UStBLV](#) nachgewiesen und liegt demnach keine vergleichbare Zielsetzung der Einrichtung vor, findet [§ 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG 1994](#) für sämtliche Bildungsleistungen der Einrichtung keine Anwendung.

6.1.14. Gemeinnützige Sportvereinigungen

6.1.14.2. Begriff Körpersport

In Rz 884 wird das Urteil EuGH 26.10.2017, Rs C-90/16, The English Bridge Union Limited, wonach eine sportliche Tätigkeit iSd Art. 132 Abs. 1 Buchstabe m MwSt-RL 2006/112/EG durch eine nicht unbedeutend erscheinende körperliche Komponente gekennzeichnet sein muss, eingearbeitet.

Rz 884 lautet:

- [...]
- Der Begriff Körpersport ist weit auszulegen, sodass darunter jede Art von sportlicher Betätigung verstanden wird. Neben den unmittelbar der körperlichen Ertüchtigung dienenden Sportarten, wie zB Leichtathletik, Turnen, Boxen, Ringen, Schwimmen, Rudern, Radfahren, Reiten, Tennis, Fußball, alle Wintersportarten, Handball und Bergsteigen zählen auch der Motorsport, Segelfliegen und Schießen zum Sportbegriff. Nicht zum Körpersport zählen die "Denksportarten", wie zB Schach, Skat oder Bridge, die **lediglich durch eine unbedeutend erscheinende körperliche Komponente gekennzeichnet sind (vgl. EuGH 26.10.2017, Rs [C-90/16](#), The English Bridge Union Ltd.),** aber im Übrigen gemeinnützig sein können.

6.1.16. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

6.1.16.2. Vermietung und Verpachtung

In Rz 890 wird das VwGH-Erkenntnis vom 23.2.2017, Ra 2016/15/0012, zum Grundstücksbegriff sowie zur Zulässigkeit der vertraglichen Einschränkung des

ausschließlichen Nutzungsrechts eingearbeitet. Die bisherige Aussage zur Zulässigkeit der Mitbenützung einschließlich des Verweises auf das noch zum UStG 1972 ergangene VwGH-Erkenntnis vom 23.2.1994, 94/13/0003, wird gestrichen.

Rz 890 lautet:

Die Vermietung von Grundstücken besteht darin, dass der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte 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 12.06.2003, Rs [C-275/01](#), *Sinclair Collis Ltd*; EuGH 08.05.2003, Rs [C-269/00](#), *Seeling*). **Die Vermietung eines Grundstückes stellt normalerweise eine passive Tätigkeit dar, die allein an den Zeitablauf gebunden ist, und ist von anderen Tätigkeiten zu unterscheiden, die entweder gewerblichen Zwecken dienen oder einen Gegenstand haben, der eher durch die Erbringung einer Dienstleistung als durch die bloße Bereitstellung einer Sache charakterisiert wird (VwGH 23.2.2017, [Ra 2016/15/0012](#)).** Die Dauer des Vertragsverhältnisses ist nicht von Bedeutung. **Das ausschließliche Nutzungsrecht kann in der mit dem Vermieter geschlossenen Vereinbarung beschränkt werden (vgl. VwGH 23.2.2017, [Ra 2016/15/0012](#) mVa EuGH 18.11.2004, Rs [C-284/03](#), *Temco Europe SA*, Rn 24 f).** ~~Auch ist die Ausschließlichkeit des Gebrauchs nicht erforderlich, Mitbenützung ist ausreichend (VwGH 23.02.1994, 94/13/0003).~~ Auch die Untervermietung von Räumlichkeiten ist als Grundstücksvermietung zu betrachten. Weiters ist der Mietrechtsverzicht durch den Mieter gegen eine Abstandszahlung durch den Vermieter der Vermietung eines Grundstückes gleichzusetzen (EuGH 15.12.1993, Rs [C-63/92](#), *Lubbock Fine*).

Bei der Übertragung der Rechte und Pflichten aus einem Mietvertrag (Nutzungsvertrag) auf einen Nachmieter ist zu unterscheiden, ob der Vor- oder der Nachmieter die sonstige Leistung zugunsten des jeweils anderen erbringt. Leistet der Vormieter dem Nachmieter ein Entgelt dafür, dass letzterer dem Übergang des Mietverhältnisses zustimmt (entgeltliche Übernahme des Mietverhältnisses), liegt keine Übertragung des Rechts auf Gebrauch eines Grundstückes vor (EuGH 09.10.2001, Rs [C-108/99](#), *Cantor Fitzgerald International*). Erbringt der Vormieter die Leistung an den Nachmieter (dieser leistet ein Entgelt), so besteht die

Leistung in der Übertragung des Rechts auf Gebrauch eines Grundstückes. In diesem Fall ist die sonstige Leistung als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken anzusehen.

[...]

Der Begriff der Vermietung von Grundstücken umfasst auch die Vermietung von Liegeplätzen für das Festmachen von Booten im Wasser sowie von Stellplätzen im Hafen für die Lagerung dieser Boote an Land (EuGH 03.03.2005, Rs [C-428/02](#), *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*).

Zur Grundstücksvermietung durch Körperschaften des öffentlichen Rechts siehe Rz 265. Zur Ausnahme von der Steuerbefreiung siehe Rz 894 bis Rz 898.

6.1.28. Zusammenschlüsse von Banken, Versicherungen und Pensionskassen

6.1.28.3. Begünstigte Leistungen der Zusammenschlüsse

In Rz 1014 wird festgelegt, wie ab 1.1.2019 vorzugehen ist, wenn die in § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 genannten Dienstleistungen nicht direkt den steuerfreien oder den steuerpflichtigen Umsätzen des Empfängers zugeordnet werden können. Diesfalls ist auf Grund von Erfahrungswerten bezüglich der betreffenden Umsätze sowohl auf Seiten des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers von 1% steuerpflichtigen Umsätzen auszugehen.

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*). **Können**

Dienstleistungen nicht direkt zugeordnet werden, ist davon auszugehen, dass diese zu 1% steuerpflichtig sind.

[...]

6.1.28.5. Leistungen zwischen den Unternehmen

In Rz 1017 wird klargestellt, dass Rz 1014 erster Absatz auch auf Umsätze nach § 6 Abs. 1 Z 28 zweiter Satz UStG 1994 anzuwenden ist.

Rz 1017 lautet

[...]

Rz 1014 erster Absatz gilt sinngemäß.

10. Steuersatz ([§ 10 UStG 1994](#))

10.2. Ermäßigter Steuersatz von 10%

Auf Grund des Bundesgesetzes, mit dem das Umsatzsteuergesetz 1994 geändert wird, BGBl. I Nr. 12/2018, mit dem der Steuersatz von 13% auf 10% gesenkt wird, werden die Überschrift des Abschnitts 10.2.3. um „Beherbergungs- und Campingplatzumsätze“ ergänzt und die Überschrift des Abschnitts 10.2.3.8. umbenannt in „10.2.3.8. Beherbergungsleistungen“; außerdem werden die Unterabschnitte 10.2.3.8.1. „Allgemeines“, 10.2.3.8.2. „All-Inclusive“ und 10.2.3.8.3. „Time-Sharing“ ergänzt und Ausführungen zur Besteuerung von Beherbergungsleistungen in die hierfür neu gefasste Rz 1218 sowie die neuen Rz 1219 bis Rz 1226 aufgenommen. In Rz 1222 (Leistungen, die regelmäßig mit der Beherbergung verbundene Nebenleistungen darstellen), wird zudem das VwGH-Erkenntnis 27.6.2018, Ra 2016/15/0075, berücksichtigt und die „Verabreichung von Massagen“ aus dem Nebenleistungskatalog entfernt.

10.2.3. Vermietung von Grundstücken; Wohnungseigentümergeinschaften; Beherbergungs- und Campingplatzumsätze

10.2.3.8. Beherbergungsleistungen ~~Studenten, Lehrlings, Kinder und Schülerheime~~

10.2.3.8.1. Allgemeines

Rz 1218 lautet:

Begünstigt ist die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen samt den regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen (zB Beleuchtung, Beheizung, Bedienung). Es fallen sowohl die gewerbliche Beherbergung in Hotels, Gaststätten usw. als auch - wenn die Voraussetzungen der Beherbergung erfüllt sind - die Privatzimmervermietung und die Überlassung von Ferienwohnungen und -appartements unter den ermäßigten Steuersatz.

Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen erfordert über die bloße Überlassung von Räumlichkeiten, einschließlich deren typischer Nebenleistungen, hinaus auch eine gewisse Betreuung der überlassenen Räumlichkeiten oder des Gastes. Dazu zählen zB die Reinigung der Räumlichkeiten oder die Zurverfügungstellung und Reinigung von Bettwäsche und Handtüchern sowie die Beheizung, Kühlung und Beleuchtung (vgl. VwGH 23.9.2010, [2007/15/0245](#)). Die zusätzliche Erbringung von Dienstleistungen muss es dem Gast ermöglichen, ohne umfangreiche eigene Vorkehrungen an einem Ort vorübergehend Aufenthalt zu nehmen (vgl. VwGH 29.4.1992, [88/17/0184](#)).

~~Umsätze aufgrund von Benutzungsverträgen gemäß § 5 Abs. 1 Studentenheimgesetz, BGBl. Nr. 291/1986 idF BGBl. I Nr. 24/1999, unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Benutzungsverträge sind Verträge hinsichtlich der Benutzung von Heimplätzen zwischen Studentenheimträger und Studierenden. Als Studentenheimträger gelten juristische Personen, insbesondere öffentlich-rechtliche Körperschaften, die nach ihrer Satzung oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage Heimplätze für Studierende zur Verfügung stellen (§ 3 Studentenheimgesetz). Studierende sind an österreichischen Universitäten und an Universitäten der Künste aufgenommene ordentliche Studierende sowie Studierende von~~

Fachhochschul-Studiengängen, Pädagogischen Akademien, Berufspädagogischen Akademien, Akademien für Sozialarbeit oder ähnlichen Einrichtungen. Gleichgestellt sind außerordentliche Studierende, die sich durch die Absolvierung eines Universitätslehrganges auf ein ordentliches Studium oder die Studienberechtigungsprüfung vorbereiten sowie Empfänger von Stipendien öffentlich-rechtlicher Körperschaften.

~~Nicht begünstigt sind Gastverträge gemäß § 5a Studentenheimgesetz. Solche Gastverträge können abgeschlossen werden, wenn ein Studentenheim nicht ausgelastet ist. Diese Verträge können auch mit Personen abgeschlossen werden, die keine Studierenden sind. Gemäß § 10 Studentenheimgesetz können Studentenheime in den Sommerferien ganz oder teilweise auch zu anderen Betriebszwecken verwendet werden (Sommerbetrieb). Umsätze aus dem Sommerbetrieb fallen nicht unter § 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 118/2015.~~

Mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% begünstigt sind mit dem Studentenheimgesetz vergleichbare Umsätze aus Lehrlings-, Kinder- und Schülerheimen, die eine Beherbergung umfassen. Auch hier fallen vergleichbare Umsätze aus Gastverträgen sowie dem Sommerbetrieb nicht unter diese Bestimmung.

Rz 1219 lautet:

Zu den mit der Beherbergung regelmäßig verbundenen Nebenleistungen zählt kraft gesetzlicher Fiktion auch die Verabreichung eines ortsüblichen Frühstücks, wenn der Preis hierfür im Beherbergungsentgelt enthalten ist. Alkoholische Getränke sind nicht Teil eines ortsüblichen Frühstücks.

Rz 1220 lautet:

Die Zurverfügungstellung von Seminarräumen kann nicht als begünstigte Nebenleistung zur Beherbergung qualifiziert werden, dies schon deshalb, weil die Räume üblicherweise einem Veranstalter und nicht dem einzelnen Hotelgast überlassen werden (siehe VwGH 20.2.2008, [2006/15/0161](#)).

10.2.3.8.2. All-Inclusive

Rz 1221 lautet:

In der österreichischen Tourismusbranche kommt es vermehrt zu Packages- und All-Inclusive-Angeboten. „All-Inclusive“ umfasst insbesondere die Benützung von Sporteinrichtungen und die Tischgetränke beim Abendessen. Daneben werden von Hoteliers für die Hotelgäste häufig Begrüßungscocktails gereicht oder mit den Hotelgästen Wanderungen (Skitouren) durchgeführt.

Rz 1222 lautet:

Folgende Leistungen können als regelmäßig mit der Beherbergung verbundene Nebenleistungen angesehen werden, wenn dafür kein gesondertes Entgelt verrechnet wird:

- **Begrüßungstrunk,**
- **Tischgetränke (einschließlich zwischen den Mahlzeiten oder an der Bar abgegebene Getränke) von untergeordnetem Wert (Einkaufswert liegt unter 5% des Pauschalangebotes),**
- **Vermietung von Parkplätzen, Garagenplätzen oder von Hotelsafes,**
- **Kinderbetreuung,**
- **Überlassung von Wäsche (zB Bademäntel),**
- **Zurverfügungstellung von Fernsehgeräten,**
- **Verleih von Sportgeräten,**
- **Zurverfügungstellung von Sauna, Solarium, Dampf- und Schwimmbad, Fitnessräumen,**
- **Verleih von Liegestühlen, Fahrrädern und Sportgeräten,**
- **geführte Wanderungen oder Skitouren,**
- **Zurverfügungstellung eines Tennis-, Golf- oder Eislaufplatzes, einer Kegelbahn oder Schießstätte usw.,**

- die Bereitstellung von Tennis-, Ski-, Golf- oder Reitlehrern,
- die Abgabe von Liftkarten (zB Skilift), von Eintrittskarten (zB Theater), der Autobahnvignette oder - zB in Kärnten - der „Kärnten-Card“,
- Animation,
- Wellness-Leistungen, ausgenommen hievon sind Beauty- bzw. Kosmetikbehandlungen sowie die Verabreichung von Massagen.

Wird allerdings im Rahmen einer so genannten „Golf(trainings)woche“ annähernd täglich die Benützung eines Golfplatzes und dazu auch noch ein mehrmaliger Golfunterricht oder die Teilnahme an einem Golfturnier angeboten, so können diese zusätzlichen Leistungen aufgrund des Leistungsumfanges nicht mehr als üblicherweise mit der Beherbergung verbundene Nebenleistungen angesehen werden. Das Gleiche gilt für vergleichbare Sport- oder Freizeitkurse (zB Segel-, Tenniswochen, usw.).

10.2.3.8.3. Time-Sharing

Rz 1223 lautet:

Im Rahmen des Time-Sharing wird für einen längeren Zeitraum (zB 30 Jahre) oder auf Dauer das (übertragbare) Recht eingeräumt, alljährlich für einen im Vorhinein vertraglich vereinbarten Zeitraum ein möbliertes Appartement, Hotelzimmer, Ferienhaus oder eine sonstige Unterkunftseinheit samt allfälliger infrastruktureller Nebeneinrichtungen ausschließlich und uneingeschränkt zu nutzen.

Rz 1224 lautet:

Die vereinbarte Leistung steht im Zusammenhang mit einem konkreten Grundstück und ist nur steuerbar, wenn das Grundstück, an dem das Nutzungsrecht vereinbart wurde, im Inland gelegen ist (siehe Rz 639v bis Rz 640c).

Rz 1225 lautet:

Die Einräumung des Nutzungsrechtes erfolgt an Räumlichkeiten, die rasch wechselnden Benützern zu Erholungszwecken dienen. Die Umsätze unterliegen daher dem für die Beherbergung anzuwendenden ermäßigten Steuersatz. Zur Einräumung von Teilzeitnutzungsrechten im Zusammenhang mit der Übertragung eines ideellen Miteigentumsanteiles ("Teilzeiteigentum") siehe Rz 801.

Rz 1226 lautet:

Wird vertraglich die Möglichkeit eingeräumt, im „Tauschwege“ andere Räumlichkeiten zu nutzen, so ist ggf. die Umsatzbesteuerung zu berichtigen.

Auf Grund des Bundesgesetzes, mit dem das Umsatzsteuergesetz 1994 geändert wird, BGBl. I Nr. 12/2018, mit dem der Steuersatz von 13% auf 10% gesenkt wird, werden nach der Rz 1226 der Abschnitt 10.2.3.9. „Camping“ und die Rz 1227 und Rz 1228 neu aufgenommen sowie eine Streichung der Rechtslage vor 2004 vorgenommen.

10.2.3.9. Camping

Rz 1227 lautet:

Neben der Überlassung der Stellfläche für das Zelt, den Wohnwagen, das KFZ usw. unterliegen auch die Zurverfügungstellung von sanitären Anlagen, von Gemeinschaftseinrichtungen, wie zB Aufenthaltsräumen, von Strom- und Wasseranschlüssen, von Koch- und Bügeleinrichtungen, die Nutzungsmöglichkeit eines Badestrandes usw. dem ermäßigten Steuersatz. In allen Fällen kommt der ermäßigte Steuersatz jedoch nur dann zur Anwendung, wenn ein einheitliches Benützungsentgelt, das sich häufig aus Stellplatz- und Personengebühr zusammensetzt, verrechnet wird. Nicht begünstigt ist zB die Zurverfügungstellung von Sporteinrichtungen oder Sportgeräten, von Stromanschlüssen von technischen Geräten usw., wenn für diese Leistungen ein gesondertes Entgelt verrechnet wird.

Rz 1228 lautet:

Die Überlassung von Campingplätzen zum Abstellen von Fahrzeugen außerhalb des Campingbetriebes (zB im Winter, wenn nicht campiert wird) fällt nicht unter die Begünstigung.

Für ab 1.5.2004 erbrachte Campingleistungen für nichtunternehmerische Zwecke gilt Rz 1197 sinngemäß.

Nach Rz 1228 werden der Abschnitt 10.2.3.10. „Studenten-, Lehrlings-, Kinder-, und Schülerheime“ und die Rz 1229 neu eingefügt. In diese Rz wurden zum einen die bisher in Rz 1218 enthaltenen Ausführungen unverändert übernommen. Weiters wurde ein Hinweis auf die durch das Bundesgesetz, mit dem das Umsatzsteuergesetz 1994 geändert wird, BGBl. I Nr. 12/2018, geänderte Rechtslage aufgenommen. Danach enthält § 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994 ganz allgemein die Regelungen zur Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen. Die bisher auf Grund des StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, dort geregelten Fälle (Umsätze aufgrund von Benutzungsverträgen gemäß § 5 Abs. 1 Studentenheimgesetz, BGBl. Nr. 291/1986 in der Fassung BGBl. I Nr. 24/1999, vergleichbare Umsätze von Lehrlingsheimen sowie Kinder- und Schülerheimumsätze, die eine Beherbergung umfassen) fallen ab 1.11.2018 in den Anwendungsbereich des § 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994 und werden in dieser Bestimmung nicht mehr gesondert erwähnt. Die rechtliche Beurteilung dieser Umsätze als unter den ermäßigten Steuersatz von 10% fallend bleibt daher unverändert.

10.2.3.10. Studenten-, Lehrlings-, Kinder-, und Schülerheime

Rz 1229 lautet:

Rechtslage von 1.1.2016 bis 31.10.2018:

Umsätze aufgrund von Benutzungsverträgen gemäß [§ 5 Abs. 1 Studentenheimgesetz](#), BGBl. Nr. 291/1986 idF BGBl. I Nr. 24/1999, unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von 10%. Benutzungsverträge sind Verträge hinsichtlich der Benutzung von Heimplätzen zwischen Studentenheimträger und Studierenden. Als Studentenheimträger gelten juristische Personen, insbesondere öffentlich-rechtliche Körperschaften, die nach ihrer Satzung oder

ihrer sonstigen Rechtsgrundlage Heimplätze für Studierende zur Verfügung stellen ([§ 3 Studentenheimgesetz](#)). Studierende sind an österreichischen Universitäten und an Universitäten der Künste aufgenommene ordentliche Studierende sowie Studierende von Fachhochschul-Studiengängen, Pädagogischen Akademien, Berufspädagogischen Akademien, Akademien für Sozialarbeit oder ähnlichen Einrichtungen. Gleichgestellt sind außerordentliche Studierende, die sich durch die Absolvierung eines Universitätslehrganges auf ein ordentliches Studium oder die Studienberechtigungsprüfung vorbereiten sowie Empfänger von Stipendien öffentlich-rechtlicher Körperschaften.

Nicht begünstigt sind Gastverträge gemäß [§ 5a Studentenheimgesetz](#). Solche Gastverträge können abgeschlossen werden, wenn ein Studentenheim nicht ausgelastet ist. Diese Verträge können auch mit Personen abgeschlossen werden, die keine Studierenden sind.

Gemäß [§ 10 Studentenheimgesetz](#) können Studentenheime in den Sommerferien ganz oder teilweise auch zu anderen Betriebszwecken verwendet werden (Sommerbetrieb). Umsätze aus dem Sommerbetrieb fallen nicht unter [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994](#) idF BGBl. I Nr. 118/2015.

Mit dem ermäßigten Steuersatz von 10% begünstigt sind mit dem Studentenheimgesetz vergleichbare Umsätze aus Lehrlings-, Kinder- und Schülerheimen, die eine Beherbergung umfassen. Auch hier fallen vergleichbare Umsätze aus Gastverträgen sowie dem Sommerbetrieb nicht unter diese Bestimmung.

Rechtslage vor 1.1.2016 und ab 1.11.2018:

Umsätze aufgrund von Benutzungsverträgen gemäß [§ 5 Abs. 1 Studentenheimgesetz](#), BGBl. Nr. 291/1986 in der Fassung BGBl. I Nr. 24/1999, vergleichbare Umsätze von Lehrlingsheimen sowie Kinder- und Schülerheimumsätze, die eine Beherbergung umfassen, fallen vor 1.1.2016 unter [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. b UStG 1994](#) idF BGBl. I Nr. 112/2012 und ab 1.11.2018 unter [§ 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994](#) idF BGBl. I Nr. 12/2018. Der ermäßigte Steuersatz von 10% bleibt daher anwendbar.

Randzahlen 1230 bis 1232: *derzeit frei.*

Die bisherige Überschrift zu Abschn. 10.2.4 „Gemeinnützige Rechtsträger“ wird wie folgt richtig gestellt.

10.2.4. Gemeinnützige-Begünstigte Rechtsträger gemäß [§§ 34 ff BAO](#)

10.2.4.3. Umfang der Begünstigung

Hinsichtlich der möglichen Fälle des Eigenverbrauchs bei begünstigten Rechtsträgern wird in Rz 1238 ein Verweis auf VereinsR 2001 Rz 452 ff eingefügt.

Rz 1238 lautet:

Nicht begünstigt ist auch der Eigenverbrauch. **Siehe zu möglichen Fällen des Eigenverbrauchs VereinsR 2001 Rz 452 ff.**

10.2.4.7. Aufteilung der Vorsteuern

Zur Vermeidung von Wiederholungen werden in Rz 1246 die Ausführungen zur Aufteilung von Vorsteuern in Rz 1246 bis 1251 durch Einfügung eines Verweises auf die spezielleren VereinsR 2001 Rz 528 bis 533 ersetzt. Die Rz 1247 bis 1251 entfallen daher. Inhaltlich ergeben sich dadurch keine Änderungen.

Rz 1246 lautet:

Hinsichtlich der Aufteilung der Vorsteuern bei nichtunternehmerischer, aber nicht unternehmensfremder Tätigkeit siehe VereinsR 2001 Rz 528 bis 533.

Randzahlen 1247 bis 1251: *derzeit frei.*

~~Unter den im § 12 UStG 1994 genannten Voraussetzungen steht einem Verein für den unternehmerischen Bereich der Vorsteuerabzug zu. Weist ein Verein neben seinem unternehmerischen Tätigkeitsbereich einen nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich (Erfüllung des Vereinszwecks durch Tätigkeiten – wie die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder –, die keine Lieferungen von Gegenständen oder die Erbringung von Dienstleistungen an die Mitglieder darstellen) auf, ist der Abzug von Vorsteuern aus Aufwendungen für Vorleistungen nur insoweit zulässig, als die Aufwendungen den~~

unternehmerischen Tätigkeiten des Vereines zuzurechnen sind (EuGH 12.02.2009, Rs C-515/07, *VNLTO*). Der Unternehmer muss daher in einem solchen Fall eine Vorsteueraufteilung analog den Vorschriften des § 12 Abs. 4 bis 6 UStG 1994 vornehmen. Vorsteuern, die weder direkt dem unternehmerischen noch dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden können (zB Vorsteuern aus Verwaltungsgemeinkosten), müssen unter Heranziehung eines objektiven und sachgerechten Aufteilungsschlüssels (Investitionsschlüssel, Umsatzschlüssel oder jeder andere sachgerechte Schlüssel) aufgeteilt werden (EuGH 13.03.2008, Rs C-437/06, *Securenta*).

Da die sachgerechte Zuordnung der Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, bei Vereinen zu verwaltungsmäßigen Schwierigkeiten führen könnte, kann wie folgt vorgegangen werden:

1247

Die Aufteilung der Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, erfolgt nach dem Verhältnis der Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich zu den Einnahmen aus dem nichtunternehmerischen Bereich. Aus Vereinfachungsgründen können auch alle Vorsteuerbeträge, die sich auf die so genannten Verwaltungsgemeinkosten beziehen (zB die Vorsteuer für die Beschaffung des Büromaterials) einheitlich in den Aufteilungsschlüssel einbezogen werden, auch wenn einzelne dieser Vorsteuerbeträge an sich dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich ausschließlich zuzurechnen wären.

1248

Zu den Einnahmen gehören alle Zuwendungen, die dem Verein zufließen, insbesondere Einnahmen aus Leistungen, Mitgliedsbeiträgen, Subventionen, Zuschüssen, Spenden usw. Echte Mitgliedsbeiträge, Subventionen, Förderungen und Zuschüsse, die zur allgemeinen Förderung des Zweckes der Körperschaft gewährt werden und nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit stehen, sind für die Vorsteueraufteilung nach Rz 1247 zur Gänze dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.

1249

~~Für die Voranmeldungszeiträume können die Vorsteuerbeträge auch nach den Verhältnissen eines vorangegangenen Veranlagungszeitraumes oder nach den voraussichtlichen Verhältnissen des laufenden Veranlagungszeitraumes aufgeteilt werden. Bei der Veranlagung sind jedoch in jedem Falle die Verhältnisse des in Betracht kommenden Veranlagungszeitraumes zugrunde zu legen.~~

1250

~~Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dieser Methode ist aber dann ausgeschlossen, wenn sie zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt. Die Bestimmung des § 12 Abs. 6 UStG 1994 ist in diesem Zusammenhang sinngemäß anzuwenden.~~

1251

~~Ist einem Verein (der Unternehmer ist) eine Organgesellschaft (§ 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994) untergeordnet, so ist diese hinsichtlich der Berechnung der USt und des Vorsteuerabzuges in analoger Anwendung der Regelung des § 12 Abs. 7 UStG 1994 wie ein selbständiges Unternehmen zu behandeln.~~

Die bisherige Überschrift zu Abschnitt 10.2.4.8. „Eigenverbrauch“ wird durch „10.2.4.8. Vorsteuerberichtigung“ ersetzt. Aussagen zum Eigenverbrauch finden sich nur mehr in Rz 1238.

10.2.4.8. EigenverbrauchVorsteuerberichtigung

Zur Vermeidung von Wiederholungen werden die rein die Vorsteuerberichtigung betreffenden Aussagen in den Rz 1252 und 1253 durch Einfügung von Verweisen auf Rz 479 sowie die spezielleren VereinsR 2001 Rz 533a bis 534 in Rz 1252 ersetzt. Rz 1253 entfällt daher. Inhaltlich ergeben sich dadurch keine Änderungen.

Rz 1252 lautet:

Zur Vorsteuerberichtigung bei nichtunternehmerischer, aber nicht unternehmensfremder Verwendung siehe Rz 479 sowie VereinsR 2001 Rz 533a bis 534.

Randzahl 1253: *derzeit frei.*

~~Sofern in das Verfahren der Vorsteuerermittlung Vorsteuerbeträge einzubeziehen sind, die durch den Erwerb, die Herstellung oder die Einfuhr einheitlicher Gegenstände angefallen sind (zB durch den Ankauf eines für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich bestimmten grundsätzlich vorsteuerabzugsberechtigten Kraftwagens), führt die vorübergehende Verwendung (Nutzung) dieser Gegenstände im nichtunternehmerischen Bereich zu keiner Vorsteuerberichtigung. Dafür sind jedoch alle durch die Verwendung oder Nutzung dieses Gegenstandes anfallenden Vorsteuerbeträge in das Aufteilungsverhältnis einzubeziehen.~~

1253

~~Die Überführung eines solchen Gegenstandes in den nichtunternehmerischen Bereich (Entnahme zur dauernden Verwendung außerhalb des Unternehmens) führt zu einer Vorsteuerberichtigung (zum besonderen Fall des Eigenverbrauchs bei Verwendung für unternehmensfremde Zwecke vgl. EuGH 12.02.2009, Rs C-515/07, *VNLTO*).~~

10.3. Ermäßigter Steuersatz von 13%

Da auf Grund des Bundesgesetzes, mit dem das Umsatzsteuergesetz 1994 geändert wird, BGBl. I Nr. 12/2018, ab 1. 11. 2018 der Steuersatz für Beherbergungsleistungen in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und für die Vermietung von Grundstücken für Campingzwecke von 13% auf 10% gesenkt wird, erfolgen in der Überschrift zu Abschnitt 10.3.3., der sich auf diese Umsätze bezieht, ein Hinweis auf den Geltungszeitraum des 13-prozentigen Steuersatzes und in Rz 1368 ein Verweis auf die Randzahlen, in denen die Rechtslage ab 1.11.2018 für diese Umsätze dargestellt wird.

10.3.3. Beherbergung – Rechtslage von 1.5.2016 bis 31.10.2018

10.3.3.1. Allgemeines

Rz 1368 lautet:

Zur Rechtslage ab 1.11.2018 siehe die Rz 1218 bis 1229.

[...]

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

Aufgrund von Art. 219a MwSt-RL 2006/112/EG idF RL (EU) 2017/2455 wird ein Satz in Rz 1501a angefügt.

Rz 1501a lautet:

[...]

Wird für die Erklärung und Abfuhr der Umsatzsteuer der MOSS iSd [§ 25a](#) und [Art. 25a UStG 1994](#) verwendet, ist das Recht des Mitgliedstaates der Identifizierung für die Rechnungsausstellung maßgeblich.

In Rz 1506 erfolgt die Einarbeitung der EuGH-Rechtsprechung in den verb Rs C-374/16 und C-375/15, Geissel und Butin, und es wird eine redaktionelle Anpassung vorgenommen.

Rz 1506 lautet:

Ist die Leistung ausgeführt worden, scheint aber in der Rechnung als leistender Unternehmer eine Firma auf, die unter dieser Adresse nicht existiert, so fehlt es an der Angabe des leistenden Unternehmers. Es liegt daher keine Rechnung vor, die zum Vorsteuerabzug berechtigt (VwGH 24.4.1996, [94/13/0133](#)). **Die wirtschaftliche Tätigkeit muss an der angegebenen Anschrift aber nicht zwangsläufig ausgeübt werden (vgl. EuGH 15.11.2017, verb. Rs [C-374/16](#) und C-375/16, *Geissel und Butin*). Erforderlich ist, dass der auf den Rechnungen aufscheinende Leistungserbringer die Leistung tatsächlich erbracht hat und mit der in der Rechnung angegebenen Anschrift für umsatzsteuerrechtliche Zwecke greifbar ist (vgl. in diesem Sinne VwGH 23.12.2015, [2012/13/0007](#)).**

Bei Fehlen von Angaben über den Namen und die Adresse des leistenden Unternehmers steht der Vorsteuerabzug auch dann nicht zu, wenn dem Leistungsempfänger Name und Anschrift bekannt sind und die USt unstrittig an das Finanzamt abgeführt wurde (VwGH 20.11.1996, [96/15/0027](#)).

Die Verwendung eines Scheinnamens (Scheinfirma) entspricht ebenfalls nicht den Erfordernissen einer Rechnung. Eine Rechnungslegung nach Löschung im Firmenbuch ist

nicht schädlich, da die Löschung nicht die Rechtssubjektseigenschaft der juristischen Person beendet (VwGH 20.11.1996, [95/15/0179](#)). Erforderlich ist, dass der auf den Rechnungen aufscheinende Leistungserbringer die Leistung tatsächlich erbracht hat und mit der in der Rechnung angegebenen Anschrift für umsatzsteuerrechtliche Zwecke greifbar ist (vgl. in diesem Sinne VwGH 23.12.2015, 2012/13/0007).

11.1.5.10. Endrechnung

In Rz 1526 wird ein Redaktionsversehen beseitigt. Die letzten zwei Absätze gehören nicht mehr zum Beispiel und daher nicht kursiv geschrieben.

Rz 1526 lautet:

Unterbleibt in der Endrechnung die Absetzung der vereinnahmten Teilentgelte und der darauf entfallenden Steuerbeträge, schuldet der Unternehmer diese Beträge nach [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) auf Grund der Rechnung. Die Steuerschuld besteht bis zum Zeitpunkt der Berichtigung der Endrechnung (ex nunc-Wirkung der Rechnungsberichtigung).

Keine Steuerschuld aufgrund der Rechnungslegung im Sinne des [§ 11 Abs. 12 UStG 1994](#) entsteht, wenn in der Endrechnung die Umsatzsteuer nicht vom Gesamtentgelt, sondern nur hinsichtlich des Restentgelts ausgewiesen wird.

Beispiel:

Endrechnung über die Errichtung einer Seilbahntalstation

Lieferung und Abnahme: 13. Oktober 2000

<i>Gesamtentgelt netto</i>	<i>9.000.000 Euro</i>
<i>Abschlagszahlungen netto 5.6, 8.7. und 3.8.2000</i>	<i>-6.500.000 Euro</i>
<i>Restentgelt netto</i>	<i>2.500.000 Euro</i>
<i>Umsatzsteuer</i>	<i>500.000 Euro</i>
<i>Restforderung</i>	<i>3.000.000 Euro</i>

Bei Unterlassung der geforderten Absetzung der vereinnahmten Teilentgelte und der darauf entfallenden Steuerbeträge in der Schlussrechnung ist eine Vorsteuerabzugsberechtigung

hinsichtlich des gesamten ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrages (bestehend aus den bereits geltend gemachten Steuerbeträgen aus den entrichteten Voraus- oder Anzahlungen und dem restlichen Mehrwertsteuerbetrag) wegen offensichtlicher Unrichtigkeit (siehe auch Rz 1825) nicht gegeben.

Die Ausstellung einer Endrechnung kann entfallen, wenn das gesamte Entgelt und der hierauf entfallende Steuerbetrag durch die bereits ausgehändigten Voraus- oder Anzahlungsrechnungen abgedeckt sind und die Beträge vor Leistungserbringung vereinnahmt wurden. Nach Leistungserbringung ist begrifflich eine Anzahlung nicht mehr möglich. Für Beträge nach Leistungserbringung ist für Zwecke des Vorsteuerabzuges eine Schluss- oder Restrechnung erforderlich.

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

12.1. Allgemeines

In Rz 1802a wird das Erkenntnis des VwGH vom 27.6.2017, Ra 2017/13/0026 und das EuGH-Urteil vom 22.11.2017, Rs C-251/16, Cussens ua., eingearbeitet.

Rz 1802a lautet:

Der Vorsteuerabzug ist zu versagen, wenn er mit Hilfe einer missbräuchlichen Gestaltung geltend gemacht werden soll, **zB kein Vorsteuerabzug aus Scheinrechnungen (VwGH 27.6.2017, [Ra 2017/13/0026](#))**. Eine solche ist gegeben, wenn die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der einschlägigen Gesetzesbestimmungen einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit dem UStG 1994 verfolgten Ziel zuwiderläuft und aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird (siehe EuGH 21.02.2008, Rs [C-425/06](#), Part Service, **EuGH 22.11.2017, Rs [C-251/16](#), Cussens ua.**). Die Behörde hat den Vorteil festzustellen, was eine Vorläufigkeit iSd [§ 200 Abs. 1 BAO](#) rechtfertigen kann (VwGH 31.03.2011, [2008/15/0115](#)).

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

In Rz 1831 wird der Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 1.6.2017, Ro 2015/15/0039, aufgenommen.

Rz 1831 lautet:

Wird im Verlauf einer finanzbehördlichen Überprüfung festgestellt, dass der Vorsteuerabzug auf Grund einer fehlerhaften oder mangelhaften Rechnung vorgenommen wurde, so kann der Mangel innerhalb einer vom Prüfer festzusetzenden angemessenen Frist behoben werden. Die Frist hat im Regelfall einen Monat nicht zu überschreiten. Wird die Rechnung innerhalb dieses Zeitraumes berichtigt, so ist der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug zu belassen (**vgl. VwGH 1.6.2017, [Ro 2015/15/0039](#)**). Bei einem unrichtigen (ursprünglich zu niedrigen) Steuerausweis ist diese Vorgangsweise jedoch nicht zulässig.

[...]

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

12.1.3.10. Einfuhrumsatzsteuer – Entrichtung über das Abgabenkonto

In Rz 1874b erfolgt die Klarstellung, dass die auf das Abgabenkonto verbuchte Einfuhrumsatzsteuer bei einem vierteljährlichen Voranmeldungszeitraum trotz monatlicher Einbuchung quartalsweise fällig wird.

Rz 1874b lautet:

Liegen die unter Rz 1874a genannten Voraussetzungen vor, ist für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Einfuhrumsatzsteuer nicht mehr das Zollamt, sondern das Finanzamt zuständig, und zwar jenes Finanzamt, das für die Erhebung der Umsatzsteuer des Unternehmers zuständig ist.

Diese Zuständigkeitsverlagerung betrifft nicht das Festsetzungsverfahren, dh. für die Annahme der Zollanmeldung und für die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer ist auch bei der Entrichtung über das Abgabenkonto das Zollamt zuständig.

Die Einbuchung der Einfuhrumsatzsteuer-Schuld erfolgt jedoch nicht auf dem Zollamtskonto, sondern monatsweise auf dem Finanzamtskonto des Unternehmers. Es werden alle Einfuhrumsatzsteuerschuldigkeiten, die in einen Kalendermonat fallen, zusammengefasst in einem Betrag eingebucht. Die Einfuhrumsatzsteuer wird am 15. des Kalendermonates, der dem Tag der Verbuchung auf dem Abgabenkonto folgt, fällig.

Beispiel:

Der Unternehmer tätigt je eine Einfuhr von Waren am 5., am 12., und am 25. Oktober, wobei als Anmelder drei verschiedene Spediteure als indirekte Vertreter auftreten. Es entstehen Einfuhrumsatzsteuerschuldigkeiten in Höhe von 200 Euro, 300 Euro und 40 Euro. In den Zollbescheiden (Mitteilungen nach Art. 102 UZK [bis 30.4.2016: Mitteilungen nach Art. 221 Zollkodex]) wird diese EUST zwar ausgewiesen, sie ist jedoch im zu entrichtenden Gesamtbetrag an Eingangsabgaben nicht enthalten.

Auf dem Finanzamtskonto des Unternehmers wird der EUST-Gesamtbetrag für den Kalendermonat Oktober in Höhe von 900 Euro Ende November/Anfang Dezember eingebucht. Dieser Betrag ist am 15. Dezember fällig. Zum gleichen Zeitpunkt wird auch die als Vorsteuer abziehbare EUST für Oktober wirksam. Bei voller Vorsteuerabzugsberechtigung des Unternehmers kann dieser somit einen EUST-Vorsteuerabzug in Höhe von 900 Euro geltend machen, sodass sich im Ergebnis keine EUST-Belastung ergibt.

Damit der Unternehmer die auf seinem Abgabenkonto jeweils für einen Monat eingebuchte Einfuhrumsatzsteuer-Schuld nachvollziehen kann, wird ihm von der Zollverwaltung monatlich eine Aufstellung übermittelt, in der unter Hinweis auf die jeweiligen Einfuhrabfertigungen bzw. Sammelanmeldungen die in einem Monat entstandenen Einfuhrumsatzsteuer-Schuldigkeiten detailliert angeführt sind.

Bei einem vierteljährlichen Voranmeldungszeitraum wird die Einfuhrumsatzsteuer trotz monatlicher Verbuchung auf dem Abgabenkonto quartalsweise fällig.

12.1.5. Verlust des Vorsteuerabzugs bei Umsatzsteuerhinterziehungen

In Rz 1877 wird das EuGH-Urteil vom 7.3.2018, Rs C-159/17, Întreprinderea Individuală Dobro M. Marius, aufgenommen.

Rz 1877 lautet:

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) bzw. ab 15.8.2015 gemäß [§ 12 Abs. 14 UStG 1994](#) entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wurde, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht. **Der Vorsteuerabzug ist auch im Fall der Nichtabgabe von Erklärungen zu versagen, wenn dies im Zusammenhang mit einer Umsatzsteuerhinterziehung erfolgt (vgl. EuGH 7.3.2018, Rs [C-159/17, Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius](#)).**

Dies gilt insbesondere **Das Recht auf Vorsteuerabzug entfällt** auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft.

Der Vorsteuerabzug entfällt auch dann, wenn nicht der direkte Lieferant, sondern ein Vorlieferant den Umsatzsteuerbetrug begangen hat (siehe VwGH 26.03.2014, [2009/13/0172](#)).

Die Versagung des Vorsteuerabzuges gemäß [§ 12 UStG 1994](#) wegen „wissen müssen“ um den Umsatzsteuerbetrug in der Lieferantenkette hat lediglich klarstellende Bedeutung und gilt bereits vor Inkrafttreten des AbgSiG 2007 (siehe VwGH 26.03.2014, [2009/13/0172](#)).

Randzahlen 1878 bis 1900: *derzeit frei*.

12.2.5. Kraftfahrzeuge

12.2.5.2. Kreis der betroffenen Fahrzeuge

In die Rz 1933 wird das VwGH vom 17.10.2017, Ra 2017/15/0069, mit der Definition für „kastenförmiges Äußeres“ eingearbeitet.

Rz 1933 lautet:

[...]

Nach § 5 der zitierten Verordnung des BM für Finanzen ist unter einem Kleinbus ein Fahrzeug zu verstehen, das ein kastenwagenförmiges Äußeres sowie Beförderungsmöglichkeiten für mehr als sechs Personen (einschließlich des Fahrzeuglenkers)

aufweist. **Der Begriff des "kastenwagenförmigen Äußeren" wird nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs dahin ausgelegt, dass es auf eine annähernd flache Dachlinie, ein annähernd senkrechtes Heck sowie annähernd senkrechte Seitenwände des Fahrzeuges ankommt (siehe VwGH 17.10.2017, [Ra 2017/15/0069](#)).** Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24.09.2008, [2007/15/0161](#), und VwGH 25.11.2009, [2009/15/0184](#)) sind unter einer Beförderungsmöglichkeit für (zumindest) sieben Personen Sitze in dieser Anzahl für Erwachsene mit einem dem Stand der Technik entsprechenden Komfort und Sicherheitsstandard zu verstehen.

[...]

12.3.1. Vorsteuerausschluss für unecht befreite Umsätze und bestimmte Auslandsumsätze

In Rz 1992 wird das Erkenntnis des VwGH vom 28.6.2017, Ro 2015/15/0014, eingearbeitet.

Rz 1992 lautet:

~~Vom Abzugsverbot sind auch jene Steuern betroffen, die in bloß mittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den unecht befreiten Umsätzen stehen (zB Vorsteuern aus Verwaltungskosten, Vorsteuern aus Werbeaufwendungen für unecht befreite Umsätze).~~

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH ist der Unternehmer nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn grundsätzlich ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, besteht. Auch bei Fehlen eines derartigen Zusammenhangs wird ein Recht auf Vorsteuerabzug dann angenommen, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmers gehören und - als solche - Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten hängen nämlich direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmers zusammen. Wenn hingegen von einem Steuerpflichtigen bezogene Gegenstände oder Dienstleistungen mit steuerbefreiten Umsätzen zusammenhängen oder nicht

vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfasst werden, kann es weder zur Erhebung der Steuer auf der folgenden Stufe noch zum Abzug der Vorsteuer kommen. Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit einem steuerfreien oder nicht steuerbaren Ausgangsumsatz liegt vor, wenn die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen diesem Umsatz direkt zuordenbar sind (zB Vorleistungen, die der Vorbereitung oder laufenden Unterstützung der steuerfreien bzw. nicht steuerbaren Tätigkeit dienen) und für die Bewirkung dieses Umsatzes unerlässlich sind. In solchen Fällen sind Feststellungen darüber, ob und inwieweit diese auf die letztgenannten Ausgangsumsätze (zB Beteiligungsveräußerungen) entfallenden Kosten auf den Leistungsempfänger (zB Käufer der Beteiligung) überwältzt werden konnten, nach der Rechtsprechung des EuGH nicht erforderlich (vgl. VwGH 28.6.2017, [Ro 2015/15/0014](#), Rn 14 und 15). Kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang besteht in der Regel zwischen einem Ausgangsumsatz und Dienstleistungen, die der Unternehmer als Folge und nach Abwicklung dieses Umsatzes verwendet hat (vgl. RS zu VwGH 28.6.2017, [Ro 2015/15/0014](#), mit Verweis auf EuGH 29.10.2009, Rs [C-29/08](#), *SKF* sowie EuGH 16.2.2012, Rs [C-118/11](#), *Eon Aset Menidjmont OOD* sowie EuGH 8.6.2000, [C-98/98](#), *Midland Bank plc*).

Allgemeine Aufwendungen (auch aus Vorbereitungshandlungen), die im Falle eines direkten und unmittelbaren Zusammenhanges mit der steuerpflichtigen Gesamttätigkeit des Unternehmers nicht vom Vorsteuerabzug ausschließen, können ~~Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug gilt nicht für die Kosten im Zusammenhang mit der Gründung von Personen- und Kapitalgesellschaften (Ausgabe von Gesellschaftsanteilen), der Aufnahme neuer Gesellschafter (Kapitalerhöhung), dem "Börsegang" eines Unternehmens-~~

sein ~~Diese Kosten stellen allgemeine Kosten des Unternehmers dar und gehen als solche in den Preis seiner Produkte ein. Damit weisen diese Dienstleistungen einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit diesem Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers auf. Sind die Umsätze aus diesem Tätigkeitsbereich steuerpflichtig, so kann der Unternehmer die gesamte Umsatzsteuer abziehen, die seine Ausgaben für die Vergütung~~

dieser Dienstleistungen belastet (vgl. EuGH 22.02.2001, Rs [C-408/98](#), "**Abbey National plc**"), EuGH 26.5.2005, Rs [C-465/03](#), "**Kretztechnik AG**").

[...]

*Die Überschrift „12.3.2. Kein Vorsteuerabzug für andere Umsätze" wird ersatzlos gestrichen.
Die Ordnungsnummern der folgenden Unterabschnitte des Abschnittes „12.3. Ausschluss vom Vorsteuerabzug" werden entsprechend angepasst.*

~~12.3.2. Kein Vorsteuerausschluss für andere Umsätze~~

In die Rz 1997 wird ein Verweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 28.6.2017, Ro 2015/15/0014, eingearbeitet.

Rz 1997 lautet:

Die Vorleistungen müssen eine direkte und unmittelbare Verbindung mit den nicht unecht befreiten Umsätzen aufweisen. Dienstleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf von Gesellschaftsanteilen sind auch dann vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn die Kernumsätze der Gesellschaft steuerpflichtig sind (**siehe VwGH 28.6.2017, Ro [2015/15/0014](#), zu Beratungsleistungen im Zusammenhang mit einer Beteiligungsveräußerung sowie** EuGH 06.04.1995, Rs [C-4/94](#), *BLP Group*, **und** BFH 27.01.2011, V R 38/09).

[...]

12.3.23. Kein Vorsteuerausschluss bei bestimmten Bank- und Versicherungsgeschäften

[...]

12.3.34. Vorsteuerausschluss bei Gebäuden

[...]

12.3.45. Kein Vorsteuerausschluss bei Verzicht auf die Steuerfreiheit bei bestimmten im Ausland ausgeführten Umsätzen

[...]

12.10. Änderung der Verhältnisse beim Anlagevermögen

12.10.1. Begriff

In Rz 2073 werden die Aussagen bezüglich einer Vorsteuerberichtigung bei einem ursprünglich unrichtigen Vorsteuerabzug gestrichen.

Rz 2073 lautet:

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

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

~~Eine Vorsteuerberichtigung ist auch dann vorzunehmen, wenn ein ursprünglich unrichtiger Vorsteuerabzug auf Grund der verfahrensrechtlichen Situation nicht mehr rückwirkend berichtigt werden kann. Dies trifft auch dann zu, wenn Vorsteuern aus der Renovierung eines Mietobjektes (Vermietung iSd § 1 Abs. 2 LVO) ursprünglich geltend gemacht wurden, jedoch wegen Vorliegens von Liebhaberei tatsächlich nicht abzugsfähig gewesen wären, wobei das Jahr des Beginns der Betätigung bereits rechtskräftig geworden ist und somit insoweit keine Korrektur mehr erfolgen kann. Dies gilt sinngemäß auch für eine~~

~~Vorsteuerberichtigung zu Gunsten des Unternehmers, wenn die allgemeinen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs bereits im verfahrensrechtlich unabänderbaren Ursprungsjahr vorgelegen sind.~~

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

[...]

13. Vorsteuerabzug bei Reisekosten ([§ 13 UStG 1994](#))

Auf Grund des Jahressteuergesetzes 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, wird Rz 2201 an die Rechtslage ab 1.11.2018 angepasst.

Rz 2201 lautet:

Rechtslage von 1.5.2016 bis 31.10.2018:

~~Ab~~**Vom 1.5.2016 bis zum 31.10.2018** ist für die Beherbergung der Umsatzsteuersatz von 13% ([§ 10 Abs. 3 Z 3 lit. a UStG 1994](#) idF StRefG 2015/2016) vorgesehen.

Für die Aufteilung des Pauschbetrags von 15 Euro auf die anzuwendenden Steuersätze (13% für die Beherbergung, 10% für das Frühstück) kann das in Rz 1369 vorgesehene Aufteilungsverhältnis nach Erfahrungswerten für einen Preis pro Person und Nacht bis 140 Euro herangezogen werden.

Der Vorsteuerabzug gemäß [§ 13 UStG 1994](#) berechnet sich diesfalls wie folgt:

Zimmer: $15 \text{ Euro} \cdot 0,80 = 12 \text{ Euro}$; $12 \cdot 13/113$ = 1,38 Euro

Frühstück: $15 \text{ Euro} \cdot 0,20 = 3 \text{ Euro}$; $3 \cdot 10/110$ = 0,27 Euro

gesamte Vorsteuern für die Nächtigung nach § 13: = 1,65 Euro

Alternativ können hinsichtlich der Nächtigungskosten auch die tatsächlichen Vorsteuerbeträge aus der zu Grunde liegenden Rechnung geltend gemacht werden.

Rechtslage vor dem 1.5.2016 und nach dem 31.10.2018:

Die pauschal ermittelte Vorsteuer aus Nächtigungskosten beträgt 1,36 Euro. Alternativ können hinsichtlich der Nächtigungskosten auch die tatsächlichen Vorsteuerbeträge aus der zu Grunde liegenden Rechnung geltend gemacht werden.

Randzahlen 2202 bis 2225: *derzeit frei.*

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

14.4. Erklärung

In Rz 2288 wird aufgenommen, dass das Ausfüllen der jeweiligen Kennzahl in der Umsatzsteuererklärung als schriftliche Erklärung für die jeweilige Vorsteuerpauschalierung gilt.

Rz 2288 lautet:

Bei der USt bedarf es einer schriftlichen Erklärung auf Anwendung einer Pauschalierung nach [§ 14 Abs. 1 Z 1 und 2 UStG 1994](#) bis zur Rechtskraft des Bescheides des betreffenden Jahres, in dem erstmals der Vorsteuerabzug pauschaliert werden soll.

Diese schriftliche Erklärung kann auch in der Form erfolgen, dass die jeweilige Kennzahl in der Umsatzsteuererklärung ausgefüllt wird, da die entsprechenden Kennzahlen jeweils einer Pauschalierung zugeordnet sind.

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

16.1.6. Änderung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen

Auf Grund der Aussagen zu Gutscheinen iSd Art. 30a MwSt-RL 2006/112/EG in den Rz 4, Rz 683 und Rz 2607 erfolgt zur Vermeidung von Missverständnissen in Rz 2395 die Klarstellung, dass es sich bei den dort genannten Preisnachlass- und Preiserstattungsgutscheinen nicht um Gutscheine iSd Art. 30a MwSt-RL 2006/112/EG handelt (vgl. Erwägungsgrund 4 der RL

(EU) 2016/1065). Der erste Absatz von Rz 2395 wird gestrichen, da sich die Definition von Gutscheinen bereits in Rz 4 befindet.

Rz 2395 lautet:

~~Als Gutscheine gelten allgemein schriftlich zugesicherte Rabatt- oder Vergütungsansprüche, zB in Form von Kupons, die ein Unternehmer zur Förderung seiner Umsätze ausgibt und die auf der gleichen oder nachfolgenden Umsatzstufe den Leistungsempfänger berechtigen, die Leistung im Ergebnis verbilligt um den Nennwert des Gutscheins in Anspruch zu nehmen. Der Nennwert des Gutscheins entspricht einem Bruttobetrag, dh. er schließt die Umsatzsteuer ein.~~

Das Einlösen des Gutscheins kann in der Weise erfolgen, dass der Endabnehmer den Gutschein beim Erwerb der Leistung an Zahlungs Statt einsetzt und der Zwischenhändler sich den Nennwert des Gutscheins vom Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben hat, oder in dessen Auftrag von einem anderen vergüten lässt (Preisnachlassgutschein) oder dass der Endabnehmer direkt vom Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben hat, oder in dessen Auftrag von einem anderen eine nachträgliche Vergütung erhält (Preiserstattungsgutschein).

Bei Preisnachlassgutscheinen und Preiserstattungsgutscheinen handelt es sich nicht um Einzweck- oder Mehrzweckgutscheine im Sinne des [Art. 30a MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF [RL \(EU\) 2016/1065](#). Zu Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen siehe Rz 4.

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

17.1.1. Istbesteuerung für freiberufliche und entsprechende Tätigkeiten

In Rz 2452 werden Änderungen durch das JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, eingearbeitet.

Rz 2452 lautet:

Unternehmer, die der Art nach eine Tätigkeit im Sinne des [§ 22 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) ausüben, haben die Steuer für die mit diesen

Tätigkeiten zusammenhängenden Umsätze nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Istbesteuerung).

Bei den im ersten Satz des [§ 17 Abs. 1 UStG 1994](#) genannten Unternehmern unterliegen sämtliche mit ihrer Berufstätigkeit zusammenhängenden Umsätze, auch die so genannten Umsätze aus Hilfsgeschäften, der Istbesteuerung. Dies gilt auch, wenn die Grundgeschäfte steuerfrei sind. Führt zB ein Arzt auch eine Hausapotheke oder veräußert ein Rechtsanwalt ein Anlagegut, so sind alle diese Umsätze in die Istbesteuerung einzubeziehen.

~~In unionsrechtskonformer 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 28.2.1978, 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](#))

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

In Rz 2601b erfolgt iZm den sonstigen Leistungen iSd § 3a Abs. 11a UStG 1994 eine Verweisanpassung.

Rz 2601b lautet:

[...]

Kein Übergang der Steuerschuld bei sonstigen Leistungen iSd [§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#)

Zu den sonstigen Leistungen iSd [§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#) siehe Rz 641f.

Werden solche sonstigen Leistungen von einem ausländischen Unternehmer ausgeführt, geht die Steuerschuld nicht auf den unternehmerischen Leistungsempfänger über. Der Leistungsempfänger ist nicht nach [§ 27 Abs. 4 UStG 1994](#) zur Einbehaltung und Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichtet (siehe Rz **3491 f3493**).

Beispiel:

Ein amerikanischer Unternehmer ohne Sitz oder Betriebsstätte in Österreich veranstaltet im Juni 2012 einen Kongress in Wien. Ein deutscher und ein Schweizer Arzt besuchen den Kongress und entrichten dafür eine Teilnahmegebühr. Der amerikanische Veranstalter erbringt dem deutschen und dem Schweizer Arzt gegenüber sonstige Leistungen iSd [§ 3a Abs. 11a UStG 1994](#), die in Österreich der Besteuerung unterliegen. Auch wenn es sich beim Veranstalter um einen ausländischen Unternehmer und bei den Leistungsempfängern ebenfalls um Unternehmer handelt, geht hier die Steuerschuld nicht auf die teilnehmenden Ärzte über. Diese sind auch nicht gemäß [§ 27 Abs. 4 UStG 1994](#) zur Einbehaltung und Abfuhr der Umsatzsteuer verpflichtet. Für den amerikanischen Veranstalter besteht jedoch gemäß [§ 27 Abs. 7 UStG 1994](#) die Verpflichtung zur Bestellung eines Fiskalvertreters.

[...]

19.1.2.9. Entstehung der Steuerschuld bei Sollbesteuerung ([§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#))

In Rz 2602j wird hinsichtlich des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld eine Verweisanpassung vorgenommen.

Rz 2602j lautet:

[...]

Dies gilt ab 1.1.2010 nicht für Bauleistungen, die von ausländischen Unternehmern erbracht werden, und für die die Steuerschuld bereits auf Grund des [§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) auf den Leistungsempfänger übergeht (siehe Rz 2601 zweiter Absatz **Rz 2601b**).

In diesen Fällen entsteht die Steuerschuld immer mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Leistung erbracht worden ist ([§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994](#)).

[...]

19.1.2.10. Entstehung der Steuerschuld bei Istbesteuerung ([§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994](#))

In Rz 2602k wird hinsichtlich des Zeitpunkts der Entstehung der Steuerschuld eine Verweisanpassung vorgenommen.

Rz 2602k lautet:

[...]

Dies gilt ab 1.1.2010 nicht für Bauleistungen, die von ausländischen Unternehmern erbracht werden, und für die die Steuerschuld bereits auf Grund des [§ 19 Abs. 1 zweiter Unterabsatz UStG 1994](#) auf den Leistungsempfänger übergeht (siehe ~~Rz 2601 zweiter Absatz~~ **Rz 2601b**).

In diesen Fällen entsteht die Steuerschuld immer mit Ablauf des Kalendermonates, in dem die Leistung erbracht worden ist ([§ 19 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994](#)).

[...]

19.2. Entstehung der Steuerschuld

19.2.1.1. Anzahlungen

Rz 2607 wird im Hinblick auf die Aussagen zu Gutscheinen in Rz 4 auf Grund der RL (EU) 2016/1065 entsprechend angepasst.

Rz 2607 lautet:

Anzahlungen sind nur zu versteuern, wenn diese mit einer konkreten Leistung im Zusammenhang stehen. Sie sind auch dann steuerbar, wenn keine Rechnung vorliegt.

Anzahlungen - Einzelfälle:

[...]

- **Gutschein:**

Rechtslage für bis 31.12.2018 ausgestellte Gutscheine

Das Entgelt für die Veräußerung eines Gutscheines ist keine Anzahlung.

Ausnahme: Die Veräußerung des Gutscheines erfolgt in Bezug auf eine konkrete Leistung.

Beispiele für keine Anzahlung:

Gutschein einer Handelskette über 100 Euro für zukünftigen Wareneinkauf.

Gutschein eines Reisebüros über 1.000 Euro für eine noch auszusuchende Reise.

Gutschein für ein beliebiges Hotel einer Hotelkette.

Beispiele für Anzahlung:

Gutschein eines Theaters für den Besuch einer am Gutschein genau bezeichneten Theatervorstellung.

Gutschein für ein bestimmtes Hotel einer Hotelkette (VwGH 22.03.2010, [2005/15/0117](#)).

Rechtslage für ab 1.1.2019 ausgestellte Gutscheine

- **Einzweckgutschein: Die entgeltliche Übertragung eines Einzweckgutscheins gilt bereits als Erbringung der darin bezeichneten Leistung und unterliegt der Besteuerung nach den allgemeinen Besteuerungsvorschriften (Soll- oder Istbesteuerung).**
- **Mehrweckgutschein: Die entgeltliche Übertragung eines Mehrweckgutscheins stellt keinen steuerbaren Vorgang dar und unterliegt deshalb weder der Anzahlungsbesteuerung noch der Besteuerung nach den allgemeinen Besteuerungsvorschriften (Soll- oder Istbesteuerung).**

Zu Gutscheinen im Sinne des [Art. 30a MwSt-RL 2006/112/EG](#) idF [RL \(EU\) 2016/1065](#) im Allgemeinen sowie zur Bemessungsgrundlage siehe Rz 4 und Rz 683.

[...]

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

22.4.3.1. Privatzimmervermietung

Rz 2897 wird an die durch das BG, BGBl. I Nr. 12/2018, mit Wirkung ab 1.11.2018 erfolgte neuerliche Änderung des Steuersatzes für Beherbergungsleistungen (Senkung von 13% auf 10%; s. § 10 Abs. 2 Z 3 lit. c UStG 1994 in der ab 1.11.2018 geltenden Fassung) angepasst. Umsätze aus im Rahmen eines Nebenerwerbs erbrachten Privatzimmervermietungen durch pauschalisierte Landwirte unterliegen ab diesem Zeitpunkt wieder einheitlich dem Pauschalsteuersatz von 10% bzw. - bei Leistungserbringung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen - 13%.

Rz 2897 lautet:

Auch Einnahmen von Land- und Forstwirten, die aus Privatzimmervermietungen (mit oder ohne Frühstück) erzielt werden, sind als Umsätze aus land- und forstwirtschaftlichen Nebenerwerben zu behandeln, wenn die Zimmervermietung als wirtschaftlich untergeordnet angesehen werden kann. Die Frage der wirtschaftlichen Unterordnung wird sich nach den jeweiligen Verhältnissen des Einzelfalles richten. Eine Zimmervermietung, die sich auf mehr als zehn Fremdenbetten erstreckt, wird nicht mehr als untergeordnet angesehen werden können (siehe EStR 2000 Rz 4193 sowie - zur Ermittlung der Zehn-Bettengrenze - Rz 4193a). Hinsichtlich der seit ~~1.5.2016~~ von **1.5.2016 bis 31.10.2018** anzuwendenden Durchschnittssteuersätze siehe Rz 2853a iVm Rz 1368 bis 1370 sowie - zur Übergangsregelung für Beherbergungsleistungen bis einschließlich 31.12.2017 - Rz 1403.

Da nach geltender Rechtslage (§ 53 Abs. 2 Lebensmittelsicherheits- und Verbraucherschutzgesetz – LMSVG, BGBl. I Nr. 13/2006 idgF) Schlacht tier- und Fleischuntersuchungen Aufsichtsorganen, die Tierärzte sind, vorbehalten bleiben (vgl. auch Rz 311), werden die Überschrift „22.4.3.3. Laienfleischbeschau“ sowie Rz 2899 ersatzlos gestrichen. Die Ordnungsnummern der folgenden Abschnitte werden entsprechend angepasst.

22.4.3.3. Laienfleischbeschau

2899

~~Die Ausübung der Laienfleischbeschau durch einen Landwirt kann nicht als bäuerlicher Nebenerwerb dem landwirtschaftlichen Betrieb zugerechnet werden, da ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem landwirtschaftlichen Betrieb und der Nebentätigkeit nicht besteht. Die Umsätze aus der Fleischbeschau fallen daher nicht unter § 22 UStG 1994.~~

Randzahl 2899: *derzeit frei.*

22.4.3.34. Entsorgung von Klärschlamm

[...]

22.4.3.45. Energieerzeugung

[...]

22.6. Option zur Regelbesteuerung

Rz 2916 wird aus Vereinfachungsgründen insoweit ergänzt, als auch die elektronische Übermittlung der Optionserklärung bzw. der Widerrufserklärung iSv § 22 Abs. 6 UStG 1994 im Wege von Finanz-Online möglich sein soll (§ 86a BAO iVm § 1 Abs. 1 FOnV 2006, BGBl. II Nr. 97/2006 idgF).

Rz 2916 lautet:

Durch Erklärung bis zum Ablauf des betroffenen Kalenderjahres gegenüber dem örtlich und sachlich zuständigen Finanzamt, dass die Umsätze eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes nach den allgemeinen Vorschriften des UStG 1994 besteuert werden sollen, kann

der Unternehmer die Durchschnittssatzbesteuerung ausschließen. Eine bereits abgegebene Optionserklärung kann bis zum Ablauf des betroffenen Veranlagungszeitraumes zurückgenommen werden.

Ein Übergang zur Regelbesteuerung ist nur mit dem Beginn eines Kalenderjahres möglich. Die an keine besondere Form gebundene Erklärung ist im Sinne von [§ 85 Abs. 1](#) und [§ 86a BAO](#) schriftlich oder per Fax einzureichen **oder kann auch elektronisch über Finanz-Online (<https://finanzonline.bmf.gv.at>) übermittelt werden**. Die Frist zur Abgabe der Erklärung ist nicht verlängerbar. Gibt der Unternehmer eine solche Erklärung ab, so ist er daran durch fünf Kalenderjahre ab Beginn der Regelbesteuerung gebunden. Die Wirkung des Widerrufs einer solchen Erklärung tritt immer nur mit dem Beginn eines Kalenderjahres ein, doch muss der Widerruf jeweils spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonats nach Beginn dieses Kalenderjahres erfolgen, um noch mit dem Beginn dieses Kalenderjahres wirksam werden zu können. Bezüglich der Form des Widerrufs gelten die oben getroffenen Feststellungen.

25a. Sonderregelung für Drittlandsunternehmer, die elektronisch erbrachte sonstige Dienstleistungen, Telekommunikations-, Fernseh- und Rundfunkdienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen ([§ 25a UStG 1994](#))

25a.1. Voraussetzungen

In Rz 3431 werden die Erleichterungen für ausländische Unternehmer, welche im JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, enthalten sind, eingearbeitet.

Rz 3431 lautet:

[...]

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Sonderregelung ist, dass der Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet

- weder sein Unternehmen betreibt noch eine Betriebsstätte hat,
- Umsätze gemäß [§ 3a Abs. 13 UStG 1994](#) idF BGBl. I Nr. 40/2014 tätigt,
- für Zwecke der Umsatzsteuer nicht erfasst ist und auf elektronischem Weg
(Internetadresse: (<https://non-eu-moss-evat.bmf.gv.at>) beim Finanzamt Graz-Stadt die
Option zur Sonderregelung beantragt.

Mit 1.1.2019 entfällt die Voraussetzung, dass der Unternehmer in der EU nicht zur Umsatzsteuer registriert sein darf.

Wird der Antrag genehmigt, erhält der Unternehmer mittels E-Mail seine EU-Identifikations-Nummer (zB EU040123456) sowie seinen Benutzernamen und sein Passwort an die bekannt gegebene E-Mail-Adresse zugesandt. Er ist dann verpflichtet, Umsätze gemäß [§ 3a Abs. 13 UStG 1994](#) idF BGBl. I Nr. 40/2014 auf elektronischem Wege über die oben angeführte Internetadresse zu erklären.

Der Unternehmer kann die Ausübung des Wahlrechtes unter Einhaltung der Frist des [§ 25a Abs. 8 UStG 1994](#) widerrufen.

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

*Durch das JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, entfallen § 27 Abs. 1 bis Abs. 3 UStG 1994.
Demnach können auch die Überschriften 27.1. bis 27.3. ersatzlos entfallen.*

~~27.1. Steuerheft für Wanderhändler~~

~~Randzahlen 3461 bis 3470: derzeit frei.~~

~~27.2. Befreiung von der Führung eines Steuerheftes~~

~~Randzahlen 3471 bis 3480: derzeit frei.~~

~~27.3. Steuerheft für Einkäufer~~

27.1. bis 27.3.: entfallen

Randzahlen 34681 bis 3490: derzeit frei.

27.5. Aufsichtsmaßnahmen

In Rz 3516 werden Ausführungen zu den besonderen Aufsichtsmaßnahmen gemäß § 27 Abs. 5 UStG 1994, insbesondere die durch das JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018, eingeführten Änderungen, aufgenommen. Der bisherige Text wird aus dieser Rz entfernt und in der neu eingefügten Rz 3524 gekürzt wiedergegeben.

Rz 3516 lautet:

Zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens räumt [§ 27 Abs. 5 UStG 1994](#) den Finanzämtern das Recht zur Besichtigung von in Transportmitteln oder Transportbehältnissen beförderten, abgeholten oder verbrachten Gegenständen sowie zur Einsichtnahme in die diese Gegenstände begleitenden Geschäftspapiere wie Frachtbriefe, Lieferscheine, Rechnungen und dergleichen ein.

Soweit es sich um Vorgänge im Zusammenhang mit dem grenzüberschreitenden Warenverkehr handelt, stehen auch den Zollbehörden diese Befugnisse zu.

Zuständig für die Durchführung solcher Besichtigungen und Einsichtnahmen sind die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenbereich im Rahmen ihrer örtlichen und sachlichen Zuständigkeit, die Zollbehörde, in deren Amtsbereich sich das Transportmittel oder Transportbehältnis befindet sowie ab 1.1.2019 das Finanzamt Graz-Stadt bundesweit im Rahmen seiner Sonderzuständigkeit gemäß [§ 17 AVOG 2010](#).

~~Um eine effektive Überwachung der Einhaltung der Versandhandelsregelung zu ermöglichen, normiert § 27 Abs. 6 UStG 1994 idF StRefG 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (bis 15.8.2015: § 27 Abs. 6a UStG 1994 idF BGBl. I Nr. 34/2010), eine Auskunftspflicht für Postdienstleister iSd Postgesetzes 1997, BGBl. I Nr. 18/1998, bzw. des Postmarktgesetzes, BGBl. I Nr. 123/2009, gegenüber der Abgabenbehörde. Die Auskunftspflicht besteht nur auf Verlangen der Abgabenbehörde und erfasst nur jene Daten, die sich aus den Unterlagen der Postdienstleister ergeben. Diese Daten dürfen ausschließlich von der Abgabenbehörde als Beweismittel gegenüber dem liefernden Unternehmer für seine Versandhandelsumsätze verwendet werden.~~

Randzahlen 3517 bis 3523: *derzeit frei.*

27.6. Auskunftspflicht im grenzüberschreitenden Warenverkehr

Die in Rz 3516 bisher wiedergegebenen Ausführungen werden inhaltlich gleichlautend in Rz 3524 übernommen.

Rz 3524 lautet:

Um eine effektive Überwachung der Einhaltung der Versandhandelsregelung zu ermöglichen, normiert [§ 27 Abs. 6 UStG 1994](#) eine Auskunftspflicht für Postdienstleister iSd [Postmarktgesetzes](#), BGBl. I Nr. 123/2009, gegenüber der Abgabenbehörde. Die Auskunftspflicht besteht nur auf Verlangen der Abgabenbehörde und erfasst nur jene Daten, die sich aus den Unterlagen der Postdienstleister ergeben. Diese Daten dürfen ausschließlich von der Abgabenbehörde als Beweismittel gegenüber dem liefernden Unternehmer für seine Versandhandelsumsätze verwendet werden.

Randzahlen 3524 bis 3525: *derzeit frei.*

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

101.3.1.1. Allgemeine Voraussetzungen

In Rz 3602 wird der Verweis betreffend die Bemessungsgrundlage angepasst.

Rz 3602 lautet:

[...]

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für das innergemeinschaftliche Verbringen wird auf Rz ~~3627~~ **3931 iVm Rz 679** verwiesen.

101.3.1.2. Konsignationslager

In Rz 3603 erfolgt eine Klarstellung zur Anwendbarkeit der Vereinfachung für Konsignationslager in anderen als den in Rz 3603 explizit genannten Mitgliedstaaten.

Rz 3603 lautet:

Ein Konsignationslager liegt vor, wenn ein Unternehmer bei einem Abnehmer ein Lager unterhält und der Abnehmer aus diesem Lager bei Bedarf Waren entnimmt. Zur Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht über die Ware) kommt es erst bei Entnahme aus diesem Lager. Die Versendung oder Beförderung in das Lager stellt ein innergemeinschaftliches Verbringen dar.

Entgegen dieser Rechtslage werden von verschiedenen Mitgliedstaaten (derzeit Belgien, Finnland, Irland, die Niederlande, das Vereinigte Königreich, sowie Frankreich und Italien) anderslautende Verwaltungsübungen gehandhabt. Die abweichenden Regelungen bestehen darin, dass diese Mitgliedstaaten nicht von einem innergemeinschaftlichen Verbringen in das Konsignationslager ausgehen (siehe oben), sondern unter bestimmten (von einander abweichenden) Voraussetzungen von einer ig. Lieferung an den dortigen Abnehmer.

Folgende Erleichterungen können hinsichtlich dieser Mitgliedstaaten angewendet werden:

1. Verbringen in ein Konsignationslager in einen anderen Mitgliedstaat

Verbringt ein Unternehmer, der im Inland einen Wohnsitz, seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hat, seine Waren in sein in einem anderen Mitgliedstaat gelegenes Konsignationslager, so kann der Unternehmer den Tatbestand der Warenentnahme aus dem ausländischen Konsignationslager - parallel zur Erwerbsbesteuerung des Leistungsempfängers im anderen Mitgliedstaat - als innergemeinschaftliche Lieferung behandeln. Dementsprechend ist nicht das Verbringen beim Transport der Waren in das Konsignationslager, sondern die ig. Lieferung im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Lager in die Zusammenfassende Meldung aufzunehmen.

Wenn der Lieferer im anderen Mitgliedstaat einen Erwerb auf Grund eines Verbringens zu versteuern hat (zB wenn im anderen Mitgliedstaat der Gegenstand über die vorgesehene Zeit gelagert wird), tätigt er zu diesem Zeitpunkt eine ig. Lieferung (Verbringen).

Voraussetzung für die Anwendung der Erleichterung ist, dass der Unternehmer

- dem für die Erhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt schriftlich die Inanspruchnahme dieser Regelung mitteilt (unter Beschreibung der im anderen Mitgliedstaat anzuwendenden Regelung),

- hinsichtlich der ein- und ausgelagerten Gegenstände und dem Lagerbestand Aufzeichnungen führt, die der Finanzverwaltung eine Überprüfung der Richtigkeit der Besteuerung ermöglichen.

2. Verbringen in ein Konsignationslager im Inland

Verbringt ein Unternehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen Sitz hat und im Inland nicht zur Umsatzsteuer erfasst ist, seine Waren in sein im Inland gelegenes Konsignationslager (wobei die Regelung eingeschränkt ist auf Lager, die nur einem einzigen Abnehmer zur Verfügung stehen - "Call-off-stock"), so kann der Abnehmer des ausländischen Unternehmers den Tatbestand der Warenentnahme aus dem inländischen Konsignationslager - entsprechend zur Behandlung durch den Lieferer als innergemeinschaftliche Lieferung im anderen Mitgliedstaat - als innergemeinschaftlichen Erwerb behandeln.

Die Regelung kann auch von ausländischen Unternehmern angewendet werden, die im Inland zur Umsatzsteuer erfasst sind, aber die nur Umsätze tätigen, die solchen Konsignationslagern zuzurechnen sind. Wird von der Vereinfachungsregelung Gebrauch gemacht, muss sie für sämtliche Vorgänge, für die die Voraussetzungen zutreffen, angewendet werden.

Diese Regelung gilt nur für Waren, die innerhalb der im anderen Mitgliedstaat maßgeblichen Frist, spätestens jedoch innerhalb von sechs Monaten ab der Einlagerung entnommen werden.

Hinsichtlich der innerhalb dieses Zeitraumes nicht entnommenen Waren liegt im Zeitpunkt des Überschreitens der Frist ein steuerpflichtiger Erwerb des ausländischen Unternehmers vor. Wird der Gegenstand in der Folge vom Abnehmer aus dem Lager entnommen, kommt es zu einer Lieferung des ausländischen Lieferers an den Abnehmer im Inland.

Voraussetzung für die Anwendung der Erleichterung ist, dass der ausländische Unternehmer

- dem Finanzamt, das für die Erhebung der Umsatzsteuer des Abnehmers der Gegenstände zuständig ist, schriftlich die Inanspruchnahme dieser Regelung mitteilt,
- und weiters mitteilt, dass der Ausgangsmitgliedstaat bei Entnahme der Gegenstände innerhalb der oben genannten Frist von einer ig. Lieferung ausgeht, und

- hinsichtlich der ein- und ausgelagerten Gegenstände und dem Lagerbestand Aufzeichnungen führt (bzw. für ihn der inländische Abnehmer), die der Finanzverwaltung eine Überprüfung der Richtigkeit der Versteuerung ermöglichen.

3. Erstmalige Anwendung

Die Vereinfachungen sind erstmals auf die Verbringung von Gegenständen anzuwenden, die nach dem Einlangen der Mitteilung beim Finanzamt getätigt wird.

Wird in anderen als den hier genannten Mitgliedstaaten nach den dort allgemein geltenden Regelungen ebenfalls die Vereinfachung für Konsignationslager angewendet, ist auch bei Warenverbringungen aus Österreich in Konsignationslager in diesen Mitgliedstaaten oder Warenverbringungen von diesen Mitgliedstaaten in Konsignationslager in Österreich die in den Punkten 1 bis 3 beschriebene Vorgangsweise unter den dort genannten Voraussetzungen möglich.

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

103.3. Versandhandel

103.3.4. Besonderheiten

Im ersten Aufzählungspunkt der Rz 3719 wird klargestellt, dass die dort genannten Schwellenerwerber ihrerseits die Erwerbsschwelle nicht überschritten bzw. nicht auf die Erwerbsschwelle verzichtet haben dürfen und ein Verweis auf Rz 3731 eingefügt.

Rz 3719 lautet:

- Handelt es sich beim Lieferer um einen ausländischen Unternehmer im Sinne des [§ 27 Abs. 4 UStG 1994](#) und tätigt er Versandhandelsumsätze an Schwellenerwerber, die Unternehmer sind (Kleinunternehmer, pauschalierte Landwirte, Unternehmer mit unecht befreiten Umsätzen) oder an juristische Personen des öffentlichen Rechts, **die ihrerseits die Erwerbsschwelle nicht überschritten oder auf die Erwerbsschwelle nicht verzichtet haben**, so haben diese Empfänger die auf die Lieferung entfallende

Umsatzsteuer einzubehalten und an das für den Lieferer zuständige Finanzamt (Graz-Stadt) abzuführen **(siehe auch Rz 3731)**.

- [...]

103.5. Lieferschwelle

103.5.1. Lieferschwellen der Mitgliedstaaten (Stand April 2018)

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

Rz 3741 lautet:

Mitgliedstaat	Währung	Lieferschwelle (Euroäquivalent) ¹
Belgien	Euro	35.000,00
Bulgarien	BGN	70.000,00 (35.791,00 €)
Dänemark	DKK	280.000,00 (37.668,00 € 37.595,00 €)
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 (36.231,00 € 36.291,00 €)
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 (37.154,00 € 37.859,00 €)
Portugal	Euro	35.000,00
Rumänien	RON	118.000,00 (26.135,00 € 25.305,00 €)
Schweden	SEK	320.000,00 (33.794,00 € 31.390,00 €)
Slowakei	Euro	35.000,00
Slowenien	Euro	35.000,00
Spanien	Euro	35.000,00
Tschechien	CZK	1,140.000,00 (42.189,00 € 44.873,00 €)
Ungarn	HUF	35.000,00 € ²
Vereinigtes Königreich	GBP	70.000,00 (82.489,00 € 80.197,00 €)
Zypern	Euro	35.000,00

¹ Euroäquivalente iHd von der Europäischen Zentralbank am **23.3.2018** (~~21.2.2017~~) veröffentlichten Euro-Umrechnungskurse

² Angabe in Euro aufgrund ausdrücklicher Regelung in Ungarn

103.8. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

In Rz 3776 wird ein Verweis auf Rz 3983 aufgenommen, in der klargestellt wird, wie Be- oder Verarbeitungen des Liefergegenstandes, die im Auftrag des Lieferers erfolgen, beurteilt werden.

Rz 3776 lautet:

Der innergemeinschaftliche Erwerb wird in dem Gebiet jenes Mitgliedstaates bewirkt, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Das gilt auch, wenn der Gegenstand nach Ausführung der Lieferung im Auftrag des Abnehmers im Ursprungsland von einem anderen Unternehmer noch be- oder verarbeitet wird. Die Mitgliedstaaten haben sich im Rahmen des Mehrwertsteuerausschusses als Vereinfachungsmaßnahme darauf geeinigt, dass auch eine Be- oder Verarbeitung in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Lieferers unschädlich ist. Dadurch wird eine steuerliche Erfassung des Auftraggebers in diesem Mitgliedstaat vermieden.

Beispiel:

Der Unternehmer F in Frankreich liefert einen Gegenstand an den Unternehmer Ö in Österreich. Ö lässt diesen Gegenstand, bevor er nach Österreich kommt, durch den Unternehmer D in Deutschland bearbeiten.

F tätigt eine innergemeinschaftliche Lieferung an Ö. Ö versteuert einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Österreich. Es liegt kein Erwerb in Deutschland vor.

Endet die Warenbewegung in Österreich und ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegeben, dann unterliegt er – unabhängig davon, wie der Ausgangsmitgliedstaat der Warenbewegung die Lieferung beurteilt – der Besteuerung.

Zur Beurteilung von Be- oder Verarbeitungen des Liefergegenstandes, die im Auftrag des Lieferers erfolgen, siehe Rz 3983.

103a. Leistungsortregelungen ab 1.1.2010

In die neu eingefügten Rz 3918 und Rz 3919 werden die durch das JStG 2018, BGBl. I Nr. 62/2018 in Art. 3a Abs. 5 UStG 1994 eingeführten Änderungen eingearbeitet. Nach der Rz 3917d wird ein neuer Abschnitt samt Überschriften eingefügt. Der neue Abschnitt lautet:

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

103a.4.1. Allgemeines

Rz 3918 lautet:

Art. 3a Abs. 5 UStG 1994 sieht eine besondere, von § 3a Abs. 13 UStG 1994 abweichende Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung für elektronisch erbrachte sonstige Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen vor. Solche Leistungen sind dort steuerbar, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Unternehmerort), wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen (Kleinstunternehmer):

- **Der leistende Unternehmer betreibt sein Unternehmen in einem Mitgliedstaat und hat außerhalb dieses Mitgliedstaates keine Betriebsstätte,**

- die Leistung wird an einen Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) erbracht, der in einem anderen Mitgliedstaat seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat und
- der Gesamtbetrag der Entgelte für diese Leistungen hat im vergangenen Kalenderjahr 10.000 Euro nicht und im laufenden Kalenderjahr noch nicht überstiegen.

Werden solche Leistungen an Unternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 1 und 2 UStG 1994](#) erbracht, so bestimmt sich der Leistungsort nach [§ 3a Abs. 6 UStG 1994](#) (Empfängerort). Zur Identifizierung als Unternehmer/Nichtunternehmer siehe Rz 638y. Werden solche Leistungen an einen Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) mit Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Drittland erbracht, bestimmt sich der Leistungsort nach [§ 3a Abs. 13 UStG 1994](#) (Empfängerort).

Die maßgebliche Umsatzgrenze von 10.000 Euro berechnet sich aus dem Gesamtbetrag der Entgelte (ohne Umsatzsteuer) für elektronisch erbrachte sonstige Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, die an Nichtunternehmer iSd [§ 3a Abs. 5 Z 3 UStG 1994](#) erbracht werden, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ihren Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Umsätze aus Lieferungen oder anderen sonstigen Leistungen bleiben außer Ansatz. Außer Ansatz bleiben auch elektronisch erbrachte sonstige Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, die an Unternehmer erbracht werden, oder die an Nichtunternehmer erbracht werden, die im Drittland ihren Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Wurde diese Umsatzgrenze im Vorjahr überschritten, sind diese Leistungen weiterhin am Empfängerort steuerbar. Wird diese Umsatzgrenze im laufenden Kalenderjahr überschritten, ist die Leistung ab dem Umsatz, mit dem die Umsatzgrenze überschritten wird, am Empfängerort steuerbar.

Werden Leistungen nicht in Euro abgerechnet, ist für Zwecke der Berechnung der Umsatzgrenze der von der Europäischen Zentralbank zum Tag der Annahme der

Richtlinie (EU) 2455/2017 (dh. am 5.12.2017) veröffentlichte Wechselkurs anzuwenden.

103a.4.2. Verzicht auf die Sonderregelung des Leistungsortes

Rz 3919 lautet:

Der Unternehmer kann auf die Anwendung dieser Bestimmung innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum eines Kalenderjahres, in dem erstmals eine solche Leistung getätigt worden ist, verzichten. Der Unternehmer hat den Verzicht schriftlich bei seinem Finanzamt einzubringen. Diese schriftliche Erklärung kann auch durch Aufnahme der Umsätze in die MOSS-Erklärung (iSd [§ 25a Abs. 3](#) und [Art. 25a Abs. 3 UStG 1994](#)) erfolgen.

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

Der Verzicht bindet den Unternehmer für mindestens zwei Kalenderjahre.

Der Verzicht kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist innerhalb der Frist zu Abgabe der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum dieses Kalenderjahres, in dem erstmals eine Leistung iSd [Art. 3a Abs. 5 UStG 1994](#) getätigt worden ist, gegenüber dem Finanzamt schriftlich zu erklären.

~~Randzahlen 3917e bis 3920: derzeit frei.~~

104. Bemessungsgrundlage ([Art. 4 UStG 1994](#))

104.2. Innergemeinschaftliches Verbringen

In Rz 3931 wird ein Verweis auf die Rz 679 zur Bemessungsgrundlage beim Entnahmeeigenverbrauch aufgenommen.

Rz 3931 lautet:

Die Bemessungsgrundlage für das Verbringen eines Gegenstandes ist nach den gleichen Grundsätzen wie beim Entnahmeeigenverbrauch zu ermitteln. **Siehe auch Rz 679.**

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

107.1.1. Warenbewegung

Der Hinweis, dass die Ausführungen in Rz 3984 ab 1. Oktober 2009 gelten, wird gelöscht.

Rz 3984 lautet:

Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung liegt bei einer Lieferung von Treibstoff zwecks Betankung von Kraftfahrzeugen (zB LKW) oder von gewerblichen Schiffen (zB Donauschiffe) schon deshalb nicht vor, weil nicht nachgewiesen werden kann, dass der erworbene Treibstoff in den anderen EU-Mitgliedstaat ausgeführt wurde.

~~Rz 3984 in dieser Fassung gilt für Lieferungen ab 1. Oktober 2009.~~

Randzahl 3984a: *derzeit frei.*

107.2. Innergemeinschaftliches Verbringen

In Rz 4001 werden Hinweise auf die sinngemäße Anwendbarkeit der Ausführungen zu den Tatbeständen der vorübergehenden Verwendung in Art. 1 UStG 1994 und die Rz 3601 bis 3617 aufgenommen.

Rz 4001 lautet:

Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch das unternehmensinterne Verbringen eines Gegenstandes. Voraussetzung ist, dass es sich um einen nach [Art. 3 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) einer Lieferung gleichgestellten Vorgang handelt. Ein Verbringen zur bloß vorübergehenden Verwendung erfüllt nicht den Tatbestand der (fiktiven) Lieferung.

Die Ausführungen zu den Tatbeständen der vorübergehenden Verwendung in [Art. 1 Abs. 3 Z 1 UStG 1994](#) sind sinngemäß anzuwenden. Siehe auch Rz 3601 bis 3617.

107.3. Nachweispflichten

In Rz 4006 wird nach dem letzten Absatz ein neuer Absatz eingefügt, der die elektronische Aufbewahrung der Nachweise gemäß der Verordnung über den Nachweis der Beförderung oder Versendung und den Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BGBl. Nr. 401/1996, ermöglicht.

Rz 4006 lautet:

[...]

Die Nachweise iSd VO, [BGBl. Nr. 401/1996](#), können auf Datenträgern aufbewahrt werden, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist ([§ 132 Abs. 2 erster Satz BAO](#)). Diesfalls ist eine körperliche Aufbewahrung nicht erforderlich. Rz 1566 und Rz 1570 sind sinngemäß anzuwenden.

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

In Rz 4294 werden Hinweise auf das Urteil des EuGH vom 19.4.2018, Rs C-580/16, Firma Hans Bühler KG, und das Erkenntnis des VwGH 29.5.2018, Ra 2015/15/0017, aufgenommen.

Rz 4294 lautet:

Voraussetzung für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes im Sinne des [Art. 25 UStG 1994](#) ist ua., dass der Erwerber keinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat. Ein Wohnsitz oder Sitz im Inland ist auch dann anzunehmen, wenn der Erwerber im Inland zur Umsatzsteuer erfasst ist (inländische Steuernummer bzw. UID). Die Erfassung im Rahmen der Vorsteuererstattung ist nicht schädlich.

Ebenfalls nicht schädlich für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäftes ist die umsatzsteuerrechtliche Registrierung **oder Ansässigkeit** des Erwerbers im Abgangsstaat der Waren, wenn der Erwerber die UID eines anderen Mitgliedstaates verwendet (**EuGH**

19.4.2018, Rs [C-580/16](#), *Firma Hans Bühler KG*; VwGH 29.5.2018, [Ra 2015/15/0017](#)).

[...]

Nach Rz 4296 wird die Rz 4296a mit allgemeinen Ausführungen zur Verpflichtung zur Abgabe einer ZM für die Inanspruchnahme der Dreiecksgeschäftsregelung eingefügt.

Rz 4296a lautet:

Für das Vorliegen eines Dreiecksgeschäfts hat auch der Erwerber, der als mittlerer Unternehmer im Mitgliedstaat des Empfängers (dritter Unternehmer) steuerpflichtige Lieferungen getätigt hat, eine ZM abzugeben, die den Vorschriften des [Art. 25 Abs. 6 UStG 1994](#) entspricht.

Bei verspäteter Abgabe einer den Vorgaben des [Art. 25 Abs. 6 UStG 1994](#) entsprechenden ZM gilt der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) als besteuert, wenn die ZM eingebracht wurde und alle materiellen Voraussetzungen für das Dreiecksgeschäft vorliegen. Das ist dann der Fall, wenn neben der Einreichung der korrekten ZM der Nachweis erbracht worden ist, dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Sinne des [Art. 3 Abs. 8 zweiter Satz UStG 1994](#) für die Zwecke einer anschließenden Lieferung getätigt wurde, die im Gebiet des Bestimmungsmitgliedstaats der Liefergegenstände bewirkt worden ist, und dass der Empfänger der Lieferung als Steuerschuldner bestimmt wurde (EuGH 19.4.2018, Rs [C-580/16](#), *Firma Hans Bühler KG*; zur Bestimmung des Empfängers als Steuerschuldner siehe Rz 4296).

Bundesministerium für Finanzen, 16. November 2018