



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
Sektion IV/4  
z.H. Herrn GL Dr. Stefan Melhardt  
Johannesgasse 5  
1010 Wien

Unser Zeichen 5621/17 KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 16. November 2017

## Stellungnahme zum Entwurf des UStR-Wartungserlasses 2017

Sehr geehrter Herr Dr. Melhardt,

im Sinne einer besseren Orientierung sei abermals der Wunsch deponiert, ähnlich wie bei den ertragsteuerlichen Wartungserlässen (EStR, KStR) auch bei umfangreicheren Wartungen der Umsatzsteuererrichtlinien (der vorliegende UStR-Wartungserlassentwurf umfasst immerhin 75 Seiten!) eine Präambel und/oder (idealerweise tabellarische) **Übersicht über die wesentlichen Neuerungen** voranzustellen, die sich insb. aus Gesetzesänderungen und aktueller Rechtsprechung ergeben.

### Zu Rz 3 UStR

Grundsätzlich ist die Klarstellung zur ertragsteuerlichen Substanzabgeltung aus Sicht der Praxis zu begrüßen, weil dadurch Klarheit geschaffen wird. Aus theoretischer Sicht muss die Richtigkeit dieser Rechtsansicht hingegen bezweifelt werden, da diese Maßnahme keine Außenwirkung entfaltet.

Ergänzend darf an dieser Stelle auf die Administrationsbürden hingewiesen werden, die sich im Falle von Fruchtgenussbestellungen für die an die zivilrechtlichen Eigentümer verrechneten Grundbesitzabgaben sowie Entgelte für Müll Wasser und Kanal etc. ergeben. Es wird ersucht im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung eine zu RZ 1507 analoge Regelung zu gestalten. Demzufolge sollte der Vorsteuerabzug für den Fruchtgenussberechtigten dann zustehen, wenn diese zwar dem Fruchtgenussbesteller als dem zivilrechtlichen Eigentümer vorgeschrieben sind, aber aus der Rechnung hervorgeht, dass die Leistung für den Fruchtgenussberechtigten bestimmt war.

### Zu Rz 8 UStR

Umsätze aus Reprographievergütung und Speichermedienvergütung der Verwertungsgesellschaften aufgrund von Zahlungen durch Inverkehrbringer oder Importeur iSd einschlägigen urheberrechtlichen

Bestimmungen sollten erst ab dem 1.1.2018 nicht mehr der Umsatzsteuer unterliegen (vgl. EuGH 18.1.2017, Rs C-37/16, SAWP). Die Dienstleistung der Verwertungsgesellschaft an den Rechtsinhaber ist hiervon nicht betroffen. Verrechnet aber der Abfuhrverpflichtete (Inverkehrbringer oder Importeur) die Vergütung an seine Kunden weiter, bzw. wird in der Leistungskette die Speichermedienvergütung an Abnehmer weiterverrechnet, liegt wohl im vollen Umfang ein steuerpflichtiges Entgelt gem. § 4 UStG vor.

### **Zu Rz 25 UStR**

Da es sich bei den genannten Subventionen gerade nicht um Entgelt von dritter Seite handelt, wäre uE eine Einfügung unter 1.1.1.9.4. Echter nicht umsatzsteuerbarer Zuschuss zu präferieren und systematischer.

## **§ 2 Unternehmer**

### **Anmerkungen zu Rz 233 und Rz 237 UStR**

Die Aufnahme der nunmehr auch durch den VwGH abgesicherten Rsp., dass es keiner wirtschaftlichen Unterordnung bedarf, in Rz 237 ist begrüßenswert.

Dem folgend sollte aber Rz 238 gestrichen werden, da der VwGH in der maßgeblichen Entscheidung vom 23.11.2016, Ro 2014/15/0031, eine Organschaft zwischen einer Bank und einer Immobilien vermietenden Gesellschaft explizit für möglich erachtet hat.

Zudem regen wir an, dass geprüft werden sollte, inwieweit eine umsatzsteuerliche Organschaft auch weiterhin anhand bloß faktischer Verhältnisse zu gestionieren ist oder vielleicht doch besser von einem vorherigen förmlichen, vom zuständigen Finanzamt zu genehmigenden Antrag abhängig gemacht werden sollte (zB. mittels Feststellungsbescheid), um eine für die Besteuerungspraxis wünschenswerte hinreichende Rechtssicherheit zu gewährleisten (Zeitpunkt des Entstehens, Umfang des Organkreises). Dies würde einerseits die Gefahr von „unvorhergesehenen“ bzw. „übersehenen“ Organschaften samt negativer rechtlicher Konsequenzen (Säumnisfolgen) beseitigen und andererseits auch der Finanzverwaltung ein Kontrollinstrument in Zusammenhang mit den erweiterten Anwendungskriterien einräumen. In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass in diesem Bereich derzeit eine relativ uneinheitliche Verwaltungspraxis innerhalb der Finanzverwaltung zu konstatieren ist bzw. dass einzelne Finanzämter schon bisher eine Art „Antrag“ verlangen, um die Umstellung/Erweiterung auch zu einem bestimmten Stichtag festmachen zu können.

### **Zu Rz 639s UStR**

Es ist hinsichtlich der Definition der Vermittlungsleistung nicht ersichtlich, warum zwar auf das VwGH-Judikat vom 23.11.2016 verwiesen wird, jenes vom 21.9.2016, 2013/13/0096 aber unberücksichtigt bleibt. In diesem Judikat hat der VwGH entschieden, dass eine Vermittlungsleistung auch durch vollautomatisierte Systeme erfolgen kann. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund des technischen Fortschritts iZm mit bspw. Block-Chains von wesentlicher Bedeutung. Wir regen folgende Ergänzung an:

„Je nach Ausgestaltung seiner Funktionen können Vermittlungsleitungen auch mittels elektronischer Handelssysteme erbracht werden (VwGH 21.9.2017, 2013/13/0096).“

Es sollte darüber hinaus klargestellt werden, dass wenn durch die bloße Namhaftmachung ein gesetzlicher Provisionsanspruch entsteht, auch ohne einen darüber hinausgehenden Beitrag von einer Vermittlungsleistung auszugehen ist.

## § 6 Steuerbefreiungen

### Anmerkung zu Rz 712 und Rz 720 UStR

#### Zu Rz 712 UStR, Einarbeitung EuGH-Judikatur

Die im Begutachtungsentwurf vorgesehene Übergangsfrist bis 31.12.2017 erscheint zu kurz. Die Umstellung, dass nunmehr auf die konkrete Vertragsbeziehung und auf die Person des Leistungsempfängers abgestellt wird, um ggf. in den Genuss der gegenständlichen Steuerbefreiung zu kommen und - entgegen der bisherigen, langjährigen Verwaltungspraxis - nicht mehr darauf abgestellt wird, ob sich die Dienstleistung auf den Gegenstand der Ein- oder Ausfuhr bezieht, wird eine intensive Prüfung bestehender Verträge als auch zukünftiger Aufträge seitens der betroffenen Unternehmen bedingen. Diese Änderung der Verwaltungspraxis erfordert somit umfangreiche Systemänderungen nach einer eingehenden Analyse, welche Leistungen nun konkret betroffen sind.

Wir regen daher an, die bisherige Regelung der Rz 712 UStR auf Leistungen bis einschließlich 30.06.2018 anzuwenden und eine Umstellung ab dem 01.07.2018 vorzusehen.

Grenzüberschreitende Beförderungsleistungen und andere sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der **Ausfuhr** oder der **Durchfuhr** beziehen, unterliegen **ab 1.1.2018** nur mehr dann einer echten Steuerbefreiung, wenn einerseits ein unmittelbarer **Zusammenhang** mit der Warenbewegung hergestellt werden kann und andererseits diese **Leistungen unmittelbar an den Versender oder Empfänger** der Waren erbracht werden.

Bei der künftigen Qualifikation dieser Steuerfreiheit kann davon ausgegangen werden, dass auf die **zollrechtliche Begriffsbestimmung** des Versenders und des Empfängers abzustellen ist, da diese beiden Funktionen im UStG nicht eigens präzisiert wurden.

Als **Versender** im Sinne des Zollrechts ist die Person nach Artikel 1 Nr. 19 UZK-DA anzugeben. Es handelt sich daher um den **zollrechtlichen Ausführer**. Dies ist in erster Linie der im Zollgebiet der Union ansässige Vertragspartner des Empfängers im Drittland, der über das Verbringen der Waren an einen Bestimmungsort außerhalb des Zollgebiets bestimmt.<sup>1</sup> Dies gilt sowohl bei genehmigungsfreien als auch bei genehmigungspflichtigen Ausfuhren. Bei passiver Veredelung ist grundsätzlich der Bewilligungsinhaber der Ausführer.<sup>2</sup>

Da es gerade mit der Einführung des UZK immer wieder zu **Zweifelsfragen** hinsichtlich der Qualifikation eines am Ausfuhrrechtsgeschäft beteiligten Unternehmers als Versender/Ausführer kommt, wäre

---

<sup>1</sup> Artikel 1 Nr. 19 Buchstabe lit. a UZK-DA.

<sup>2</sup> Vgl. Merkblatt zu Zollanmeldungen, summarischen Anmeldungen und Wiederausfuhrmitteilungen - Ausgabe 2016 - (GZD - Z 3455-2016.00002-DV.A.22 (201600051837) vom 5. April 2016).

ein **Klarstellung in den UStR** wünschenswert, dass alleine die Begriffsdefinition des UZK-DA maßgeblich ist.

Der **Empfängerbegriff** kann leider nicht mit einem expliziten Verweis auf das Zollrecht präzisiert werden, da weder im Unionszollkodex selbst noch in den ergänzenden nationalen Regelungen eine Legaldefinition des Begriffs zu finden ist. Es stellt sich daher die Frage, was in zollrechtlicher Sicht überhaupt unter einem „Empfänger“ zu verstehen ist. Der Gesetzgeber sah offenbar keine Notwendigkeit, den Begriff näher auszuführen. Es scheint daher legitim, den Begriff mittels **Wortinterpretation** auszulegen.

In diesem Sinne kann ein „**Empfänger**“ daher wohl nur jemand sein, der etwas in Empfang nimmt. Diese Sichtweise könnte allerdings zu kurz greifen. Alleine die Tatsache, dass Gegenstände an eine Empfangsadresse geliefert werden, bedeutet nicht zwingend, dass der dort registrierte Unternehmer diese auch in Empfang nimmt. Diskrepanzen würde es beispielsweise bei Werklieferungen im Ausland geben, wenn etwa ein **Generalunternehmer** Gegenstände bei einem Sublieferanten zukauf, der **Sublieferant** die Gegenstände exportiert und an die Baustellenadresse des Auftraggebers des Generalunternehmers ins Drittland liefert.

Wenngleich der **Begriff des Verfügungsberechtigten** nicht aus dem Zollrecht stammt, zeigt dieses Beispiel dennoch ganz gut, dass es zwischen dem umsatzsteuerlichen Verfügungsberechtigten und dem **zollrechtlichen Empfänger** eine gewisse Korrelation gibt bzw. geben muss.

Diese Annahme wird unseres Erachtens auch von einer in der Bundesrepublik **Deutschland** geführten Diskussion gestützt: Nach der alten Rechtslage zum damaligen Zollkodex kannte das deutsche Zollrecht im Rahmen des IT-Verfahrens ATLAS die Begriffe „**Empfänger**“ und „**Endverwender**“. Schon damals war daher offenbar klar, dass der Warenempfänger eines Importvorganges nicht zwingend auch der **Käufer** (also Endverwender) einer Ware sein muss. Da es seit dem neuen **Unionszollkodex** nur noch den Begriff des Empfängers gibt, stellte sich daher auch in Deutschland die Frage, wie der Begriff – angesichts der Tatsache, dass der „Endverwender“ weggefallen ist – denn künftig zu verstehen sei. In seiner Antwort auf eine diesbezügliche Frage äußerte sich das deutsche Bundesministerium für Finanzen zum Wegfall des Endverwenders dahingehend, dass ein Fehlen der Angabe des „Endverwenders“ nicht so zu verstehen sei, dass die Begriffe „Endverwender“ und „zollrechtlicher Empfänger“ identisch sind.

Angesichts der **fehlenden Begriffsbestimmung eines Empfängers** wäre es sinnvoll, eine entsprechende **Klarstellung in die UStR** aufzunehmen, um hinreichende **Rechtssicherheit** für die Anwendung bzw. Nichtanwendung der Steuerbefreiung ab 1.1.2018 zu schaffen.

### **Zu Rz 712 UStR**

In der zitierten VwGH-Entscheidung nimmt dieser eindeutig Bezug auf die VwGH-Entscheidung vom 19.7.2000, 97/13/0229 anlässlich derer der VwGH darauf abgestellt hat, dass die steuerbefreiten Leistungen den Warenwert erhöhen sollen. Es stellt sich deshalb die Frage, ob zB. die Besorgung einer Ausfuhrbewilligung diese Kriterien tatsächlich erfüllt.

Zur Klarstellung des Beispiels sollte die Angabe wie folgt ergänzt werden:

„Der österreichische Unternehmer U (=Versender) ...

#### **Zu Rz 764 UStR**

Auch bei dieser Randziffer sollte auf VwGH 2013/13/0096 vom 21.9.2016 verwiesen werden.

Es wäre wünschenswert, wenn ein „Positivkatalog“ aufgenommen werden könnte, unter welchen Voraussetzungen nach Ansicht der Finanzverwaltung ein „im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes vorliegt, das die spezifischen und wesentlichen Funktionen“ einer steuerfreien Leistung erfüllt.

#### **Zu Rz 773a UStR**

Da Straßen nach Rz 639v ein Grundstück sind, ist eine Einordnung von Straßenbefestigungen (ebenso Platzbefestigungen) als Betriebsvorrichtungen uE nicht praktikabel und führt zu Verwirrungen.

Zusätzlich wäre es wünschenswert die obigen Ausführungen um ein Beispiel mit Maschinen, die mit dem Gebäude fest verbunden sind, zu ergänzen. Dazu zählen beispielsweise die Fertigungsstraßen zur Papierherstellung.

Im Gegenzug dazu wäre eine Abgrenzung zu leicht abbaubaren Maschinen ebenfalls wünschenswert, insbesondere um allfällige Abgrenzungsschwierigkeiten iZm Rz 776 zu vermeiden (vgl. Art. 13b VO (EU) Nr. 282/2011 idF VO (EU) Nr. 1042/2013).

Es sollte klargestellt werden, dass Container, die leicht entfernbar sind, jedenfalls nicht unter den Grundstücksbegriff zu subsumieren sind.

#### **Zu Rz 874 ff UStR**

Eine Gleichstellung anderer Bildungseinrichtungen mit Einrichtungen wie dem BFI oder dem WIFI wäre insbesondere im Hinblick auf die jüngsten VwGH- und EuGH-Entscheidungen systemkonform. Ebenso ist es uE nicht sachgerecht Lernhilfekursen, wenn diese in gemeinschaftsbezogener Weise erbracht werden, die Steuerbefreiung zu verwehren.

#### **Zu Rz 876 UStR**

Die im Wartungserlass vorgesehene Klarstellung im Bereich der Bildungseinrichtungen ist begrüßenswert. Allerdings sind wir uns nicht sicher, ob die angeführte Aufzählung der Bildungseinrichtungen, bei denen von einer vergleichbaren Zielsetzung auszugehen ist, zu einer Verunsicherung der zuständigen Finanzbeamten führen könnte, wenn diese Bildungseinrichtungen iSd MwSt-RL den im Einleitungsabsatz angeführten Nachweis erbringen könnten, dass sie keine vergleichbare Zielsetzung verfolgen.

Deshalb regen wir an, die Aufzählung einzuleiten mit:

„Bei anderen Bildungseinrichtungen kann von einer vergleichbaren Zielsetzung ausgegangen werden, bei Vorliegen ... „

Da es im Alltag öfters vorkommt, dass Bildungseinrichtungen unterschiedlich strukturierte Bildungsangebote erbringen, wäre auch zu überlegen, ob die Formulierung folgendermaßen ergänzt werden könnte:

*„Grundsätzlich ist auch möglich, dass in einzelnen Bereichen einer Bildungseinrichtung die vergleichbare Zielsetzung gegeben ist, während sie in anderen Bereichen nicht vorliegt.“*

#### **Zu Rz 898b UStR**

Im letzten Satz des Beispiels wird angeführt, dass A unter der Voraussetzung des § 6 Abs. 2 UStG für die jeweilige Vermietung auf die Anwendung der Steuerbefreiung verzichten kann. Im Beispiel wird zwei Sätze davor richtigerweise die Verzichtsmöglichkeit gemäß § 6 Abs. 2 UStG verneint. Es sollte demnach im letzten Satz „für die jeweilige Vermietung“ durch „bei andere Vermietungsfälle“ ersetzt werden.

Die einschränkenden Bestimmungen zur kurzfristigen Vermietung sind uE nicht praktikabel. Sollten die unecht steuerbefreiten Umsätze erst im Dezember eines Veranlagungsjahres erzielt werden, wäre eine administrativ aufwendige Investigation der Vermietungsumsätze der Vormonate sowie allenfalls eine Berichtigung der Umsatzsteuervoranmeldungen der betroffenen Monate notwendig.

Wir empfehlen aus Praktikabilitätsgründen, bei obigem Beispiel nicht den gesamten Veranlagungszeitraum als unecht steuerfrei behandeln zu müssen, sondern nur jenen Umsatz, der für sich betrachtet die gesetzlich vorgesehene Frist von 14 Tagen überschreitet.

#### **Zu Rz 899c (Abbrucharbeiten)**

Angeregt wird, folgende Formulierung (lt. VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0016) zu ergänzen:

Im Rahmen einer Generalsanierung in Form eines Umbaus, bei der ua. die Raumeinteilung geändert wird, sind Abbrucharbeiten (zB. Entfernen von Zwischenwänden) regelmäßig erforderlich, sodass derartige Abbrucharbeiten jedenfalls der Errichtung des baubewilligten Gebäudes dienen.

#### **Zu Rz 946**

Angeregt wird eine Präzisierung der Ergänzung der nicht befreiten Tätigkeiten eines Arztes:

„Gutachten über die Altersbestimmung“, ob „von Asylwerbern“ oder andere Personen sollte kein Kriterium sein.

#### **Zu Rz 994 (Kleinunternehmer)**

Hinsichtlich der **Vermietung von Immobilien** durch Unternehmer mit (Wohn-)Sitz im Ausland sollte klargestellt werden, dass das Unternehmen im Inland betrieben wird oder zumindest eine feste Niederlassung iSd Unionsrechts im Inland vorliegt.

Der „**Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit**“ befindet sich im Inland, wenn sich die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf die Vermietung der Immobilie im Inland beschränkt und er keine anderweitigen wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübt. In dem Fall werden die „Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens“ (wie zB. Duldung der Nutzung, Übergabe des Mietobjekts an den Mieter)

**im Inland** erbracht. Für diese Interpretation spricht auch, dass an den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit (und an den Ort der Geschäftsleitung) dieselben Anforderungen hinsichtlich eines „festen Bezugspunkts“ zum „Ansässigkeitsland“ zu stellen sind wie an eine feste Niederlassung (siehe dazu gleich). Befindet sich lediglich der **private Wohnsitz im Ausland**, wird dort uE nur aufgrund dessen **kein fester Bezugspunkt für die wirtschaftliche (Vermietungs-)Tätigkeit** hergestellt, so dass sich der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit dort nicht befinden kann.

Übt der Steuerpflichtige andere wirtschaftliche Tätigkeiten aus und befindet sich aufgrund dessen der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland, so ist zu prüfen, ob im Inland aufgrund der Vermietungstätigkeit eine **feste Niederlassung** vorliegt. Für die Anwendung des Art. 44 der MwSt-SystRL gilt gem. Art. 11 Abs. 1 der DurchführungsVO (EU) Nr. 282/2011 als „feste Niederlassung“ jede Niederlassung mit Ausnahme des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf dieser Niederlassung erbracht werden, zu empfangen und dort zu verwenden. Die Vermietung eines Grundstücks ist als passive Duldungsleistung zu qualifizieren. Dienstleistungen, die für den eigenen Bedarf der Niederlassung erbracht werden, können dort empfangen und verwendet werden. Das in der DurchführungsVO genannte Kriterium der personellen Ausstattung tritt bei passiven Leistungen in Form von Duldungsleistungen in den Hintergrund, weil eine personelle Ausstattung zur Erbringung der Leistung am Belegenheitsort nicht erforderlich ist. Die in der DurchführungsVO getroffene **Definition einer festen Niederlassung ist daher erfüllt**. Anzumerken ist, dass der Steuerpflichtige nur mit den steuerbaren Vermietungsumsätzen (also nur „insoweit“) als im Inland ansässig anzusehen ist, da die feste Niederlassung bei anderen Umsätzen nicht an der Leistungserbringung beteiligt ist.

Auch iZm dem Übergang der Steuerschuld nach § 19 Abs. 1 UStG findet sich in Rz 2601b UStR 2000 (zur Rechtslage ab 1. 1. 2012) die Aussage, wonach *„Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, [...] insoweit (dh. hinsichtlich der Vermietungsumsätze) als inländische Unternehmer zu behandeln [sind].“* Gleiches soll nach Rz 2836 UStR 2000 für die Vorsteuererstattung gelten. Eine unterschiedliche Behandlung für Zwecke des Reverse-Charge-Systems und der Vorsteuererstattung einerseits und für Zwecke der Kleinunternehmerregelung andererseits ist inkonsistent und u.E. vor dem Hintergrund des Gesetzeswortlauts ab 1. 1. 2017 sowie der unionsrechtlichen Regelungen nicht zu rechtfertigen.

Der Satz *„Alleine der Umstand, dass eine inländische Immobilienverwaltungsfirma die Verwaltung der Immobilien vornimmt, führt nicht dazu, dass der Unternehmer sein Unternehmen im Inland betreibt.“* ist daher zu streichen.

Fraglich ist die Definition „sein Unternehmen“ wenn die Vermietung an sich offenbar nicht zu einem Unternehmen führt. Ebenso scheint uE die Unterscheidung zwischen einem inländischen Vermieter der sonst nur nicht selbständige Einkünfte erzielt und einem vergleichbaren ausländischen Vermieter nicht gerechtfertigt. Eine großzügige Anwendung des Kleinunternehmerbegriffs bei Vermietung von im Inland gelegenen Grundstücken wäre wünschenswert (vgl. taxlex 2017, 263).

Sofern eine natürliche Person im Ausland lediglich nicht selbständig tätig ist und somit kein Unternehmen im Ausland betreibt, sollte davon ausgegangen werden können, dass durch die unternehmerische Tätigkeit im Zuge der Vermietung und Verpachtung im Inland ein Unternehmen begründet und betrieben wird und somit die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen werden kann.

Eine Klarstellung in den UStR wäre empfehlenswert, da der Hinweis allein auf EU-VO in der Praxis nicht befriedigt, siehe dazu SWK 25/2017, 1092, Gaedke/Huber-Wurzinger. Zur Liebhaberei-Anmerkung: die Regelung erscheint im UStG nicht gedeckt (siehe § 2 Abs. 5 Z 2 UStG), trotz VwGH-Judikatur; praktische Anwendungsprobleme ergeben sich nämlich hinsichtlich der Erfüllung von Aufzeichnungspflichten eines Nichtunternehmers

### **Zu Rz 995 UStR**

Die neue Ermittlungsmethode zur Frage der Umsatzgrenze ist sehr komplex und für einen durchschnittlichen Kleinunternehmer uE nicht durchführbar. Darüber hinaus sollten uE die Umsätze aus der Liebhaberei nicht einbezogen werden, weil es durchaus Argumente gibt, die aufgrund der Liebhaberei aus privaten Gründen für einen nicht steuerbaren Umsatz sprechen (Vgl. LRL 2012, Rz 159: § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 sieht vor, dass eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht unternehmerisch ist).

Wir regen an, auch an dieser Stelle festzuhalten, dass die Veräußerung eines Firmenwertes/Praxiswertes grundsätzlich eine Hilfstätigkeit ist (vgl. UStR Rz 881), dessen Erlöse bei der Ermittlung der Kleinunternehmergrenze nicht heranzuziehen sind.

### **Zu Rz 1014 UStR – Zusammenschlüsse**

Im Entwurf ist vorgesehen, dass mit Hinweis auf das EuGH Judikat C-274/15, Kommission gegen Luxemburg ab 1.1.2018 die bisherige Vereinfachung, wonach ein Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen der empfangenden Bank, Versicherung oder Pensionskasse unschädlich ist, entfallen soll.

#### Dazu ist Folgendes anzumerken:

Das Erfordernis der unmittelbaren Verwendung für steuerfreie Zwecke war schon bisher im Gesetz und auch in der MwStSyst-RL Erfordernis normiert, weshalb sich aus dem nunmehrigen EuGH-Judikat, wo dieses Erfordernis ebenso genannt wird, kein Änderungsbedarf ergibt.

Die Vereinfachungsregelung, wonach ein Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen unschädlich ist, kann vielmehr (weiterhin) damit begründet werden, dass es sich um eine bloße Verwaltungsvereinfachung handelt, bei der im Ergebnis das Steueraufkommen nicht geringer wird. Dies deshalb, weil die empfangende Bank, Versicherung oder Pensionskasse bei steuerpflichtiger Verrechnung aufgrund des Zusammenhangs mit steuerpflichtigen Umsätzen den Vorsteuerabzug geltend machen könnte, womit im Ergebnis das gleiche Steueraufkommen wie bei einer Befreiung erreicht würde. Gesamthaft betrachtet ist das Steueraufkommen bei Anwendung der Vereinfachung sogar höher, weil aufgrund der steuerfreien Verrechnung auf Ebene des Zusammenschlusses kein Vorsteuerabzug möglich ist.



Für die Praxis bringt die Vereinfachungsregelung eine erhebliche administrative Erleichterung, zumal es für den leistenden Zusammenschluss idR nur mit hohem Aufwand feststellbar ist, in welchem Ausmaß der begünstigte Leistungsempfänger die Leistung für steuerfreie Zwecke verwendet. Oftmals steht dies im Zeitpunkt des Leistungsbezugs auch noch gar nicht fest. Es wäre daher bei Entfall der Vereinfachungsregelung erforderlich, dass der Zusammenschluss für jede Leistung von jedem Mitglied eine Information hinsichtlich des steuerfreien Anteils einholen müsste; weiters müsste bei jeder Änderung eine neuerliche Information, verbunden mit einer Rechnungskorrektur, erfolgen. Dies würde in der Praxis auf erhebliche Schwierigkeiten stoßen. Die damit verbundene Umstellung kann zudem nicht innerhalb der kurzen vorgesehenen Frist bis zum 1.1.2018 vorgenommen werden.

Wir regen daher an, die bisherige Regelung der Rz 1014 UStR auf Leistungen bis jedenfalls einschließlich 31.12.2018 anzuwenden und eine Umstellung frühestens ab dem 01.01.2019 vorzusehen

Schließlich ist noch zu bedenken, dass im Lichte der EuGH Judikate vom 21.9.2017 ohnehin eine gesamthafte Lösung für Zusammenschlüsse zu finden sein wird; eine nunmehrige Änderung im Bereich der Vereinfachungsregelung würde uU zu mehrfachem Umstellungsbedarf führen.

Es wird daher vorgeschlagen, die bestehende Vereinfachungsregelung beizubehalten.

#### **Zu Rz 1131 UStR**

Wir begrüßen, dass in den UStR die EuGH Judikatur zu Umsätzen iZm Seeschifffahrt bzw. für die Luftfahrt aufgenommen wird und somit auch mittelbar an begünstigte Unternehmer erbrachte Leistungen unter den genannten Voraussetzungen als steuerfrei behandelt werden. Zur Klarstellung schlagen wir vor, folgendes zu ergänzen:

Die endgültige Bestimmung für begünstigte Zwecke kann insbesondere in folgenden Fällen als sicher gelten:

- Reihenlieferungen, wenn die physische Beförderung/Versendung an den begünstigten Unternehmer (letzter in der Reihe) nachgewiesen werden kann;
- Lieferung/Vermietung von Seeschiffen/Luftfahrzeugen oder Ersatzteilen, wenn die endgültige Nutzung durch einen begünstigten Unternehmer erfolgt und dies entsprechend nachgewiesen wird.

#### **Zu Rz 1772 UStR**

Vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidung zur Umsatzsteuerpflicht nicht in Anspruch genommener Flugleistungen (EuGH C-250/14; vgl. UStR Rz 8), ist die Differenzierung zwischen nicht in Anspruch genommenen Hotelleistungen und nicht in Anspruch genommener Flüge schwer aufrecht zu erhalten.

Die Kernaussage des EuGH-Judikates C-250/14 gilt ja auch für nicht in Anspruch genommene Nächstleistungsleistungen: ein Unternehmer soll wirtschaftlich nicht besser gestellt werden, wenn er keine Leistung erbringt, als wenn er eine Leistung erbringt.

Die Differenzierung der einzelnen Fälle und Abrechnungsarten im Tourismusbereich führt zu hohen administrativen Kosten (de facto Doppeltausstellung von Rechnungen). Der EuGH dürfte aber selbst nicht jede Anzahlung oder Vorauszahlung als nicht steuerbaren Tatbestand sehen, sondern hat sich in seiner Entscheidung, auf welche sich offenbar die Randziffer 1772 bezieht, lediglich auf die umsatzsteuerliche Behandlung von „Angeld“ bezogen (EuGH C-277/05, Eugenie-les-Bains). Ein derartiges „Angeld“ liegt aber in den wenigsten Fällen vor.

Im angeführten Beispiel ist nur von „Rechnung“ die Rede (ohne Präzisierung, ob explizit Anzahlungsrechnung oder normale Rechnung = Vorausrechnung)

#### **Zu Rz 2080 UStR**

Eine nähere detaillierte Definition des Begriffes der Großreparatur wäre unter anderem auch im Hinblick auf eine Rechtssicherheit wünschenswert. Eine Großreparatur stellt einen Erhaltungsaufwand iSd EStG (im Gegensatz zum Herstellungsaufwand) dar, der grundsätzlich nicht aktivierungsfähig ist. Somit kann der Klammerausdruck (zum Berichtigungszeitraum nicht vollständig verbraucht) entfallen, da bei Bilanzierenden wohl die meisten Großreparaturen Sofortaufwand darstellen.

#### **Zu Rz 2081a UStR**

##### **(geänderter Grundstücksbegriff und Vorsteuerberichtigungszeitraum):**

Im Zusammenhang mit der Änderung des Grundstücksbegriffs ab 1. 1. 2017 vertritt das BMF in Rz 2081a des Begutachtungsentwurfes zum UStR-Wartungserlass 2017 die Meinung, dass der für Grundstücke vorgesehene Vorsteuerberichtigungszeitraum von 19 Jahren ab 2017 auch für Gegenstände gelte, die **vor 2017 erstmals in Verwendung genommen** wurden, und die bei der ersten Inverwendungnahme einer Vorsteuerberichtigungsfrist von vier Jahren unterlagen, weil sie nach der Rechtslage vor dem 1. 1. 2017 nicht unter den Grundstücksbegriff des nationalen Rechts fielen. Dies betrifft insb. mit dem Grundstück fest verbundene Betriebsvorrichtungen, die durch den Verweis auf das GrEStG vor 1. 1. 2017 vom Grundstücksbegriff ausgenommen waren. Diesfalls seien die vor 2017 bereits abgelaufenen Fünftel-Zeiträume abzuziehen und der Restbetrag der Vorsteuer auf die vom 19-Jahreszeitraum verbleibenden Kalenderjahre aufzuteilen. Bei Ablauf des ursprünglichen Fünf-Jahreszeitraums vor 2017 (dh. bei Inverwendungnahme vor 2013) komme es zu keiner Berichtigung mehr.

Diese Erlassmeinung erscheint im Gesetz nicht gedeckt. Der Berichtigungszeitraum des § 12 Abs. 10 UStG läuft ab dem **Beginn des Kalenderjahres**, das dem Jahr der **erstmaligen Verwendung** des Gegenstandes als Anlagevermögen folgt. **Der Zeitraum ist nach den zum Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung geltenden Regelungen festzulegen.** Zu berichtigen ist bei laufender Änderung der Verhältnisse nach geltender Rechtslage jeweils ein Fünftel bzw. ein Zwanzigstel (bei Grundstücken, einschließlich aktivierungspflichtiger Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) der gesamten auf den Gegenstand entfallenden Vorsteuer. Für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten beginnt mit dem der erstmaligen Inverwendungnahme folgenden Kalenderjahr ein selbständiger Berichtigungszeitraum.

Die vom BMF vertretene Auffassung dürfte dem Gesetzeswortlaut in zweierlei Hinsicht widersprechen. Es wird einerseits **nicht auf den im Jahr der erstmaligen Verwendung als Anlagevermögen**

**maßgeblichen Berichtigungszeitraum** abgestellt. Vielmehr wird unterstellt, dass die aus der gesetzlichen Änderung des Grundstücksbegriffes mit 1. 1. 2017 (zwingend) resultierende Zuordnung des Anlagegegenstands zu den Grundstücken eine Verlängerung des Berichtigungszeitraums ex tunc bewirkt, der mit der erstmaligen Verwendung vor dem 1. 1. 2017 zu laufen begann. Zudem wird für die Berichtigung nicht vom **gesamten** (ggf. anteiligen, von einer Änderung der Verhältnisse betroffenen) **Vorsteuerbetrag** ausgegangen, sondern von einem Restbetrag, der sich nach Abzug der bisher „verbrauchten“ Fünftelbeträge ergibt.

Auch aus der Inkrafttretensregelung des § 28 Abs. 38 Z 2 UStG (Verlängerung des Berichtigungszeitraums für Grundstücke durch das 1. StabG 2012) kann nichts Gegenteiliges abgeleitet werden, da mit der Regelung nicht zuletzt eine unterjährige Abgrenzung der erstmaligen Verwendung (vor dem 1. 4. 2012 bzw. nach dem 31. 3. 2012) bezweckt wurde. Die Änderung des Grundstücksbegriffs trat gem. § 28 Abs. 44 UStG mit 1. 1. 2017 in Kraft. Eine (neuerliche oder anders geartete) Inverwendungnahme, die für § 12 Abs. 10 UStG maßgeblich wäre, ist damit nicht verbunden.

Anzumerken ist zudem, dass das im Begutachtungsentwurf angeführte Beispiel mathematisch (bei wörtlicher Umsetzung in Zahlen) dazu führt, dass dem Zeitraum vor dem 1. 1. 2017 im konkreten Fall ein höherer Vorsteuerbetrag zugeordnet wird, als es im Rahmen der ursprünglichen Fünfjahresverteilung eigentlich der Fall wäre:

#### **Beispiel lt. Wartungserlass – Unterlegung mit Zahlen:**

Eine 2013 angeschaffte fest eingebaute Windturbine wird 2017 gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG steuerfrei veräußert. Der Vorsteuerabzug soll 100 betragen haben. Da die Turbine als Betriebsvorrichtung bis einschließlich 2016 einer Fünf-Jahresberichtigung unterlag, sind die bereits abgelaufenen vier Fünftel (80) abzuziehen. Der Restbetrag (ein Fünftel der gesamten Vorsteuern = 20) wird aufgeteilt auf die noch offenen 16 Jahre berichtigt. Da der Gegenstand geliefert wird, kommt es zu einer Vorsteuerberichtigung aller noch offenen 16 Zwanzigstel des verbliebenen Berichtigungsbetrags ( $20 \times 16/20$ tel). Das ergibt einen Berichtigungsbetrag in Höhe von 16. Insgesamt verbleibt ein Vorsteuerabzug von 84 ( $4/5$ tel [80] plus  $4/20$ tel des letzten Fünftels [das ist  $1/25$ tel des gesamten Vorsteuerbetrags, sohin 4]). Ein Vorsteuerbetrag von 4 wird gleichsam „rückverteilt“ auf den Zeitraum vor dem 1. 1. 2017.

Dies wäre dann nicht der Fall, wenn in dem Beispiel von der Zwanzigstel-Verteilung abgegangen und als Nenner die Anzahl der noch offenen 16 Jahre angesetzt werden würde (dafür spricht die dem Beispiel vorangehende verbale Ausführung, wonach „der Restbetrag der Vorsteuer auf die vom 19-Jahreszeitraum verbleibenden Kalenderjahre aufzuteilen“ sei). Dann wären  $20 \times 16/16$ tel zu korrigieren (somit das gesamte noch offene Fünftel an Vorsteuern). Sprachlich kommt dies allerdings nicht zum Ausdruck (arg: 16 Zwanzigstel). Diese alternative Berechnung würde letztlich bedeuten, dass sich der Nenner ab 2017 in Abhängigkeit von der ursprünglichen, erstmaligen Verwendung (2013, 2014, 2015 und 2016) verändern würde (16, 17, 18 und 19).

Der Berichtigungszeitraum ist– wie oben dargelegt – im Jahr der erstmaligen Verwendung festzulegen. Nachträgliche Änderungen des bereits laufenden Berichtigungszeitraums sind gesetzlich nicht vorgesehen. Die Ausführungen in Rz 2081a sind dementsprechend anzupassen bzw. zu streichen.

Um eine materielle Rückwirkung zu vermeiden, wäre es jedenfalls wünschenswert, wenn die Neuregelung nur auf Wirtschaftsgüter anzuwenden wäre, welche ab 2017 angeschafft wurden.

### **Zu Rz 2084 UStR, tageweise Berechnung der Vorsteuerberichtigung**

Die Berechnung von Vorsteuerberichtigungen bei einer Änderung der Verhältnisse ist bereits jetzt in der Praxis äußerst zeitaufwendig. Dies betrifft insbesondere jene Fälle, in denen der Vorsteuerabzug ohnehin nur anteilmäßig zusteht. Wenn nunmehr zusätzlich zu der bereits bisher erforderlichen Vergleichsrechnung, um wieviel Prozent sich der zustehende Vorsteuerabzug im Vergleich zum Jahr der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes geändert hat, noch eine unterjährige, gar tageweise Berechnung des Vorsteuerberichtigungsbetrages zu erfolgen hat, so wäre dies für die betroffenen Unternehmer schlicht nicht machbar und würde zu unverhältnismäßigen Schwierigkeiten und Hürden in der täglichen Praxis führen.

Auch Rz 2121 geht weiterhin von einer jahresmäßigen Berechnung aus, bei der nicht nach einzelnen Tagen unterschieden wird.

Wir regen an, die bisherige jahresmäßige Berechnung zumindest als Wahlrecht beizubehalten.

### **Zu Rz 2805c UStR**

Es stellt sich die Frage, ob eine solche Übersicht, die dem Grunde nach durchaus sinnvoll erscheint, detaillierter aufbereitet werden sollte (siehe zB. AFS 2017/1, 7 f.).

### **Zu Rz 3603 UStR**

Hier wird die Vereinfachung in der Verwaltungsausübung zu Konsignationslagern festgehalten. Grundprinzip für die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung ist, dass es im anderen Unionsstaat eine mit Österreich vergleichbare Regelung der Vereinfachung gibt.

Nach dem BFH Judikat vom 20. Oktober 2016 (V R 31/15) hat das Bundesministerium für Finanzen (Deutschland) ein Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Warenlieferungen in ein deutsches Konsignationslager veröffentlicht (III C 3 – S 7103-a/15/10001).

Dies besagt, dass bei Warenlieferungen, bei denen der Empfänger von Beginn an feststeht, auch bei Vorliegen einer kurzen Lagerung in einem Auslieferungs- oder Konsignationslager, die Verfügungsmacht bereits am Beginn der Beförderung verschafft wird. Wir regen daher an, Deutschland in die Liste der Unionsstaaten aufzunehmen, die eine mit Österreich vergleichbare Regelung (iS Lieferung und nicht Verbringung mit anschließender Inlandslieferung bei Entnahme der Waren) haben.

### **Zu Rz 3961 UStR**

Bereits mit dem Wartungserlass 2014 wurde in die Rz 1877 eingepflegt, dass das Recht auf **Vorsteuerabzug** einem Unternehmer versagt wird, wenn dieser wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen die Umsatzsteuer betreffenden **Finanzvergehen** steht. Mit dem **Steuerreformgesetz 2015/2016** erfolgte

auch noch eine Verankerung dieser unbestimmten Begriffe „wusste oder wissen musste“ direkt im Gesetz.<sup>3</sup>

Die nunmehrige Erweiterung in der Rz 3961 UStR sowie die bisherige Rechtsentwicklung lässt vermuten, dass die Finanzverwaltung unter dem Deckmantel der Betrugsbekämpfung künftig offenbar vermehrt auf das „wissen musste“ eines Unternehmers abstellen will, auch wenn die Umsatzsteuer ausfälle **vor- oder nachgelagerte Umsätze** betreffen. In Verbindung mit der Sonderregelung im Art. 6 Abs. 3 UStG kann es hierbei auch zur **Mehrfachvorschreibung** einer Umsatzsteuer (EUSt und USt) bei nur einem Liefervorgang kommen.

Damit diese Art der Betrugsbekämpfung nicht willkürlich zur Beseitigung eines Steuerausfalls eingesetzt wird, sollte unbedingt eine **Klarstellung hinsichtlich jener Kriterien** erfolgen, die es rechtfertigen, einen Unternehmer zur **Haftung** heranzuziehen. Nur wenn genaue Indikatoren definiert werden, kann vermieden werden, dass Unternehmer ungerechtfertigt für einen Steuerausfall haften müssen, den sie nicht unmittelbar selbst (mit)verursacht haben.

### **Zu Rz 3982 UStR**

Die Umsetzung der **VwGH-Entscheidung** vom 27.4.2017 ist konsequent und angesichts der ständigen **Rechtsprechung des EuGH** auch notwendig. Innergemeinschaftliche Lieferungen liegen vor und müssen demnach auch steuerfrei behandelt werden, wenn im Zwei-Parteien-Geschäft (keine Reihengeschäfte) **Unterbrechungen des Transports** im Rahmen eines Transportvorgangs stattfinden bzw. beide an dem Liefergeschäft beteiligten Unternehmer gemeinsam den Transport verantworten. Die Kriterien, dass der **Abnehmer** zu Beginn des Transports feststehen und der Lieferer einen zeitlichen und sachlichen **Zusammenhang** zwischen der Lieferung des Gegenstands und seiner Beförderung nachweisen muss, erscheinen dementsprechend logisch.

In der Praxis wird es aber mit Sicherheit ein Problem werden, wenn der zeitliche Zusammenhang, der als Maßstab für einen kontinuierlichen Transportvorgang zu beurteilen ist, an einer 14 Tages-Frist festgemacht wird. Gerade in jenen Fällen, in denen die Gegenstände vom Abnehmer übernommen werden und erst später über die Grenze transportiert werden, ist es für den liefernden Unternehmer kaum nachvollziehbar, ob die Zwei-Wochenfrist eingehalten wurde. In Anbetracht der Tatsache, dass es beispielsweise in Bearbeitungsfällen überhaupt keine zeitliche Beschränkung gibt und es sich hierbei immer dann um steuerfreie Lieferungen handelt, wenn der Abnehmer die Bearbeitung beauftragt hat, erscheint die in Rz 3982 nunmehr vorgesehene 14-Tages-Frist als unverhältnismäßig. Wir regen daher eine differenziertere Vorgangsweise an (vgl. auch deutscher Umsatzsteueranwendungserlass 3.14.4). Allenfalls auch eine Ausdehnung auf 31-Tage.

Die Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen auch bei gebrochenen Transporten ist grundsätzlich zu begrüßen, bringt jedoch auch erheblichen Umstellungsbedarf für die davon betroffenen Unternehmer mit sich, zumal dies der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung widerspricht (USt-Protokoll 2010). Wir regen daher an, eine Nichtbeanstandungsregelung bis

---

<sup>3</sup> § 12 Abs. 14 UStG, Art. 6 Abs. 1 UStG.

31.12.2018 für den Fall einzufügen, dass Unternehmer ihre „gebrochenen“ Lieferungen weiterhin auf Basis der bisherigen Auffassung abwickeln.

Weiters fehlt eine klarstellende Aussage dazu, ob das VwGH Judikat nur auf Zwei-Parteiengeschäfte oder auch auf Mehrparteiengeschäfte (Reihengeschäfte) anzuwenden ist. Hier wird angeregt, der Regelung im deutschen USt-Anwendungserlass (UStAE) zu folgen und für den Fall einer gebrochenen Beförderung oder Versendung kein Reihengeschäft anzunehmen.

Konkret wird im deutschen UStAE zu den Reihengeschäften folgendes ausgeführt:

### **„3.14. Reihengeschäfte**

*(4) 1 Das unmittelbare Gelangen im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG setzt grundsätzlich eine Beförderung oder Versendung durch einen am Reihengeschäft beteiligten Unternehmer voraus; diese Voraussetzung ist bei der Beförderung oder Versendung durch mehrere beteiligte Unternehmer (sog. gebrochene Beförderung oder Versendung) nicht erfüllt.“*

Die bezughabende Bestimmung in § 3 Abs. 6 Satz 5 dt. UStG lautet: „Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.“

Zwar gibt es im österr. UStG keine dem § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG vergleichbare allgemeine Definition des Reihengeschäfts. Jedoch kann diese implizit aus der Definition des Dreiecksgeschäfts in Art 25 UStG abgeleitet werden, wo ebenfalls ein „unmittelbares Gelangen“ des Gegenstandes als Tatbestandsvoraussetzung normiert ist. In die gleiche Richtung geht auch der EuGH, zB. in der Rs C-245/04, EMAG, wo es heißt: „Führen zwei aufeinanderfolgende Lieferungen desselben Gegenstands, die gegen Entgelt zwischen Steuerpflichtigen, die als solche handeln, vorgenommen werden, zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstands, so kann diese Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden.“

Es wäre daher angeregt, klarzustellen, dass es im Fall von Reihengeschäften durch das VwGH Judikat zu keiner Änderung gegenüber der bisherigen Auslegung kommt.

### **Formelle Anregungen:**

Rz 26, sechstes Beispiel (neu): Beistrich nach „Gemeinde“.

Rz 639s, zweiter Satz (neu): Beistrich nach „Mittlertätigkeit“.

Rz 773a, erstes Beispiel: kein Beistrich nach „Steuerpflicht“.

Rz 876, erster Absatz: „MwStSyst-RL“ anstatt „MwSt-RL“.

Rz 876, zweiter bullet point: „Universitäts-Akkreditierungsgesetz“ anstatt „Universitäts-Akkreditierungsgesetzes“.

Rz 995, erster Satz: „miteinzubeziehen“ anstatt „mit-einzubeziehen“.

Rz 2081a, Beispiel, erster Satz: Beistrich nach „angeschaffte“.

Rz 2121, zweiter Absatz: Beistrich nach „Gegenständen“ + Einfügung des Wortes „eine“ vor „höhere Vorsteuer“.

Rz 2882, dritter Absatz: Beistrich nach „Rechts“ und nach „lassen“; Beginn Klammersausdruck bereits bei „einschließlich“.

Rz 3982, dritter Satz (neu): Beistrich nach „Frage“.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

H.Prof. UnivDoz. Mag. Dr Reinhard Schwarz e.h.  
(Stv. Vorsitzender des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.  
(Kammerdirektor)

**Referenten:**

Mag. Sabine Bernegger

Mag. (FH) Esther Freitag

Mag. Karin Fuhrmann

KR Prof. Gerhard Gaedke

Univ-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

Mag. Armin Obermayr

Mag.rer.soc.oec. Günther Platzer

Dr. Thomas Pühringer

MMag. Dr. Peter Pülzl, LL.M.

MMag. Ingrid Rattinger

Mag. Dr.iur. Jürgen Reiner, LL.M.

Mag. Maria Veronika Seitweger

Prof. Ing. Mag. Walter Stingl

Univ.-Prof. Mag. Dr. Michael Tumpel

Mag. Christine Weinzierl