

## Klienten-Info

Ausgabe Juni/2016

Inhalt:

1. FERIENJOBS: WAS DÜRFEN KINDER STEUERFREI VERDIENEN? .....	1
2. ERTRAGSTEUERLICHE NEUERUNGEN BEI GRUNDSTÜCKEN .....	2
3. ZWEIFELSFragen ZU DEN NEUEN BESTIMMUNGEN DES GRUNDERWERBSTEUERRECHTS .....	4
4. HANDWERKERBONUS AB 1. JUNI 2016.....	5
5. SPLITTER: HÖCHSTGERICHTLICHE ENTSCHEIDUNGEN.....	5
6. TERMINE – ENDE DER SCHONFRIST FÜR REGISTRIERKASSENPFlicht .....	5

### 1. FERIENJOBS: Was dürfen Kinder steuerfrei verdienen?

Die alljährlich Frage, wieviel Kinder in den Ferien verdienen dürfen, ohne dass deren Eltern Gefahr laufen, **die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag** zu verlieren, soll in folgender Übersicht beantwortet werden:

- **Kinder bis zur Vollendung des 19. Lebensjahres** dürfen **ganzjährig beliebig viel** verdienen, ohne dass bei den Eltern die Familienbeihilfe und der Kinderabsetzbetrag gefährdet sind.
- **Kinder über 19 Jahre** müssen darauf achten, dass das nach dem laufenden Einkommensteuertarif zu versteuernde **Jahreseinkommen** (nach Abzug von Sozialversicherungsbeiträgen, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen) **10.000 €** nicht überschreitet, um die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag nicht zu verlieren. Dies gilt unabhängig davon, ob das Einkommen in den Ferien oder außerhalb der Ferien erzielt wird.  
Das bedeutet, dass das Kind umgerechnet Gehaltseinkünfte von insgesamt bis zu **brutto rd 12.400 € pro Jahr** (Bruttogehalt ohne Sonderzahlungen unter Berücksichtigung von SV-Beiträgen bzw Werbungskosten- und Sonderausgabenpauschale) bzw **einschließlich der Sonderzahlungen brutto rd 14.500 € pro Jahr verdienen** kann, ohne dass die Eltern um die Familienbeihilfe und den Kinderabsetzbetrag bangen müssen. Sollte das zu versteuernde Einkommen des Kindes 10.000 € überschreiten, wird die Familienbeihilfe nur um den **übersteigenden Betrag vermindert** und ist zurückzuzahlen.

**Beispiel:** Ein Student hat am 10.6.2015 das 19. Lebensjahr vollendet. Daher ist im Jahr 2016 erstmals das Einkommen des Kindes relevant. Beträgt das steuerpflichtige Einkommen im Jahr 2016 zB 10.700 €, wird die Familienbeihilfe nur mehr um 700 € gekürzt.

**TIPP:** Zu beachten ist, dass für die Beurteilung, ob Familienbeihilfe und Kinderabsetzbetrag zustehen, **sämtliche der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte** herangezogen werden. Daher sind beispielsweise auch Vermietungseinkünfte oder Sonstige Einkünfte zu berücksichtigen. Nur Lehrlingsentschädigungen, Waisenpensionen sowie einkommensteuerfreie Bezüge und endbesteuerte Einkünfte bleiben außer Ansatz.

In diesem Zusammenhang möchten wir noch auf folgende **Besonderheiten** aufmerksam machen:

- Ein zu versteuerndes **Einkommen, das in Zeiträumen erzielt wird, für die kein Anspruch auf Familienbeihilfe besteht** (zB bei vorübergehender Einstellung der Familienbeihilfe, weil die vorgesehene Studienzeit in einem Studienabschnitt abgelaufen ist), ist konsequenter Weise **nicht** in die Berechnung des Grenzbetrages einzubeziehen.
- Nicht ungefährlich ist es, wenn die Eltern den zu hohen Verdienst ihres Kindes nicht **pflichtgemäß dem Finanzamt melden**. Wer eine solche Meldung unterlässt, riskiert zusätzlich zur Rückforderung der Familienbeihilfe und des Kinderabsetzbetrages auch eine Finanzstrafe!

Für den Ferialpraktikanten selbst ist noch Folgendes zu beachten:

Bis zu einem **monatlichen Bruttobezug von 415,72 €** (Wert 2016) fallen wegen **geringfügiger Beschäftigung** keine Dienstnehmer-Sozialversicherungsbeiträge an. Liegt der Monatsbezug über dieser Grenze, werden dem Kind die vollen SV-Beiträge abgezogen. Allerdings kann es bei niedrigen Einkünften bei der Veranlagung zu einer SV-Rückvergütung (auch als „Negativsteuer“ bezeichnet) kommen. Danach können 50% der SV-Beiträge bis max 400 € (500 € mit Pendlerpauschale) vom Finanzamt vergütet werden.

Bei Ferialjobs in Form von **Werkverträgen oder freien Dienstverträgen**, bei denen vom Auftraggeber kein Lohnsteuerabzug vorgenommen wird, muss ab einem **Jahreseinkommen** (Bruttoeinnahmen abzüglich der mit der Tätigkeit verbundenen Ausgaben) von **11.000 €** für das betreffende Jahr eine **Einkommensteuererklärung** abgegeben werden. Eine Ferialbeschäftigung im Werkvertrag bzw freien Dienstvertrag unterliegt grundsätzlich auch der **Umsatzsteuer** (im Regelfall 20%). Umsatzsteuerpflicht besteht jedoch erst **ab einem Jahresumsatz** (= Bruttoeinnahmen inklusive 20% Umsatzsteuer) **von mehr als 36.000 €** (bis dahin gilt die unechte Steuerbefreiung für Kleinunternehmer). Eine Umsatzsteuererklärung muss ebenfalls ab Umsätzen von 30.000 € netto abgegeben werden.

## **2. Ertragsteuerliche Neuerungen bei Grundstücken**

Die Steuerreform 2015/2016 brachte bei der Abschreibung von Immobilien eine Reihe von Änderungen. In der sogenannten Grundanteilverordnung 2016 und einer BMF-Info zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/16 wurden nunmehr Details zur Vorgangsweise bei den Änderungen veröffentlicht.

### **2.1 Laufende Abschreibung**

Für **betrieblich genutzte Betriebsgebäude** gilt für im Jahr 2016 beginnende Wirtschaftsjahre ohne Nachweis der Nutzungsdauer ein **einheitlicher Abschreibungssatz von bis zu 2,5%** (statt bisher 2%, 2,5% oder 3%). Bei **Gebäuden, die für Wohnzwecke** überlassen werden, kommt sowohl im betrieblichen Bereich als auch bei der reinen Vermietung ein **Abschreibungssatz von 1,5% zur Anwendung**. Bei einem gemischt genutzten Gebäude im betrieblichen Bereich sind die Gebäudeteile im Verhältnis der Nutzfläche für die AfA-Bemessung aufzuteilen, außer die zu Wohnzwecken überlassenen Teile betragen weniger als 10% der Nutzfläche. Eine Überlassung zu Wohnzwecken liegt jedenfalls bei einer längerfristigen Überlassung von Wohnraum von mindestens drei Monaten vor. Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer ist weiterhin möglich. Bei Zinshäusern, die vor 1915 erbaut wurden, kann weiterhin ein AfA-Satz von 2% angewendet werden. Für Gebäude in Leichtbauweise können ebenfalls höhere AfA-Sätze herangezogen werden.

Der neu anzuwendende Abschreibungssatz ist von der ursprünglichen Bemessungsgrundlage zu berechnen. Vereinfacht kann er auch wie folgt ermittelt werden: Kürzung des bisherigen AfA-Betrages um 1/6 (bei bisheriger 3%iger Abschreibung) oder Erhöhung um 1/4 (bei bisheriger 2%iger Abschreibung).

## 2.2 Ermittlung des Grundanteils

Ab 1.1.2016 ist im außerbetrieblichen Bereich der Grundanteil grundsätzlich mit 40 % der Anschaffungskosten (bisher üblicherweise 20 %) anzusetzen. Damit erfolgte eine massive Kürzung der potentiellen Abschreibungsbasis. Zur Berücksichtigung unterschiedlicher örtlicher und baulicher Verhältnisse wurden jedoch im Verordnungsweg abweichende Regelungen getroffen. Gemäß der GrundanteilV ist ohne Nachweis (zB durch Gutachten, Gegenstand abgabenbehördlicher Prüfungsmaßnahmen) der Grundanteil nunmehr im Detail wie folgt zu ermitteln:

- **20% Grundanteil / 80% Gebäudeanteil:**  
bei Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, wenn der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land weniger als 400 € beträgt
- **30% Grundanteil / 70% Gebäudeanteil:**  
bei Gebäuden mit mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten in
  - Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 € beträgt ODER
  - Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern
- **40% Grundanteil / 60% Gebäudeanteil:**  
bei Gebäuden mit bis zu 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten in
  - Gemeinden, in denen der durchschnittliche Quadratmeterpreis für baureifes Land mindestens 400 € beträgt ODER
  - Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern

Grundanteil	Einwohner/Gemeinde		EUR/m <sup>2</sup> für baureifes Land		Wohn-/Geschäftseinheiten
20%	weniger als 100.000	UND	weniger als 400		
30%	zumindest 100.000	ODER	zumindest 400	UND	mehr als 10
40%	zumindest 100.000	ODER	zumindest 400	UND	bis zu 10

**Beispiel:** Bei einem Zinshaus in Wien mit 20 Wohnungen muss man 30% Grundanteil ausscheiden.

Derzeit haben folgende Gemeinden mindestens 100.000 Einwohner: Wien, Graz, Linz, Salzburg, Innsbruck.

Unter baureifem Land werden als Bauland gewidmete und voll aufgeschlossene unbebaute Grundstücke verstanden. Die durchschnittlichen Quadratmeterpreise sind anhand eines Immobilienpreisspiegels glaubhaft zu machen. Eine Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m Nutzfläche vor.

Für zum 1.1.2016 bereits vermietete Grundstücke ist auf die Verhältnisse zum 1.1.2016 abzustellen. Weichen die tatsächlichen Verhältnisse jedoch erheblich (dh um zumindest 50 %) von den ermittelten pauschalen Werten ab, so ist der Grundanteil nicht nach der GrundanteilV zu ermitteln.

Nach wie vor ist es aber möglich, den Grundwert durch ein Sachverständigengutachten nachzuweisen oder den Grundwert durch eine Berechnung nach der Grundstückswertverordnung glaubhaft zu machen.

Die neuen pauschalen Aufteilungsverhältnisse sind erstmalig bei der Veranlagung für das Jahr 2016 anzuwenden. Wurde vor 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses (zB Gutachten, ausdrücklicher Gegenstand abgabenbehördlicher Prüfungsmaßnahmen) von Grund und Boden und Gebäude eine davon abweichende pauschale Aufteilung vorgenommen, sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes und die Anschaffungskosten des Grund und Bodens mit Wirkung ab 1.1.2016 entsprechend der GrundanteilV anzupassen. Dafür sind die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes im Verhältnis der vorgesehenen oder im Jahr 2016 nachgewiesenen Aufteilung zu der ursprünglich angewendeten Aufteilung abzustocken und auf die Anschaffungskosten von Grund und Boden zu übertragen. Die Absetzung für Abnutzung ist entsprechend anzupassen.

**Beispiel:** Im Jahr 2006 wurde ein bebautes Grundstück mit den Anschaffungskosten von 1.000.000 € erworben. 80% wurden dem Gebäude (800.000 €) und 20% dem Grund und Boden (200.000 €) zugeordnet. Für das Gebäude wurde bis 2016 eine AfA von 12.000 € geltend gemacht (1,5% von 800.000 €). Der

Restbuchwert des Gebäudes beträgt daher zum 31.12.2015 680.000 € (= 800.000 € abzüglich 12.000 € für 10 Jahre).

Ab 2016 ändert sich ohne Nachweis eines abweichenden Verhältnisses das Aufteilungsverhältnis von Gebäude zu Grund und Boden von 80:20 zu 60:40. Die Bemessungsgrundlage für die AfA sind daher 600.000 €. Die AfA beträgt daher 9.000 € p.a.

Vom Restbuchwert des Gebäudes (fortgeschriebene Anschaffungskosten) zum 31.12.2015 in Höhe von 680.000 € sind zum 1.1.2016 25% den Anschaffungskosten des Grund und Bodens zuzuschlagen. Auf Grund und Boden entfallen Anschaffungskosten in Höhe von 370.000 € (200.000 € plus 25% von 680.000 €, ds 170.000 €). Die fortgeschriebenen Anschaffungskosten des Gebäudes betragen daher 510.000 € (680.000 € minus 170.000 €) und reduzieren sich um die jährliche AfA von 9.000 €.

Sind in Fällen, in denen in der Vergangenheit der Gebäudeanteil pauschal angesetzt wurde (mit beispielsweise 80% der Anschaffungskosten des bebauten Grundstückes), nachträgliche Herstellungsaufwendungen angefallen, sind diese Aufwendungen bei der „Überführung“ des Aufteilungsverhältnisses mangels Grundanteils auszuscheiden.

### 2.3 Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen

Die Verteilungszeiträume von Instandsetzungsaufwendungen bzw wahlweise von Instandhaltungsaufwendungen werden ab 2016 von 10 auf 15 Jahre verlängert. Die Verlängerung gilt auch für bereits laufende Zehntelabsetzungen für Instandsetzungsaufwendungen. Freiwillig in der Vergangenheit begonnene Zehntelabsetzungen (zB zur Vermeidung eines ansonsten nicht ausgleichbaren Verlustes) laufen aber unverändert weiter.

### 2.4 Inflationsabschlag

Bei Veräußerung von Grund und Boden darf ab 1.1.2016 (bzw in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2015 enden) kein Inflationsabschlag mehr berücksichtigt werden.

## 3. Zweifelsfragen zu den neuen Bestimmungen des Grunderwerbsteuerrechts

Das BMF hat am 13.5.2016 einen Erlass zu Zweifelsfragen bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit den neuen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes veröffentlicht. Der Erlass umfasst 40 Seiten und befasst sich anhand von Beispielen mit der Lösung von mannigfaltigen Zweifelsfragen. Auf diese kann an dieser Stelle nur exemplarisch hingewiesen werden:

- Wie ist die Besteuerung einer Grundstücksschenkung im Fall der Zurückbehaltung des wirtschaftlichen Eigentums durch ein Fruchtgenussrecht vorzunehmen? Welche Folgen hat der spätere Wegfall des Fruchtgenussrechts durch den Tod des Berechtigten?
- Wie ist die Anwachsung grunderwerbsteuerlich zu behandeln?
- Wie sind kumulierte Anteilsübertragungen bei Personengesellschaften im Hinblick auf den neuen 95 %-Tatbestand zu sehen?
- Welche grunderwerbsteuerliche Folgen sind mit Treuhandschaften und auch dem Wechsel des Treuhänders verbunden?
- Zweifelsfragen im Zusammenhang mit Liegenschaften und Unternehmensgruppen
- Fragen zur Befreiung von Betriebsübertragungen
- Zweifelsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen
- Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Grundstückswertverordnung (zB Fragen zum Sanierungstatbestand)

Von den durchwegs sehr interessanten Fragen und deren Beantwortung durch das BMF greifen wir einen unseres Erachtens besonders praxisrelevanten Fall heraus:

- Der Geschenkgeber eines Grundstücks behält sich das **Fruchtgenussrecht** sowie die wirtschaftliche Verfügungsmacht (durch eine Vereinbarung, dass der Geschenknehmer das Grundstück nur auf seine Anordnung verkaufen darf und er den Verkaufserlös erhält) zurück. Ertragsteuerlich ist durch eine derartige Vereinbarung sichergestellt, dass der Geschenkgeber weiterhin die laufenden Einkünfte versteuert und auch die Abschreibung geltend machen kann. Durch diese Übertragung wird der Grunderwerbsteueratbestand erfüllt und es fällt Grunderwerbsteuer an. Die Zurückbehaltung des wirtschaftlichen Eigentums stellt keinen Erwerbsvorgang iSd GrEStG dar. Stirbt in der Folge der Fruchtgenussberechtigte oder verzichtet dieser auf das Fruchtgenussrecht, stellt dies einen **weiteren grunderwerbsteuerlichen Vorgang dar**. Eine (ergänzende) GrESt

wird aber nur dann erhoben, wenn die Bemessungsgrundlage für den späteren Erwerb den Betrag übersteigt, der beim vorangegangenen Erwerb Bemessungsgrundlage war (zB infolge einer zwischenzeitlichen Wertsteigerung des Grundstücks).

#### 4. Handwerkerbonus ab 1. Juni 2016

Der Handwerkerbonus, der bereits 2014 und 2015 gewährt wurde, erfährt nun eine Neuauflage. **Privatpersonen** (sowohl Eigentümer als auch Mieter) können für ab dem 1. Juni 2016 von **gewerbeberechtigten Handwerkern** erbrachte Leistungen, die den eigenen Wohnbereich im Inland betreffen, eine Förderung in Höhe von 20% beantragen. Der Antrag kann ab 1. Juli 2016 bei den Bausparkassen eingereicht werden, die maximal förderbaren Kosten pro Jahr betragen netto 3.000 €. Damit erhält jeder Förderungswerber bis zu 600 € pro Jahr, was genau dem Umsatzsteuerbetrag entspricht. Der Fördertopf ist für 2016 mit 20 € Mio limitiert. Bei entsprechendem Wirtschaftswachstum ist der gleiche Betrag auch für 2017 geplant.

#### 5. Splitter: Höchstgerichtliche Entscheidungen

##### • VwGH zu Schwarzlohnvereinbarungen (Rechtslage bis 2010)

Nach Ansicht des VwGH ist bei Schwarzlohnzahlungen an Arbeitnehmer grundsätzlich keine Nettolohnvereinbarung zu unterstellen. Bei einem steirischen Fußballverein wurden Spielern und Trainern neben den laufenden Gehältern in „Side Letters“ vereinbarte Handgelder, Punkte- und Aufstiegsprämien bezahlt. Im Rahmen einer GPLA-Prüfung war strittig, ob diese Schwarzzahlungen als Nettogehälter angesehen und auf Bruttogehälter hochgerechnet werden müssen oder nicht. Der VwGH teilte in seinem Urteil die Ansicht des OGH, wonach bei Einigkeit von Arbeitgeber und Arbeitnehmer über Schwarzzahlungen ohne Berechnung und Abfuhr von Abgaben, diese nicht als Nettolohnvereinbarungen zu beurteilen sind, da in diesem Fall ein Verpflichtungswille des Arbeitgebers, diese Abgaben zu tragen, nicht angenommen werden könne. Der VwGH verweist auch auf die ständige Rechtsprechung des OGH, wonach der Arbeitgeber bei der Abfuhr der vom Arbeitnehmer einbehaltenen Lohnsteuer eine fremde Schuld iSd § 1358 ABGB bezahlt, für die er persönlich haftet. Wenn er daher wegen zu wenig bezahlter Lohnsteuer in Anspruch genommen wird, tritt er gem § 1358 ABGB insoweit in die Rechte des Gläubigers ein und ist zivilrechtlich befugt, vom Arbeitnehmer den Ersatz der bezahlten Schuld zu fordern, sodass im Ergebnis dem Arbeitnehmer, dem ein Betrag ohne Abzug der darauf entfallenden Lohnsteuer ausgezahlt wurde, nur der Nettobetrag (nach Abzug der darauf entfallenden Lohnsteuer) verbleiben würde.

Dieses Erkenntnis hat jedoch nur für Zeiträume bis 2010 Bedeutung. Mit dem Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 hat sich mit Wirkung ab 1.1.2011 die Rechtslage jedoch verändert. Wird ein Dienstverhältnis nicht ordnungsgemäß bei der Sozialversicherung angemeldet und keine Lohnsteuer einbehalten, gilt eine Nettolohnvereinbarung als vereinbart und der Arbeitnehmer kann für die nicht einbehaltene Lohnsteuer auch direkt in Anspruch genommen werden.

#### 6. Termine

##### 6.1 Termin 30.6.2016

##### **Vorsteuerrückerstattung in / durch Drittländer**

Die Frist für die Erstattung von Vorsteuern in Drittländern endet in aller Regel am 30.6.2016. Die Verfahren sind je nach Land durchaus unterschiedlich. Fest steht, dass in Österreich der Antrag auf **Rückerstattung der österreichischen Vorsteuern 2015 von ausländischen Unternehmen**, die ihren Sitz außerhalb der EU haben, bis 30.6.2016 beim **Finanzamt Graz-Stadt** eingebracht werden muss (Formular U5 und Fragebogen Verf 18 und Unternehmerbestätigung U 70). Belege über die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer und sämtliche Rechnungen sind im Original dem Antrag beizulegen.

**TIPP:** Vergessen Sie nicht, vorsichtshalber die einzureichenden Originalrechnungen zu kopieren. Erfahrungsgemäß kennen zwar viele Drittstaaten grundsätzlich ein Erstattungsverfahren, sind aber bei der tatsächlichen Rückerstattung eher restriktiv.

### **Ende der Schonfrist für Registrierkassenpflicht**

Die erlassmäßig vom BMF eingeräumte **Übergangsperiode**, wonach bei Nichterfüllung der Registrierkassen- und Belegerteilungspflicht aus besonderen Gründen (wie zB zeitliche Lieferverzögerung oder Engpässe bei der Einschulung durch den IT-Fachmann) von finanzstrafrechtlichen Konsequenzen abgesehen ist, läuft mit **Ende Juni 2016 ab**.

## **6.2 Termin 30.9.2016**

### **Vorsteuererstattung in EU-Mitgliedsstaaten bis 30.9.2016**

**Österreichische Unternehmer**, die **Vorsteuern des Jahres 2015 in EU-Mitgliedstaaten** geltend machen wollen, haben **bis 30.9.2016** Zeit, ihre Anträge ausschließlich elektronisch über FinanzOnline einzureichen. Grundsätzlich ist die Übermittlung der jeweiligen Papierrechnungen/Einfuhrdokumente - bedingt durch das elektronische Verfahren und die Standardisierung des Erstattungsantrages - nicht mehr erforderlich. **Ausnahme:** Der Erstattungsmitgliedstaat kann bei Rechnungen über 1.000 € (bzw Kraftstoffrechnungen über 250 €) verlangen, dass zusammen mit dem Erstattungsantrag auf elektronischem Wege eine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments übermittelt wird. Unterjährig gestellte Anträge müssen Vorsteuern von **zumindest 400 €** umfassen. Bezieht sich ein Antrag auf ein **ganzes Kalenderjahr** bzw auf den letzten Zeitraum eines Kalenderjahres, so müssen die Erstattungsbeträge **zumindest 50 €** betragen.

**TIPP:** Prüfen Sie rechtzeitig, ob der jeweilige EU-Staat verlangt, dass **Rechnungen über 1.000 € und Tankbelege über 250 € einzuscannen** und als **pdf** mit dem Vergütungsantrag mitzusenden sind (so zB Deutschland). Andernfalls kann der Antrag abgelehnt werden, da er als nicht vollständig eingebracht gilt. Bevor ein Vergütungsantrag gestellt wird, sollten Sie prüfen, ob auch die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. So werden nur Vorsteuern erstattet, die im jeweiligen EU-Land auch zum Vorsteuerabzug berechtigen (zB Treibstoff für PKW, Hotelübernachtung und Restaurant sind in vielen EU-Ländern vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen).