

1. Einführung in die Umsatzsteuer

1.1. Welche Bedeutung hat die Umsatzsteuer?

Die Umsatzsteuer ist nach der Einkommensteuer (inklusive Lohnsteuer) die wichtigste Einnahmequelle von Bund und Ländern. Das geht aus folgender Übersicht hervor (in Mrd. Euro):

Steuereinnahmen des Bundes ¹ (in Mio. €)						
	2011	2012	2013	2014	2015 ²	2016 ³
Einkommens- und Vermögensteuern	33.943	35.683	38.738	39.988	42.797	39.908
Veranlagte Einkommensteuer	2.678	2.602	3.120	3.384	3.617	4.150
Körperschaftsteuer	5.277	5.327	6.018	5.906	6.320	6.300
Lohnsteuer	21.784	23.392	24.597	25.942	27.272	24.800
Kapitalertragsteuern	2.712	2.511	2.590	2.769	3.863	3.000
Verbrauchs- und Verkehrssteuern	35.631	36.692	36.857	37.954	38.900	41.307
Umsatzsteuer	23.391	24.602	24.867	25.472	26.013	28.200
STEUEREINNAHMEN BRUTTO	69.858	73.153	76.370	78.503	82.427	81.850

Neben der aufgezeigten finanzpolitischen Bedeutung dient die Umsatzsteuer auch **wirtschaftspolitischen** und **sozialpolitischen** Zwecken. Dies erfolgt als indirekte Subventionierung der Land- und Forstwirtschaft (durch Pauschalierungen) oder für Güter des lebensnotwendigen Bedarfes (durch den ermäßigten Steuersatz) oder für bestimmte Dienstleistungen aus sozialen Erwägungen (z.B. Steuerbefreiungen für ärztliche Leistungen).

1.2. Wie ist die Umsatzsteuer in der Europäischen Union geregelt?

Die Umsatzsteuer ist die erste und bisher einzige **einheitliche Steuer** innerhalb der Europäischen Union. Mit geringfügigen Abweichungen sind die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuer in allen EU-Ländern einheitlich gestaltet.

Unterschiedlich sind derzeit lediglich noch die Steuersätze, doch wird auch hier durch eine Richtlinie eine Harmonisierung angestrebt. Die EU-Staaten haben sich bereits darauf geeinigt, dass der Normalsteuersatz in allen EU-Ländern bei mindestens 15 % liegen soll.

Seit dem 1.1.1993 hätten innerhalb der Mitgliedstaaten grundsätzlich nur noch ein bis zwei ermäßigte Steuersätze angewendet werden dürfen. Die ermäßigten Steuersätze dürften dabei nicht niedriger als 5 % sein. Die erhöhten USt-Sätze (Luxusumsatzsteuer) hätten mit dem 1.1.1993 EU-weit abgeschafft werden sollen.

Derzeit gibt es für viele Mitgliedstaaten noch Ausnahmeregelungen (stark ermäßigte Steuersätze, Nullsätze mit Vorsteuerabzug bzw. Zwischensätze). Eine Reduzierung der Ausnahmen scheiterte bisher an den starken nationalen Interessen der Mitgliedstaaten

1.2. Wie ist die Umsatzsteuer in der Europäischen Union geregelt?

bzw. an dem für Steuerangelegenheiten geltenden Einstimmigkeitsprinzip für diesbezügliche Änderungsbestrebungen.

Steuersätze in den Mitgliedstaaten

Mitgliedstaat	Abk	Stark ermäßigter Satz	Ermäßigter Satz	Normalsatz	Zwischensatz
Belgien	BE	–	6/12	21	12
Bulgarien	BG	–	9	20	–
Tschechische Republik	CZ	–	10/15	21	–
Dänemark	DK	–	–	25	–
Deutschland	DE	–	7	19	–
Estland	EE	–	9	20	–
Griechenland	EL	–	6/13	23	–
Spanien	ES	4	10	21	–
Frankreich	FR	2,1	5,5/10	20	–
Kroatien	HR	–	5/13	25	–
Irland	IE	4,8	9/13,5	23	13,5
Italien	IT	4	10	22	–
Zypern	CY	–	5/9	19	–
Lettland	LV	–	12	21	–
Litauen	LT	–	5/9	21	–
Luxemburg	LU	3	8	17	14
Ungarn	HU	–	5/18	27	–
Malta	MT	–	5/7	18	–
Niederlande	NL	–	6	21	–
Österreich	AT	–	10/13	20	13
Polen	PL	–	5/8	23	–
Portugal	PT	–	6/13	23	13
Rumänien	RO	–	5/9	20	–
Slowenien	SI	–	9,5	22	–
Slowakische Republik	SK	–	10	20	–
Finnland	FI	–	10/14	24	–
Schweden	SE	–	6/12	25	–
Vereinigtes Königreich	UK	–	5	20	–

N.B.: Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzugsrecht (Nullsatz) sind hier nicht aufgeführt.

1. Einführung in die Umsatzsteuer

1.3. Wo wird die Umsatzsteuer geregelt?

Die gesetzliche Regelung der Umsatzsteuer erfolgt in den europäischen Richtlinien sowie in österreichischen Bundesgesetzen und Verordnungen. Eine Vereinheitlichung der gesetzlichen Anwendung soll darüber hinaus durch die Umsatzsteuerrichtlinien erlangt werden.

1.3.1. EU-Richtlinien und Gesetze

Rechtsquellen sind primär die Mehrwertsteuerrichtlinien, insbesondere die RL 2006/112/EG, das UStG 1994 in der jeweils geltenden Fassung, das Umgründungssteuergesetz, das Gesundheits- und Sozialbeihilfengesetz und das Internationale Steuervergütungsgesetz.

1.3.2. Verordnungen

Verordnungen werden wie Gesetze im Bundesgesetzblatt verlautbart, ergehen aufgrund von Verordnungsermächtigungen im Gesetz und sind allgemein verbindliche Normen.

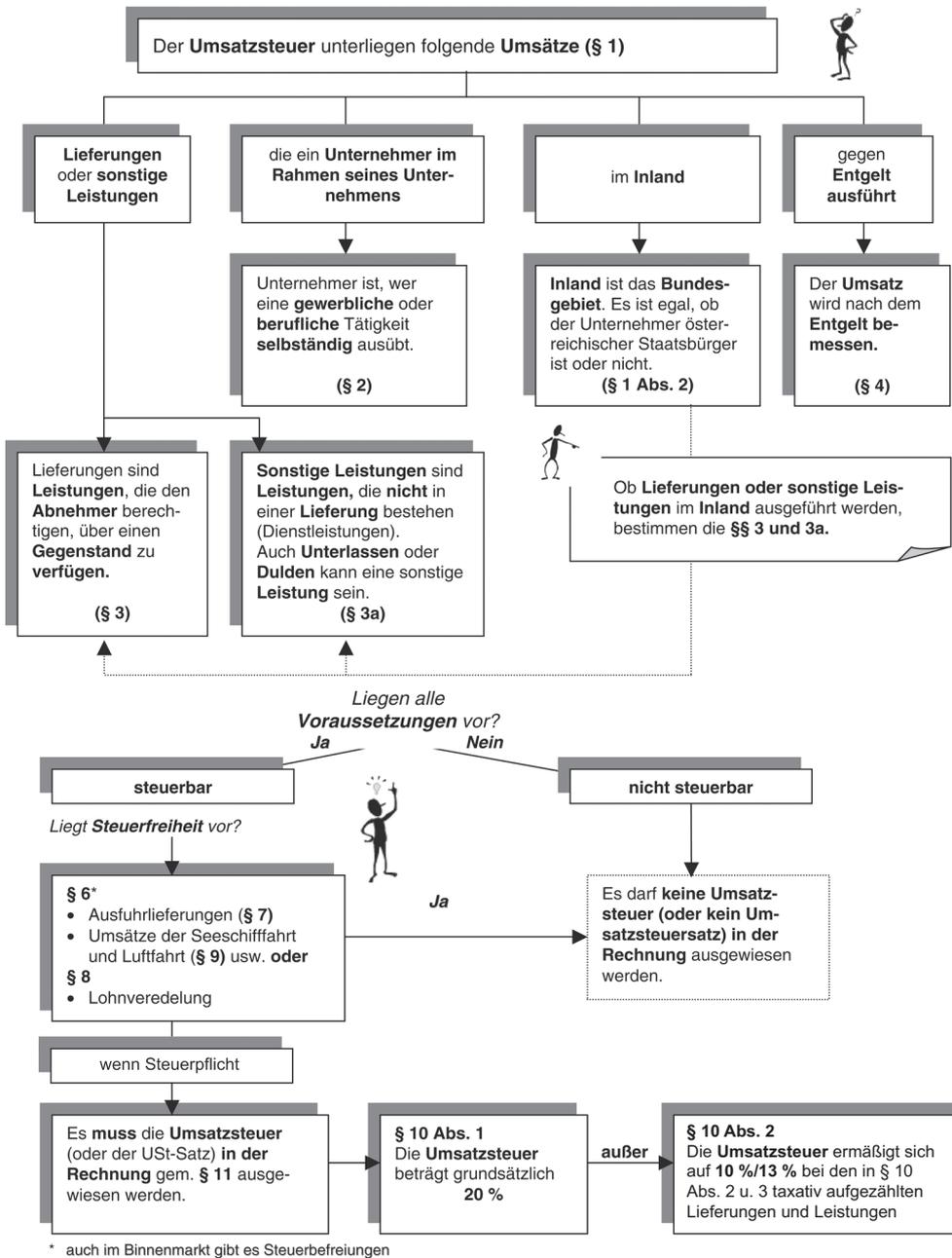
1.3.3. Umsatzsteuerrichtlinien 2000

Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen dienen der einheitlichen Rechtsanwendung und Auslegung des Umsatzsteuergesetzes und der Verordnungen. Grundsätzlich sind sie keine allgemein verbindlichen Rechtsquellen, die Behörden haben sich aber an diese Erlässe zu halten.

Die Rechtsprechung der Höchstgerichte sowie die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen zu Fragen des Umsatzsteuergesetzes sind zentral in den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 und damit auch in der FINDOK zu finden (abrufbar unter: https://findok.bmf.gv.at/findok/show_GesPDFakt.do). Diese Richtlinien werden laufend ergänzt und auf den letzten Stand gebracht. Daneben gibt es noch zu kleineren Bereichen einige Einzelerlässe.

1.4. Überblick über die Lieferungen und sonstigen Leistungen

1.4. Überblick über die Lieferungen und sonstigen Leistungen im österreichischen Umsatzsteuergesetz (Grundbegriffe)



1. Einführung in die Umsatzsteuer

1.4.1. Wo kommen Sie mit der Umsatzsteuer in Berührung?



Die Umsatzsteuer (USt) ist die Steuer, mit der Sie tagtäglich konfrontiert werden. Sie kommen mit der USt in Berührung, wenn Sie

- Waren einkaufen oder
- Werkleistungen bzw. Dienstleistungen in Anspruch nehmen.

Beispiele:

Man kauft einen Fernseher; man lässt sich beim Friseur die Haare schneiden; man geht ins Restaurant essen; man lässt sich von einem Rechtsanwalt beraten; man vermietet ein Zinshaus.

Mit dem Preis für diese Leistungen muss im Regelfall auch die USt bezahlt werden.

USt fällt also bei der Ausführung derartiger Leistungen an.

Diese Leistungen werden vom UStG unter dem Sammelbegriff

- **Lieferungen und sonstige Leistungen**

zusammengefasst.

Nun umfasst der Begriff Umsatz allerdings außer den oben beschriebenen Leistungen auch noch andere Umsätze

- wie den **Eigenverbrauch**,
- die **Einfuhr** sowie
- den **inneregemeinschaftlichen Erwerb**.

Jedoch genügt es für Sie zunächst, zu wissen, dass **Lieferungen und sonstige Leistungen** unter den Oberbegriff **Umsatz** fallen. Daher stammt davon auch der Name Umsatzsteuer-

1.4. Überblick über die Lieferungen und sonstigen Leistungen

gesetz **oder anders** das „Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze“, wie es offiziell im Bundesgesetzblatt heißt.

Allerdings muss man beachten, dass nicht jeder Umsatz eine USt auslöst. Beispielsweise fällt keine USt an, wenn Sie als Privatperson Ihren gebrauchten Pkw verkaufen. Denn USt fällt grundsätzlich nur dann an, wenn die Warenverkäufe bzw. sonstigen Leistungen von einem **Unternehmer** getätigt werden.

1.4.2. Wer ist nun ein typischer Unternehmer im Sinne des UStG?

Typische Unternehmer i.S.d. UStG sind u.a.:

- Gewerbetreibende (z.B. der Kaufmann, der Fabrikant, der Bauunternehmer, der Händler),
- Freiberufler (wie z.B. der Rechtsanwalt, der Steuerberater, der Architekt, der Arzt), aber auch
- Vermieter.

Neben dem Begriff des **Umsatzes** kommt auch dem Begriff des **Unternehmers** im Umsatzsteuerrecht eine Schlüsselfunktion zu.

- Erstens fällt nur dann USt an, wenn **Unternehmer** Umsätze tätigen.
- Zweitens ist der Unternehmer **Schuldner** der USt.

Umsatzsteuerschuldner zu sein heißt, dass der Unternehmer die aufgrund eines von ihm ausgeführten Umsatzes entstandene USt an das Finanzamt abführen muss.

1.4.3. Muss der Unternehmer auch die USt wirtschaftlich tragen?

Nein, das bedeutet nicht, dass der Unternehmer die USt (z.B. aus der Veräußerung einer Ware) aus der eigenen Tasche bezahlen muss, denn er fordert i.d.R. die USt mit dem Kaufpreis vom Käufer. Das UStG gibt dem Unternehmer das Recht, die entstandene USt mit dem Verkaufspreis auf den Umsatzempfänger zu überwälzen. Der Unternehmer ist sogar berechtigt – und manchmal auch verpflichtet –, die USt **offen** zusätzlich zum Kaufpreis gesondert in Rechnung zu stellen.

1.4.4. Muss der Unternehmer die USt auch auf seinen Rechnungen immer ausweisen?

Sie kennen nun sicherlich sowohl Rechnungen, in denen die USt gesondert ausgewiesen ist, als auch andere Rechnungen, die nur einen einheitlichen Gesamtpreis erkennen lassen. Es wäre falsch, hieraus den Schluss zu ziehen, dass im zweiten Falle keine USt überwälzt wird.

Der Unternehmer ist normalerweise nicht gezwungen, die USt in der Rechnung offen zu legen. Grundsätzlich muss er nur dann, wenn er den Umsatz an ein **anderes Unternehmen** oder eine juristische Person ausführt, die USt gesondert ausweisen (§ 11 Abs. 1). Sollte sich im Übrigen ein Unternehmer weigern, nach erbrachter Leistung die Umsatzsteuer in der Rechnung auszuweisen, muss der Leistungsempfänger seinen Anspruch darauf auf dem Zivilrechtsweg durchsetzen (§ 31 Abs. 2).

1. Einführung in die Umsatzsteuer

1.4.5. Warum wird die USt eine indirekte Steuer genannt?

Aus dem eben Ausgeführten folgt, dass die USt über den Kaufpreis wirtschaftlich vom Umsatzempfänger getragen wird. Der Umsatzempfänger ist also der **Steuerträger**, während der **Unternehmer** der **Steuerschuldner** ist. Da die **Steuerschuldnerschaft** und die **Steuerträgerschaft** auseinander fallen, wird die USt als **indirekte Steuer** bezeichnet.

Hinweis:

Es gibt auch Fälle, in denen der Leistungsempfänger die USt nicht an den leistungserbringenden Unternehmer bezahlt, sondern sie selbst berechnet und bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen wieder als Vorsteuer abzieht. Man nennt dies die Überbindung der Steuer-schuld oder das „**Reverse-Charge-System**“.

1.4.6. Wie wird die Umsatzsteuer berechnet?

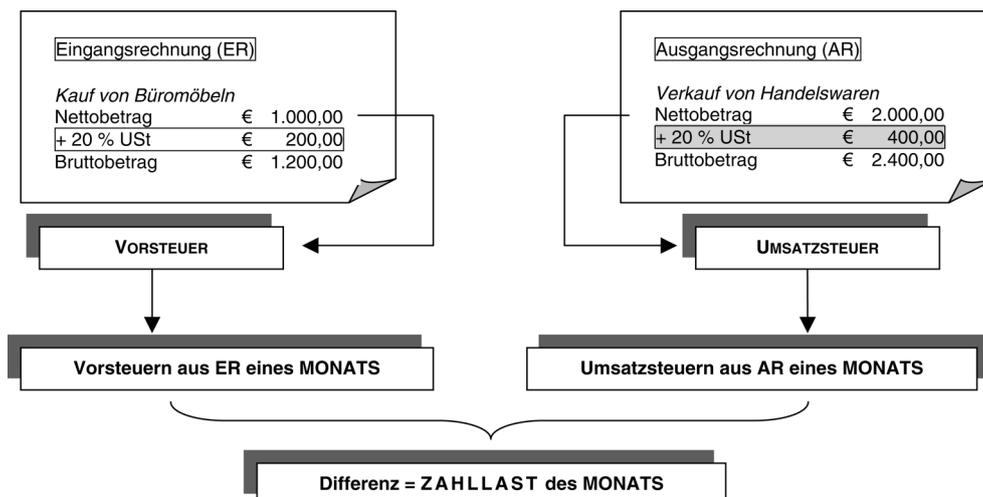
Der Unternehmer berechnet die Umsatzsteuer grundsätzlich vom Nettokaufpreis, indem er diesen Betrag mit einem bestimmten Steuersatz multipliziert.

Die beiden am häufigsten vorkommenden Steuersätze betragen in Österreich 20 % (Normalsteuersatz) und 10 % bzw. 13 % (ermäßigter Steuersatz). Die so errechnete Umsatzsteuer muss der Unternehmer nicht unbedingt in dieser Höhe an das Finanzamt abführen. Der Betrag kann sich unter Umständen durch den **Vorsteuerabzug** ermäßigen.

1.4.7. Was bedeutet Vorsteuerabzug?

Der Unternehmer erhält bei einem Umsatz, der an sein Unternehmen von einem anderen Unternehmer erbracht worden ist (Vorumsatz) und bei dem ihm Umsatzsteuer gesondert berechnet wurde, diese Umsatzsteuer wiederum vom Finanzamt vergütet. Die Vergütung erfolgt regelmäßig dadurch, dass der Unternehmer die an den Vorunternehmer gezahlte USt (**Vorsteuer**) von seiner bei ihm entstandenen USt (**Ausgangsumsatzsteuer**) abzieht und nur den Differenzbetrag an das Finanzamt abführt. Es gilt somit die Formel:

Ausgangsumsatzsteuer minus Vorsteuer = Zahllast bzw. Gutschrift



1.4. Überblick über die Lieferungen und sonstigen Leistungen

Ist der Vorsteuerbetrag größer als die „Ausgangs-USt“, ergibt sich statt einer Zahllast eine Gutschrift, somit ein Vergütungsanspruch gegenüber dem Finanzamt.

Dieser Fall tritt dann ein, wenn ein Unternehmer hohe Investitionen tätigt und dadurch seine Vorumsätze zeitweilig größer sind als seine Ausgangsumsätze.

1.4.8. Wie nennt man die Umsatzsteuer noch?

Dieses System des Abzugs der Vorsteuer von der Ausgangs-USt führt uns zu dem Begriff **Allphasennetto-USt-System mit Vorsteuerabzug**, für das auch die Bezeichnung Mehrwertsteuersystem gebräuchlich ist.

1.4.9. Wie funktioniert dieses System in der Praxis?

Beispiel:¹

Die Witwe W veräußert aus ihrem Hausrat einen Eichenschrank für 10.000 € an den Antiquitätenhändler A. Dieser veräußert ihn an den Kunsthändler B zum Nettoverkaufspreis von 20.000 €. B veräußert den Eichenschrank wiederum für netto 30.000 € an die Privatperson Herrn C, der ihn in seiner Wohnung aufstellt.

Anmerkung: Die Händler haben die Differenzbesteuerung nicht in Anspruch genommen (siehe Kapitel Differenzbesteuerung).

	Privatperson W	Unternehmer A	Unternehmer B	Privatperson C
Nettoentgelt (Preis ohne USt)	€ 10.000,00	€ 20.000,00	€ 30.000,00	zahlt € 36.000,-
20 % Umsatzsteuer	€ 0,00	€ 4.000,00	€ 6.000,00	
Verkaufspreis	€ 10.000,00	€ 24.000,00	€ 36.000,00	
Umsatzsteuer – Vorsteuer	€ 0,00	€ 4.000,00 € 0,00	€ 6.000,00 € 4.000,00	trägt die USt mit dem Kaufpreis € 6.000,-
Zahllast	€ 0,00	€ 4.000,00	€ 2.000,00	

↓ ↓

Abzuführen an das Finanzamt

↓

Privatperson C zahlt 6.000,- € USt und somit die gesamte Umsatzsteuer!

Erläuterungen:

- **Privatperson W:**

Da die Witwe W keine Unternehmerin, sondern eine Privatperson ist, fällt bei ihrer Veräußerung des Eichenschrankes keine USt an.

¹ Von der Differenzbesteuerung wird im gegenständlichen Beispiel nicht Gebrauch gemacht.

1. Einführung in die Umsatzsteuer

- **Unternehmer A:**

Bei der Weiterveräußerung des Eichenschrankes vom Unternehmer A an B fällt dagegen USt an. Sie berechnet sich vom Nettopreis 20.000 € mit 20 %.

B muss somit insgesamt 24.000 € (Bruttopreis) an A für den Eichenschrank bezahlen. A muss als Zahllast 4.000 € an das Finanzamt abführen.

- **Unternehmer B:**

Da B den Eichenschrank von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen erwirbt und ihm hierbei 4.000 € USt gesondert in Rechnung gestellt werden, ist er berechtigt, diesen Betrag als Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend zu machen.

- **Privatperson C:**

Mit der Weiterveräußerung des Eichenschrankes an C tätigt B seinerseits einen Umsatz, bei dem USt in Höhe von 20 % von 30.000 € = 6.000 € anfällt. Die Zahllast bei B beträgt somit 6.000 € – 4.000 € = 2.000 €.

C als Endabnehmer muss für den Eichenschrank 30.000 € + 6.000 € USt = 36.000 € aufwenden. Als Privatperson kann er keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

1.4.10. Was ist das Allphasennetto-Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug?

Aus dem oben angeführten Beispiel können Sie folgende Systemmerkmale erkennen:

a) **Der Unternehmer versteuert im Endeffekt lediglich die Differenz zwischen Nettoeinkaufspreis und Nettoverkaufspreis** (Nettoumsatz).

Z.B. beträgt diese Differenz beim Unternehmer B 10.000 €. Multipliziert man diesen Betrag mit dem Steuersatz von 20 %, so ergibt sich genau die oben dargestellte Zahllast. Dies lässt sich damit erklären, dass durch den Vorsteuerabzug die Umsatzbesteuerung auf der Vorstufe vollständig rückgängig gemacht wird.

Die effektive Besteuerung des Nettoumsatzes nennt man **Besteuerung des Mehrwertes**. Davon stammt die im allgemeinen Sprachgebrauch übliche Bezeichnung **Mehrwertsteuer**.

Wie Sie am obigen Beispiel erkennen können, bedeutet dies jedoch nicht, dass tatsächlich ein Mehrwert geschaffen wurde, da der Eichenschrank ja immer noch derselbe geblieben ist. Sicherlich wird häufig Hand in Hand mit dem Mehrwert i.S.d. UStG auch ein tatsächlicher Mehrwert geschaffen.

b) **Die USt ist innerhalb der Unternehmerkette kostenneutral.**

Infolge des Vorsteuerabzugs erhält der Unternehmer seine an den Vorunternehmer bezahlte USt indirekt zurückerstattet und braucht sie somit nicht als Kosten in seine Kalkulation einzubeziehen. Ebenso ist die beim Ausgangsumsatz entstandene USt dann kostenneutral, wenn der Umsatz an einen Unternehmer für dessen Unternehmen bewirkt wird. In diesem Fall kann die USt voll auf den Abnehmer überwält werden, weil ihre Höhe beim Abnehmer wegen des Vorsteuerabzugs ebenfalls keine Rolle spielt.

c) **Die USt realisiert sich für das Finanzamt letztlich erst auf der Endverbraucherstufe.**

Das Finanzamt erhält, wie Sie aus dem Beispiel ersehen, im Endeffekt genau die USt, die dem Endverbraucher vom Unternehmer in Rechnung gestellt wird. Es bekommt

1.4. Überblick über die Lieferungen und sonstigen Leistungen

diesen Betrag gewissermaßen in Raten: 4.000 € von A und 2.000 € von B (fraktionierte Zahlungsweise).

Gelangt die Ware nicht an den Endverbraucher, so erhält das Finanzamt im Endeffekt keinen Cent USt. Wenn z.B. der Eichenschrank bei B einem Brand zum Opfer fällt, hat B nach wie vor den Vorsteuerabzug in Höhe von 4.000 €. Mangels Ausgangsumsatz kann bei ihm keine Ausgangs-USt anfallen. B hat somit einen Vergütungsanspruch von 4.000 €. Damit muss gewissermaßen das Finanzamt den von A erhaltenen Betrag von 4.000 € wieder an B ausbezahlen.

1.4.11. Wie erfolgt die Anwendung des Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzug in der Praxis?

Aus dem Beispiel könnten Sie nun den Eindruck gewonnen haben, dass der Unternehmer bezüglich jedes einzelnen Umsatzes durch Saldierung der Ausgangsumsatzsteuer mit der Vorsteuer eine Zahllast zu errechnen hat. Da ein Unternehmer i.d.R. täglich eine Vielzahl von Umsätzen tätigt, erkennt man, dass dies in der Praxis nicht in dieser Weise erfolgen kann.

Der Unternehmer ist verpflichtet, i.d.R. für jeden Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) eine sog. Umsatzsteuervoranmeldung (im Folgenden UVA) zu erstellen (§ 18). Darin hat er sämtliche Umsätze, die er in dem betreffenden Kalendermonat getätigt hat, zu erfassen und die Ausgangs-USt zu berechnen.

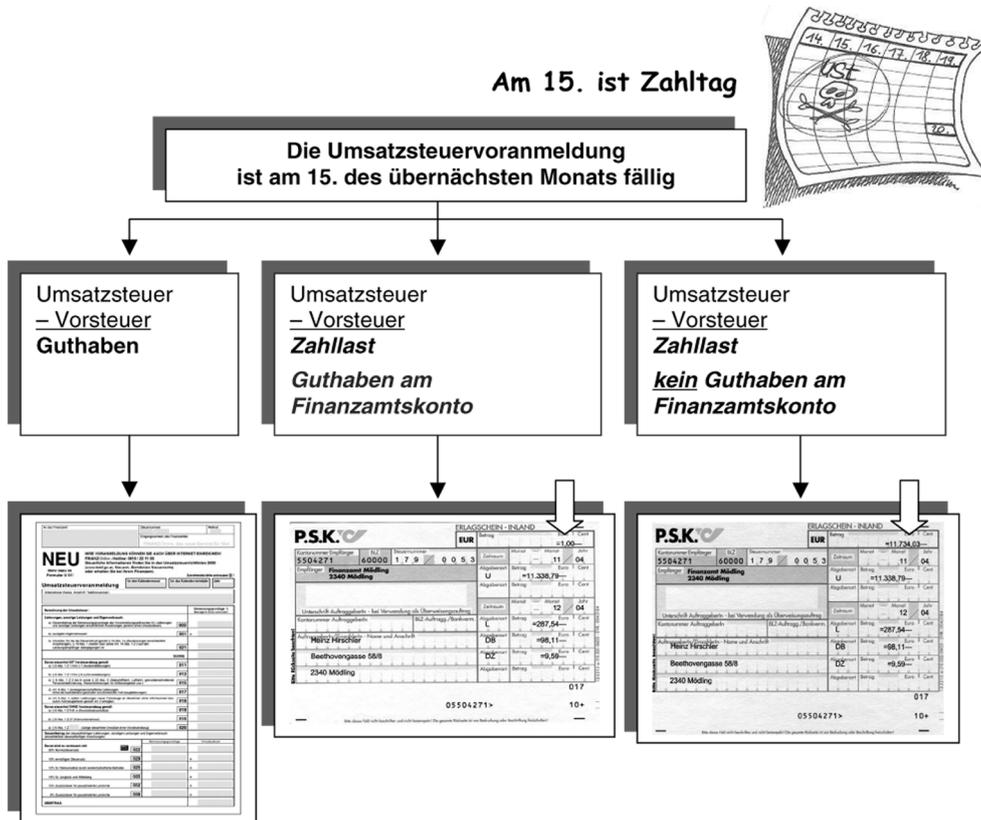
Ferner muss er sämtliche in diesem Kalendermonat angefallene Vorsteuerbeträge ermitteln und die Summe ebenfalls in die Voranmeldung aufnehmen. Überwiegt die Umsatzsteuer, ergibt sich eine Zahllast:

- Ist **kein Guthaben** am Finanzamtskonto ausgewiesen, dann muss dieser Betrag bis spätestens zum 15. des zweitfolgenden Kalendermonats an das Finanzamt **überwiesen** werden.
- Ist **ein ausreichendes Guthaben** am Finanzamtskonto ausgewiesen, muss der Erlagschein prinzipiell genauso wie oben ausgefüllt werden, überwiesen wird aber nur (in der Praxis) 1,- €.

Überwiegt die Vorsteuer, ergibt sich eine Gutschrift. In diesem Fall wird die Umsatzsteuervoranmeldung an das Finanzamt geschickt. Der Vorsteuerüberhang wird dann am Abgabekonto gutgeschrieben.

Für Unternehmer, deren Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr 100.000 € nicht überstiegen haben, ist jedoch aus Vereinfachungsgründen das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum (§ 21 Abs. 2).

1. Einführung in die Umsatzsteuer



Ist das Kalenderjahr abgelaufen, muss der Unternehmer nach demselben Prinzip die endgültige Zahllast für das ganze Kalenderjahr in der USt-Jahressteuererklärung berechnen und beim Finanzamt einreichen.

Der Unternehmer muss somit im Regelfall neben 12 UVA auch noch eine USt-Jahressteuererklärung einreichen. Hat er das Jahr hindurch innergemeinschaftliche Lieferungen getätigt, hat er im günstigsten Fall auch noch 12 Zusammenfassende Meldungen (ZM) beim Finanzamt einreichen müssen. Maximal sind für Zwecke der USt 25 Erklärungen zu erstellen (12 UVA, eine Jahressteuererklärung und 12 ZM).

Durch die Verpflichtung zur Erstellung der 12 UVA wird erreicht, dass die USt verhältnismäßig zeitnah an das Finanzamt abgeführt wird. Die nochmalige Erfassung sämtlicher Umsätze und Vorsteuern in der USt-Jahressteuererklärung schafft sowohl für den Unternehmer als auch für das Finanzamt die Möglichkeit, die Zahllast für das betreffende Kalenderjahr nochmals zu ermitteln und zu überprüfen.

Ist die Summe der Vorauszahlungen niedriger als die Zahllast in der Jahressteuererklärung, wird durch die Nachzahlung gem. § 21 Abs. 5 keine abweichende Fälligkeit begründet. Abschlusszahlungen aufgrund von USt-Bescheiden stellen rückständige USt-Vorauszahlungen dar.