

EINFÜHRUNG ZUM UMSATZSTEUERGESETZ

Übersicht

| | Tz | | Tz |
|--|------|---|-----|
| A. GESCHICHTE | 1 | G. DIE UMSATZSTEUER IM SYSTEM DER FINANZVERFASSUNG UND DES FINANZAUSGLEICHS; FISKALISCHE BEDEUTUNG | 98 |
| B. ARTEN DER UMSATZBESTEUERUNG | 10 | H. UMSATZSTEUER UND INSOLVENZRECHT | 102 |
| C. DIE UMSATZSTEUER IN DER EUROPÄISCHEN UNION | 16 | I. Grundsätzliches zum Verhältnis Insolvenzrecht – Umsatzsteuerrecht | 102 |
| D. UNIONSRECHT UND INNERSTAATLICHES RECHT | 22 | II. Allgemeine steuerliche Konsequenzen der Eröffnung des Insolvenzverfahrens | 105 |
| E. KENNZEICHEN UND SYSTEMBILDENDE PRINZIPIEN DER UMSATZSTEUER | | III. Insolvenzzrechtliche Einordnung von Umsatzsteuerforderungen | 109 |
| 1. Charakterisierung und Rechtsfertigung: die USt als allgemeine Einkommensverwendungssteuer | 31 | 1. Grundsatz | 109 |
| 2. Unternehmerprinzip | 40 | 2. Umsatzsteuerschuld für Leistungen des Gemeinschaftschuldners | 116 |
| 3. Entgeltsprinzip | 43 | 3. Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren des Werkunternehmers (§ 21 IO) | 119 |
| 4. Objektsteuerprinzip | 44 | 4. Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren des Werkbestellers | 125 |
| 5. Prinzip der Wettbewerbsneutralität | 46 | 5. Verwertung der Insolvenzmasse | 126 |
| 6. Territorialitätsprinzip | 51 | 6. Vorsteuerberichtigung bei Geltendmachung von Aussonderungsrechten | 132 |
| 7. Bestimmungslandprinzip | 53 | 7. Vorsteuerberichtigung bei Geltendmachung von Absonderungsrechten | 134 |
| F. DAS VERHÄLTNISS DER UMSATZSTEUER ZU ANDEREN STEUERN | 58 | 8. Vorsteuerberichtigung und persönliche Haftungen Dritter | 136 |
| 1. Umsatzsteuer und Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) | 59 | 9. Vorsteuerberichtigung bei Verwertung der Masse (§ 12 Abs 10–12 UStG) | 138 |
| 2. Umsatzsteuer und Erbschaftsteuer | 72 | 10. Geltendmachung von Vorsteuern durch den Gemeinschaftschuldner | 141 |
| 3. Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer | 76 | 11. Forderungen auf Ersatz einer für den Gemeinschaftschuldner bezahlten Abgabenschuld | 146 |
| 4. Umsatzsteuer und Kapitalverkehrsteuern | 81 | 12. Umsatzsteuer und insolvenzfreies Unternehmen | 147 |
| 5. Umsatzsteuer und Versicherungssteuer | 85 | | |
| 6. Umsatzsteuer, Gebühren, Beiträge | 86 | | |
| 7. Umsatzsteuer, spezielle Verbrauchsteuern, umsatzsteuerähnliche Abgaben, Aufwandsteuern | 90 | | |
| 7a. Umsatzsteuer und Kommunalsteuer | 94/1 | | |
| 8. Umsatzsteuer und Zölle | 95 | | |

| | | | |
|-----------------------------------|-----|-----------------------------------|-----|
| | Tz | | Tz |
| IV. Die Stellung des Insolvenz- | | 4. Abgabenrechtliche Haftung ... | 154 |
| verwalters | 148 | 5. Irrtümliche Qualifikation als | |
| 1. Umsatzsteuerliche Stellung ... | 148 | Masseforderung – Bereiche- | |
| 2. Steuerschuldrechtliche | | rungsanspruch? | 155 |
| Stellung | 149 | V. Sonstige Konsequenzen | 156 |
| 3. Reichweite der abgaben- | | 1. Säumniszuschlag | 156 |
| rechtlichen Pflichten des | | 2. Weitere steuerschuldrechtliche | |
| Insolvenzverwalters | 151 | Aspekte | 159 |

A. GESCHICHTE

- 1 Steuern auf Warenverkäufe, bemessen in Hundertsätzen des Preises, finden sich bereits im Altertum, vorwiegend als Verbrauchsteuern auf bestimmte Waren. Die römische Kaiserzeit kannte in Form des *siliquaticum* eine idR 1 %-ige Steuer auf sämtliche Warenumsätze, die sich bis zur Völkerwanderungszeit erhielt (*Popitz*, 116).

Auch dem **Mittelalter** sind umsatzsteuerartige Belastungen, dh eine breite Besteuerung des Warenverkehrs, nicht fremd. Dies gilt etwa für Frankreich und insb für Spanien, wo in Form der **Alcabala** eine allgemeine Umsatzsteuer bis zu Beginn des 19. Jahrhunderts erhoben wurde. Im Übrigen verlagert sich jedoch ab dem 16. Jahrhundert die Besteuerung deutlich auf die speziellen Verbrauchsteuern, die sog **Akzisen**. Versuche, diese speziellen Steuern auf verschiedenartige Güter zu einer **Generalakzise** zusammenzufassen, führten zu keinem durchschlagenden Erfolg. Ab dem ausklingenden 18. Jahrhundert verlieren die Akzisen schließlich an Bedeutung. Ertragsteuern treten an ihre Stelle; erste Versuche mit allgemeinen Einkommensteuern werden gemacht.

- 2 Die Wiederbelebung der USt ist mit den finanziellen Konsequenzen des 1. Weltkriegs verbunden. Ausgangspunkt waren damals nicht die historischen Akzisen, die sich zu den speziellen Verbrauchsteuern weiterentwickelt hatten, sondern Rechnungs- oder Quittungsstempel, deren Höhe vom Rechnungsbetrag abhing. Das deutsche **Gesetz über einen Warenumsatzstempel** vom 26.6.1916, RGBl 639 (**WUStG**) war noch formal Teil des Reichsstempelgesetzes, löste sich aber bereits von dem Gedanken des Rechnungsstempels und sah eine durch Selbstbemessung zu entrichtende Steuer auf Warenumsätze vor (*Popitz*, 120 f). 1918 wurde dieser Warenumsatzstempel im Deutschen Reich durch eine allgemeine Umsatzsteuer ersetzt, die neben Lieferungen auch andere Leistungen einbezog (UStG 1918, RGBl 775). Im Rahmen der Erzberger'schen Steuerreform erfolgte eine Neuregelung durch das UStG 1919 (RGBl 2157), das mit 1.1.1920 in Kraft trat.

Etwa zur selben Zeit setzte sich der Gedanke einer allgemeinen Umsatzbesteuerung auch in zahlreichen anderen europäischen Staaten durch (Belgien 1921, Frankreich 1920, Italien 1923, Polen 1923, Tschechoslowakei 1919, Ungarn 1921).

- 3 In **Österreich** wurde durch das Wiederaufbaugesetz vom 27.11.1922, BGBl 843, (mit dem Österreich den Forderungen des Völkerbundes nach Sanierung des Staatshaushaltes nachkam) die Grundlage für die Einführung einer **Waren-**

satzsteuer gelegt, die Regelung im Einzelnen jedoch Rechtsverordnungen überlassen (insb V der Bundesregierung vom 10. und 11.3.1923, BGBl 120 und 121). Als besonderer Vorteil der neuen Steuer galt die Inflationssicherheit. Steuerpflichtig war jeder, der eine selbständige, auf Erzielung von Einnahmen gerichtete gewerbliche oder berufliche Tätigkeit entfaltete. Der Steuergegenstand umfasste entgegen der Bezeichnung nicht nur Warenlieferungen, sondern auch sonstige Leistungen sowie den Eigenverbrauch. Spezielles Kennzeichen der österr Warenumsatzsteuer war die sog **Phasenpauschalierung**, wonach die Steuer nicht bei jedem Umsatz erhoben wurde, sondern für eine Ware eine pauschale Gesamtsteuer für alle Phasen, die die Ware durchlief, an einer Stelle (idR beim Erzeuger) zu entrichten war (*Wittschieben*, Das österr Besteuerungssystem II, Jena 1930, 175; ausführlich *Popitz*, 155). Die Einfuhr unterlag einer Ausgleichsteuer, die Ausfuhr war steuerfrei; zur Abgeltung der inl Vorbelastung wurden Ausfuhrvergütungen gewährt. Zusammen mit der Warenumsatzsteuer wurde für bestimmte Waren eine Luxuswarenumsatzsteuer eingehoben.

Die österr Umsatzsteuervorschriften wurden ab 1.5.1938 durch deutsches **4** Recht (UStG 1934, RGBI I 942) ersetzt (1. EinfV RStBl 1938, 425). Nach dem 2. Weltkrieg beließ man diese Vorschriften weiter in Geltung (Steuerliches WeitergeltungsG vom 1.5.1945, StGBI 12). Erst mit dem UStG 1959 wurde der Rechtsstoff zusammengefasst und „austrifiziert“ (BGBl 1958/300).

Das **UStG 1959** beruhte auf dem System der Allphasenbruttosteuer. Die Rückkehr **5** zu der von vielen als positiv beurteilten Phasenpauschalierung wurde für nicht zweckmäßig erachtet. Das österr Umsatzsteuerrecht entsprach damit im Wesentlichen dem deutschen Recht.

Eine grundlegend andere Form der Umsatzbesteuerung, die als **Nettoumsatz-** **6** **steuer** bezeichnet wird, ist theoretisch schon seit langem bekannt. In Deutschland wurde sie bereits kurz nach dem 1. Weltkrieg von Carl Friedrich *Siemens* vorgestellt („Veredelte Umsatzsteuer“, Siemensstadt 1921): Um die Kumulativwirkung einer Allphasenbruttosteuer zu vermeiden, müsste sich die Besteuerung auf die Wertschöpfung beschränken. Dies könnte erreicht werden, indem von den eigenen Umsätzen die Vorumsätze abgezogen werden. Eine Realisation dieser Vorstellung brachte, wenn auch in modifizierter Form, erstmals die französische Produktionssteuer 1949, die 1954 und 1955 zu einer echten Allphasen-Nettoumsatzsteuer ausgebaut wurde (*taxe à la valeur ajoutée*, TVA). Zur Vermeidung des Kumulativeffektes wurde hier allerdings nicht das System des Vorumsatzabzuges, sondern bereits das des Vorsteuerabzuges gewählt. – In der **BRD** hatte der Wissenschaftliche Beirat beim BM der Finanzen bereits 1953 in seinem Bericht „Organische Steuerreform“ eine grundlegende Umsatzsteuerreform befürwortet und hiefür den Übergang zu einem Allphasen-Nettoumsatzsteuersystem mit Vorumsatzabzug empfohlen.

Mit der Schaffung eines gemeinsamen Marktes durch den **EWG-Vertrag** **7** **1957** ergab sich die Notwendigkeit, auch steuerliche Hemmnisse, die den freien Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft beeinträchtigen konnten, abzubauen. Konsequenterweise verlangt Art 93 EGV (Art 113 AEUV) eine Harmonisierung der indirekten Steuern, speziell auch der Umsatzsteuer. Bereits 1962 unterbreite-

te die EWG-Kommission entsprechende Vorschläge, die einen Übergang zu einem nicht-kumulativen System der USt vorsahen. Die 1. und 2. Mehrwertsteuer-Richtlinie (1967) legten in der Folge die Basis für das gemeinsame USt-System in Form der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug. Die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie des Rates vom 17.5.1977, 77/388/EWG, ABl L 145, 1 – 6.MwSt-RL – traf die Detailregelungen, speziell bezüglich der Bemessungsgrundlage; die Steuersätze wurden nicht angesprochen (ausführlich Tz 16 ff).

Nachdem bereits 1967 Dänemark die Mehrwertsteuer eingeführt hatte, wechselte die BRD mit 1.1.1968 zu dem neuen System; in rascher Folge schlossen sich die übrigen Mitgliedstaaten der EWG an. Andere europäische und außereuropäische Staaten folgten dem Vorbild.

- 8** Auch in **Österreich** wurde das System der Bruttoallphasenbesteuerung zunehmend als unbefriedigend empfunden. Die wesentlichen Mängel waren die Kumulativwirkung, die dazu führte, dass die Steuerbelastung von der Zahl der Umsätze abhing, und die Unmöglichkeit eines exakten Grenzausgleiches. Den Anstoß für die Reform gaben letztlich die Entwicklung im EWG-Raum und die Bemühungen Österreichs, zu einem Abkommen mit der EWG zu gelangen. Obwohl das Abkommen Österreich-EWG, BGBl 466/1972, einen Umsatzsteuersystemwechsel rechtlich nicht erforderte, waren doch die Verhandlungen von der Vorstellung geprägt, dass Österreich zu einem Umsatzsteuerrecht übergehen werde, das wettbewerbsneutral wirkt und einen exakten Grenzausgleich zulässt. Als dafür in Betracht kommendes System wurde das bereits im Ausland bewährte System der Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug, die Mehrwertsteuer, angesehen (vgl die Erläuterungen zur RV, 145 BlgNR 13.GP, 22). Der Systemwechsel wurde mit dem **UStG 1972, BGBl 229**, in Kraft getreten am 1.1.1973, vollzogen.
- 9** Das UStG 1972 wurde während seiner Geltung zwar wiederholt novelliert, eine systematische Anpassung an die 6.MwSt-RL erfolgte jedoch nicht. Diese wurde erst im Zusammenhang mit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union mit dem **UStG 1994, BGBl 663**, vollzogen. Gleichzeitig musste das UStG 1994 die sog Binnenmarkt-Richtlinie des Rates vom 16.12.1991, 91/680/EWG, ABl 1991 L 376, 1 umsetzen. Dies ist im **Anhang zum UStG 1994, der sog Binnenmarkt-Regelung (BMR)** geschehen.

Bis Mitte 2017 ist das UStG 1994 47 Mal novelliert worden.

B. ARTEN DER UMSATZBESTEUERUNG

- 10** Umsatzsteuern im Allgemeinen können rechtstechnisch als Steuern auf in Geld bewertete Absatzleistungen, dh auf die marktmäßige Verwertung von Unternehmerleistungen, gekennzeichnet werden. Sie können sich auf spezielle Absatzleistungen beziehen (wie dies etwa bei der Börsenumsatzsteuer oder den Getränkesteuern der Fall war). Allgemeine Umsatzsteuern haben hingegen grundsätzlich alle Absatzleistungen zum Objekt, wobei eine Beschränkung auf Warenbewegungen erfolgen kann oder auch Dienstleistungen einbezogen werden.
- 11** **Allphasensteuern** belasten die Absatzleistungen von Unternehmern unabhängig von deren Stellung im Güterkreislauf. **Einphasensteuern** sind nur von Unter-

nehmern einer bestimmten Funktionsstufe zu entrichten (Produktions-, Großhandels-, Einzelhandelssteuern). **Mehrphasensteuern** beschränken die Steuerpflicht auf die Unternehmer mehrerer Funktionsstufen.

Bruttoumsatzsteuern wählen als Bemessungsgrundlage den ungekürzten Umsatz des Unternehmers der jeweiligen Stufe (den vollen Wert der Gegenleistung). **Nettoumsatzsteuern** oder **Mehrwertsteuern** belasten nur den im steuerpflichtigen Unternehmen erzielten Wertzuwachs. Einphasensteuern kommen praktisch nur als Bruttosteuern vor; eine Nettobemessungsgrundlage hätte bei ihnen keinen Sinn. **12**

Bei Nettoumsatzsteuern kann die Ermittlung des Wertzuwachses („Mehrwertes“) nach der subtraktiven oder nach der additiven Methode erfolgen. Bei der **subtraktiven Methode** steht wiederum die Alternative des Vorumsatzabzuges oder des Vorsteuerabzuges zur Auswahl. Bei der Methode des **Vorumsatzabzuges** wird der (in Geld bewertete) Bruttoumsatz des Unternehmers gekürzt um die von anderen Unternehmern bezogenen Umsätze (Vorleistungen); erst der Differenzbetrag bildet die Bemessungsgrundlage. Bei der Technik des **Vorsteuerabzuges** wird die Steuer vom Bruttoumsatz berechnet, der ermittelte Steuerbetrag darf jedoch um die Umsatzsteuerbeträge gekürzt werden, die für Vorleistungen an andere Unternehmen entrichtet bzw geschuldet werden. Bei beiden subtraktiven Methoden erfolgt die Wertzuwachsermittlung (Mehrwernermittlung) auf indirektem Wege, nämlich ausgehend vom Bruttoumsatz. **13**

Der Begriff der Mehrwertsteuer für Steuern, die mit der subtraktiven Methode arbeiten, ist wenig glücklich. Besteuert wird technisch der Bruttoumsatz. Erst wirtschaftlich ergibt sich durch den Vorsteuerabzug der Effekt einer Belastung der unternehmerischen Wertschöpfung. Unterliegen Vorleistungen dem normalen Steuersatz, eigene Leistungen hingegen einem ermäßigten Satz, kann es dazu kommen, dass trotz positiver Wertschöpfung keine Steuerzahllast anfällt.

Bei der **additiven Methode** wird der Mehrwert direkt, dh durch Addition der wertschöpfungsrelevanten Faktoren ermittelt. Im Wesentlichen sind dies die im Unternehmen erwirtschafteten Einkommenskomponenten, nämlich Unternehmervergewinn, Arbeitslöhne und Zinszahlungen; Zins- und Beteiligungserträge sind abzuziehen, weil sie nicht unmittelbar in diesem Unternehmen erwirtschaftet werden (*Pohmer*, Handbuch der Finanzwissenschaft³ III, Tübingen 1980, 694). Abgaben, die mit Hilfe der additiven Methode die unternehmerische Wertschöpfung belasten, werden idR nicht mehr als Umsatzsteuern bezeichnet. In Österreich beruhte die Gewerbesteuer im Wesentlichen auf diesem additiven Konzept (Gewerbeertrag – inklusive Aufwand für Fremdkapital – und Lohnsumme). Auch die immer wieder diskutierte Wertschöpfungsabgabe verwendet die additive Methode. **14**

In Österreich ist die **USt nach dem UStG 1994** eine Nettoallphasenumsatzsteuer, die mit der Subtraktionsmethode des Vorsteuerabzuges operiert. **15**

C. DIE UMSATZSTEUER IN DER EUROPÄISCHEN UNION

Literatur: Allgemeines: *Mennel*, Steuern in Europa, USA, Kanada und Japan, Loseblattsammlung, Herne/Berlin; *Söhn*, Die Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Gemeinschaft, StuW 1976, 1 ff; *Cnossen*, Excise systems, Baltimore – London

1977; *Aaron*, VAT-Experiences of Some European Countries, Deventer 1982; *Ruppe*, Internationale Probleme auf dem Gebiet der Umsatzsteuer (Generalbericht), CDFI 58 b, Rotterdam 1983, 15 – 59 und Länderberichte ebendort; *Tanzer*, Die Harmonisierung der Umsatzsteuern im Gemeinsamen Markt, in Gassner/Lechner (Hrsg), Österreichisches Steuerrecht und europäische Integration, Wien 1992, 53; *Coopers & Lybrand*, A Guide to VAT in the EU, Deventer 1994; R/D/F/G Band V, EG, Länderanhang; *Takacs*, Die EU-Richtlinienvorschläge im Bereich der Umsatzsteuer, SWI 1995, 346; OECD, Value Added Taxes in Central and Eastern European Countries, 1998; *Tumpel*, Grundsätze der Auslegung des österreichischen Umsatzsteuerrechts, in: Heidinger/Bruckner (Hrsg), Steuern in Österreich, FS des Fachsenats für Steuerrecht, Wien 1998, 455; *Kilches*, Sammlung des Europäischen Mehrwertsteuerrechts, Wien 1999; *Wakounig*, Der ausländische Unternehmer im slowenischen Mehrwertsteuergesetz, SWI 2001, 441; *Wakounig/Macho*, Umsatzsteuerliche Kontrolle der innergemeinschaftlichen Lieferungen in den Niederlanden und in Irland, SWI 2001, 393; *Nolz/Melhardt/Waldecker*, Konzept einer grundlegenden Reform der Umsatzsteuer, in Achatz/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter, Wien 2002, 17; *Tumpel*, EG-rechtliche Rahmenbedingungen einer Reform des Umsatzsteuersystems, ebendort 31; *Achatz*, Spielräume für eine Umsatzsteuerrechtsreform aus europarechtlicher Sicht – Erfahrungsbericht aus Österreich, UR 2003, 577; *derselbe*, 6.MwSt-Richtlinie und Betrugsanfälligkeit – Mögliche Betrugsbekämpfung: Nationale Spielräume, EG-rechtliche Anpassungserfordernisse, in Leitner/Dannecker (Hrsg), Finanzstrafrecht 2003, Wien 2004, 37; PricewaterhouseCoopers, VAT in Central and Eastern Europe², 2004; *Terra/Kajus*, A Guide to the European VAT Directives, 4 Bände, Selbstverlag 2005; *Novacek*, Der EuGH zur Konkurrentenbeschwerde, FJ 2006, 373; *Arnold*, Konkurrentenklage – Handlungsbedarf für den österreichischen Gesetzgeber, SWK 2006, S 583; *Ehrke-Rabel*, Konkurrentenrechtsbehelf gemeinschaftsrechtlich geboten!, ÖStZ 2007, 101, 126; *Nieskens*, Deutsche Umsatzsteuer im europäischen Kontext, 2008; *Berger/Kindl/Wakounig* (Hrsg), Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Praxiskommentar, Wien 2009; *Lang/Melz/Kristoffersson* (Hrsg), Value Added Tax and Direct Taxation, Amsterdam 2009; *Arnold*, Beibehaltungsverbot – Beibehaltungsrecht – Beibehaltungspflicht, GS Quantschnigg, Wien 2010, 29; *Reiß*, Steuergerechtigkeit und Umsatzbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, FS Joachim Lang, Köln 2010, 861; *Henze*, Grundsatz der steuerlichen Neutralität im gemeinsamen Mehrwertsteuersystem – Eine Bestandsaufnahme der Rechtsprechung des EuGH, UStKongrBer 2010, Köln 2011, 7; *Monfort*, Hintergrund und Rechtswirkung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, UR 2012, 172; *Melhardt*, Der geplante EU-Schnellreaktionsmechanismus und seine möglichen Auswirkungen auf ein generelles Reverse Charge, ÖStZ 2013, 325; *Ismer/Pull/Endres*, Reform des Mehrwertsteuersystems: Handlungsoption zur Verringerung der Befolgungskosten im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, MwStR 2013, 260; *Kube*, Verantwortung für ein prinzipiengeleitetes Umsatzsteuerrecht, UR 2013, 489; *Nieuwenhuis*, Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer in der Rechtsprechung des EuGH – Eine Bestandsaufnahme, UR 2013, 663; *Lang ua* (Hrsg), ECJ – Recent Developments in Value Added Tax, Wien 2014; *Melhardt*, Endgültiges Mehrwertsteuersystem für innergemeinschaftliche Lieferungen, SWK 2015, 1235; *Zirkel*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip – Inhalt, Herleitung und Umgang mit Neutralitätsverletzungen, Frankfurt/Main 2015. – S ferne Literaturangaben vor Einf-BMR.

- 16** Der Vertrag von Rom zur Gründung der EWG hatte zur primären Zielsetzung die Verwirklichung eines gemeinsamen Marktes, dh einer Zollunion mit freiem Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr. Diesem Ziel dient im Abgabebereich ein auf indirekte Steuern bezogenes Diskriminierungsverbot (Art 90 EGV, nunmehr Art 110 AEUV), das Verbot steuerlicher Ausfuhrsubventionierung und ein Harmonisierungsgebot bezüglich der indirekten Steuern (Art 93 EGV, nunmehr Art 113 AEUV).
- 17** Aufbauend auf zwei Expertenberichten, dem sog Neumark-Bericht und einem Bericht von Regierungsexperten aus den Jahren 1962 bzw 1963, verabschiedete

der Ministerrat nach langen Verhandlungen am 11.4.1967 die 1. und 2. Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer (ABl 1301). Die 1. Richtlinie schreibt den Mitgliedstaaten als gemeinsames USt-System das System einer Nettoallphasensteuer mit Vorsteuerabzug vor. Sie erklärt ferner als endgültiges Ziel bereits die Schaffung binnenmarktähnlicher Verhältnisse durch Aufhebung des Grenzausgleichs. Die 2. Richtlinie enthält erste Ausgestaltungsvorgaben. Als Umstellungsendtermin war der 1.1.1970 vorgesehen; dieser Termin wurde durch die drei folgenden Richtlinien für einzelne Mitgliedstaaten hinausgeschoben.

Ein weiterer Harmonisierungszwang ergab sich aus dem Ratsbeschluss vom 21.4.1970 (ABl L 94, 19), wonach der Haushalt der Gemeinschaft ab 1.1.1975 zur Gänze aus eigenen Mitteln bestritten werden sollte. Zu diesen Finanzmitteln zählte unter anderem ein Prozentsatz der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage. Dieser Schritt verlangte eine Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die USt auch für jene Bereiche, bei denen der freie Warenverkehr nicht betroffen gewesen wäre. Mit der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie vom 17.5.1977, 77/388/EWG, ABl L 145, 1 (6.MwSt-RL) wurde diese Voraussetzung erfüllt. Die Festsetzung der Steuersätze blieb dabei den Mitgliedstaaten überlassen. **18**

Gegenwärtig beruht in allen EU-Mitgliedstaaten die Umsatzbesteuerung auf dem System der Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug nach dem Konzept der 6.MwSt-RL. Am 1.1.2007 trat die RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 347, 1 in Kraft, mit welcher die 6.MwSt-RL neu gefasst, inhaltlich aber grundsätzlich nicht geändert wurde. Es ist daher auch von einer Kontinuität der Auslegung auszugehen (dazu *Lohse/Spikler*, UR 2009, 328; EuGH 23.4.2009, C-357/07 „TNT“, Rn 1). Diese RL wird im vorliegenden Kommentar in Übereinstimmung mit dem Sprachgebrauch auf europäischer Ebene und der österr Fin-Verw als „**Mehrwertsteuer-Richtlinie**“ (MwSt-RL) bezeichnet. Durchführungsvorschriften zur 6.MwSt-RL enthielt die EG-Verordnung 1777/2005 des Rates vom 17.10.2005, ABl L 288, 1. Sie wurde mit Wirkung vom 1. Juli 2011 ersetzt durch die „Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem“, ABl L 77/1 (**EU-DfV**; s Anhang I). Die EU-DfV wurde mit der V (EU) 967/2012 des Rates v 9.10.2012 hinsichtlich der Sonderregelungen für nicht ansässige Steuerpflichtige, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige erbringen (s dazu Art 25 BMR) sowie mit der Durchführungs-V (EU) 1042/2013 des Rates v 7.10.2013 bezüglich des Ortes der Dienstleistung geändert. Zum Binnenmarkt s Einf BMR.

Nicht harmonisiert sind bisher die Umsatzsteuersätze. Die **Steuersatz-Richtlinie** v 19.10.1992, 92/77/EWG, ABl L 316,1 gab lediglich einen Rahmen vor: Der Normalsatz musste danach mindestens 15 % betragen. Die Regelung war zunächst mit 31.12.1996 befristet; sie wurde wiederholt verlängert, zuletzt durch RL 2016/856/EU des Rates vom 25.5.2016, ABl L 142/12 bis 31.12.2017. Daneben dürfen höchstens zwei ermäßigte Steuersätze angewendet werden, die mindestens 5 % betragen müssen. Die Leistungen, die dem ermäßigten Satz unterworfen werden dürfen, sind abschließend aufgezählt (s weiterführend § 10 Tz 15 ff). **19**

20 Weitere wichtige Richtlinien:

- Richtlinie v 17.11.1986, 86/560/EWG, ABI L 326, 40: Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige;
- Richtlinie v 5.10.2006, 2006/79/EG, ABI L 286, 15 betr Steuerbefreiungen bei der Einfuhr von Waren in Kleinsendungen nichtkommerzieller Art mit Herkunft aus Drittländern;
- Richtlinie v 19.12.2006, 2006/138/EG, ABI L 384, 92 betr Geltungsdauer der Mehrwertsteuerregelung für Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie bestimmte elektronisch erbrachte Dienstleistungen;
- Richtlinie v 20.12.2007, 2007/74/EG, ABI L 346, 6 betr die Befreiung der von aus Drittländern kommenden Reisenden eingeführten Waren von der Mehrwertsteuer;
- Richtlinie v 20.12.2007, 2007/75/EG, ABI L 346, 13 betr Änderung der MwSt-RL in Bezug auf bestimmte befristete Bestimmungen über die Mehrwertsteuersätze;
- Richtlinie v 12.2.2008, 2008/8/EG, ABI L 44, 11 betr Änderung der MwSt-RL bezüglich des Ortes der Dienstleistung;
- Richtlinie v 12.2.2008, 2008/9/EG, ABI L 44, 23 betr Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige;
- Richtlinie v 16.12.2008, 2008/117/EG, ABI L 14, 7 betr Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen;
- Richtlinie v 5.5.2009, 2009/47/EG, ABI L 116, 18 betr Änderung der MwSt-RL in Bezug auf ermäßigte Steuersätze;
- Richtlinie v 25.6.2009, 2009/69/EG, ABI L 175, 12, betr Bekämpfung des Steuerbetrugs bei der Einfuhr;
- Richtlinie v 19.10.2009, 2009/132/EG, ABI L 292, 5 betr Festlegung des Anwendungsbereichs von Artikel 143 lit b und c der MwSt-RL hinsichtlich der Mehrwertsteuerbefreiung bestimmter endgültiger Einfuhren von Gegenständen;
- Richtlinie v 22.12.2009, 2009/162/EU, ABI L 10, 14 betr Änderung verschiedener Bestimmungen der MwSt-RL;
- Richtlinie v 16.3.2010, 2010/23/EU, ABI L 72, 1 betr die fakultative und zeitweilige Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Erbringung bestimmter betrugsanfälliger Dienstleistungen;
- Richtlinie v 13.7.2010, 2010/45/EU, ABI L 189, 1 betr die Rechnungsausstellungsvorschriften;
- Richtlinie v 14.10.2010, 2010/66/EU, ABI L 275, 1 betr die Änderung der RL 2008/9/EG zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige;
- Richtlinie v 22.7.2013, 2013/42/EU, ABI L 201, 1 betr Änderung der MwSt-RL in Bezug auf einen Schnellreaktionsmechanismus bei Mehrwertsteuerbetrug;
- Richtlinie v 22.7.2013, 2013/43/EU, ABI L 201, 4 betr Änderung der MwSt-RL im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung der Umkehr-

– rung der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren) auf Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen;

- Richtlinie v 27.6.2016, 2016/1065, ABl L 177, 9 betr Änderung der MwSt-RL hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen.

Aktuelle Probleme und Reformvorschläge:

Literatur: *Khun*, Ausgewählte Vereinfachungsmöglichkeiten des österreichischen Umsatzsteuergesetzes, insbesondere aufgrund der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie, in Heidinger/Bruckner (Hrsg), Steuern in Österreich, FS des Fachsenats für Steuerrecht, Wien 1998, 203; *Melhardt*, Künftige Gestaltung des MwSt-Systems in der EU, SWI 2000, 180; *Hagen/Reiß*, Die Zukunft der Umsatzsteuer als EG-Steuer?, UR 2000, 106; *Heinrich*, Die Bemühungen des EuGH, die Mehrwertsteuer auf Ebene der Unternehmer neutral zu gestalten, SWK 2001, S 663; *Nolz/Melhardt/Waldecker*, Konzept einer grundlegenden Reform der Umsatzsteuer in Achatz/Tumpel (Hrsg), Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter, Wien 2002, 17; *Achatz*, Spielräume für eine Umsatzsteuerrechtsreform aus europarechtlicher Sicht, UR 2003, 577; *Scheiner*, Quo vadis Umsatzsteuer?, ÖStZ 2003, 240; *Nieskens*, Das nahe Ende der nationalen Umsatzsteuer?, UR 2004, 590; *Buxbaum/Dipplinger*, Umsatzsteuer und EU-Erweiterung, SWK 2004, S 474; *Hilber*, Die Umsatzsteuer im erweiterten Binnenmarkt, Wien 2004; *Laudacher*, Das EuGH-Urteil *Kittel* und die objektiv nahe liegende Kenntnis vom Mehrwertsteuerbetrug, SWK 2006, S 667; *Matheis/ Groß*, Best of Both Worlds?, UR 2006, 379; *Mattes*, Elektronische Umsatzsteuerrechnung eliminiert den Umsatzsteuerbetrug: Das Mattes-Schneider Modell, FJ 2006, 321; *Tiedtke*, Systemwechsel bei der Umsatzsteuer, UR 2006, 249; *Widmann*, Planspiel, Finanzministerkonferenz, Sachverständigenrat, Koalitionsvertrag: alle wollen jetzt nur das eine: Reverse Charge, UR 2006, 13; *derselbe*, Systembezogene Änderung bei der Umsatzbesteuerung „Reverse-Charge-Verfahren“, UR 2006, 624; *Zach*, Betrugsbekämpfung und Mehrwertsteuer, SWI 2006, 140; *Pernegger*, Gesamtschuldnerische Haftung als Maßnahme gegen den Umsatzsteuerbetrug, ÖStZ 2007, 12; *Strunz*, Maßnahmen gegen den Mehrwertsteuerbetrug, SWK 2007, S 631, S 673, S 704; *Beiser*, Missbrauch durch Immobilienausgliederung und Option zur Umsatzsteuerpflicht?, SWK 2007, S 334; *Tumpel*, A Hybrid VAT System in the European Union, Tax Notes Int'l, Juli 2007, 165; *Kirchhof*, Umsatzsteuergesetzbuch, Heidelberg 2008; *Oellerich*, Der defizitäre Vollzug des Umsatzsteuerrechts, 2008; *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, Wien 2008; *Achatz*, Rechtsfragen de lege ferenda zum allgemeinen Reverse Charge, FS Nolz, Wien 2008, 239; *Melhardt*, Reverse Charge – Chancen und Risiken einer generellen Änderung des MwSt-Systems, ebendort, 271; *Pernegger/Stöger*, Umsatzsteuerbetrug und Missbrauch in der Rechtsprechung des EuGH, ebendort, 285; *Tumpel*, Ein hybrides Mehrwertsteuersystem für Österreich und Europa, ebendort, 321; *Kirchhof*, 40 Jahre UStG – eine Steuer im Umbruch, DStR 2008, 1; *Langer*, Das endgültige Mehrwertsteuersystem nach dem Ursprungslandprinzip – ein ewiger Traum vom „echten“ umsatzsteuerlichen Binnenmarkt?, FS Reiß, Köln 2008, 245; *Brandl*, Umsatzsteuerhinterziehung/Betrug – Ein Plädoyer für sachgerechte und verhältnismäßige Sanktionen, in: Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 2008, Wien 2009, 151 (mit Koferat *Reger*, 195); *Twardosz*, Aufkommenssicherung in der Umsatzsteuer – Kosten und Risiko für den Unternehmer, ÖStZ 2008, 8; *Laudacher*, Briefkasten und Karussellbetrug, SWK 2008, S 28; *Ammann*, Hundertmillardenschwerer Umsatzsteuerbetrug europaweit ohne die zielführendste Eindämmung, UR 2009, 372; *von Streit/Korf*, Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten in der Rechtsprechung des EuGH und des BFH zum Mehrwertsteuerrecht, UR 2009, 509; *Kemper*, Mehr als 15 Jahre Umsatzsteuerbinnenmarkt und die Umsatzsteuerkarusselle, UR 2009, 751; *D. Aigner*, Aktionsplan der Europäischen Kommission zur Bekämpfung des MwSt-Betrugs, taxlex 2009, 46; *Tumpel*, Konvergente Missbrauchsstandards bei direkten und indirekten Steuern?, FS Rödler, Wien 2010, 899; *Satzinger/Wiesenfellner*, Insolvenz, Umsatzsteuer, Betrugsbekämpfung, ÖStZ 2010, 238; *Kindl*, Gesamtschuld und Haftung im nationalen und europäischen Umsatzsteuerrecht, Wien 2010; *Berger*, Mehrwertsteuer quo vadis?, ecolex 2010, 987; *Sarnthein*, EuGH kon-

kretisiert Auslegung des Begriffs „missbräuchliche Praxis“, SWK 2011, S 404; *Widmann*, Vertrauensschutz im Umsatzsteuerrecht, FS Joachim Lang, Köln 2010, 913; *Bergmann*, Steuerhinterziehung und Missbrauchsterminologie im europäischen Steuerrecht, SWI 2010, 477; *Kuttin/Melhardt*, Mehrwertsteuer – quo vadis?, ÖStZ 2011, 184; *Ainsworth*, Technology Can Solve MTIC Fraud – VLN, RTvat, D-VAT Certification, International VAT Monitor 2011, 153; *Seitweger/Weiß/Lovrecki*, Die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leasinggeschäften im Lichte der EuGH-Rsp „Wealdleasing“, ÖStZ 2011, 243; *Pülzl/Pilgermair*, Missbrauch im Zusammenhang mit Vorsteuern: Zur Auslegung des EuGH-Urteils in der RS „*Weald Leasing Ltd.*“, SWK 2011, S 766; *Nieskens/Slapio*, Grünbuch der Europäischen Kommission über die Zukunft der Mehrwertsteuer, UR 2011, 573; *Monfort*, Hintergrund und Rechtswirkung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, UR 2012, 172; *Engels*, Chancen zur Sicherung des Umsatzsteueraufkommens, UR 2013, 188; *Heller*, Der Umsatzsteuerbetrug und Vorschläge zu seiner Bekämpfung in den Zeiten des Nolz, ÖStZ 2013, 305; *Korf*, Über die Untauglichkeit des Reverse-Charge-Verfahrens als Maßnahme gegen den Umsatzsteuerbetrug, UVR 2014, 187; *Spies*, EuGH: Missbrauchsvorbehalt in der Umsatzsteuer auch ohne ausdrückliche nationale Rechtsgrundlage, ecolex 2015, 241; *Reiß*, Unionsrechtlich gebotene Bestrafung und Besteuerung sine lege und contra legem, UR 2016, 342; *Weinzierl*, Aktionsplan zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs, SWK 2016, 649; *Tumpel*, Die Zukunft der Mehrwertsteuer im Binnenmarkt, in *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Entwicklung und Zukunft der Mehrwertsteuer, Wien 2016, 137; *Turic*, Anwendung der umsatzsteuerlichen Betrugs- und Missbrauchsrechtsprechung des EuGH (Rs Italmoda), taxlex 2016, 20; *Bieber/Brandl*, Betrugsbekämpfung in der Umsatzsteuer und den besonderen Verbrauchsteuern, SWK 2016, 1104; *Aigner/Kofler/Tumpel*, Auswirkungen einer Umstellung auf ein hybrides Mehrwertsteuersystem für österreichische Unternehmen, StAW 2017, 1; *dieselben*, Reverse-Charge ab einem Schwellenwert für alle Inlandsumsätze, SWK 2017, 401; *Weinzierl*, Modernisierung der Mehrwertsteuer für E-Commerce, SWK 2017, 1.

21 Die MwSt der EU ist ungeachtet ihrer Vorzüge zunehmender Kritik ausgesetzt. Vorgeworfen wird ihr zunächst eine erhebliche Kompliziertheit. Obwohl die Steuer die Einkommensverwendung durch den (Letzt)Verbraucher erfassen soll, werden alle Umsätze, somit auch die zwischenunternehmerischen, besteuert; das gewünschte Belastungsziel wird erst durch ein aufwendiges und unvollkommenes Vorsteuerabzugsverfahren angesteuert. Die Regelungen über Befreiungen und Ermäßigungen sind unsystematisch und zT nicht trennscharf, diejenigen zum Leistungsort werfen zahlreiche Abgrenzungsprobleme auf und sind geeignet, Doppel- oder Nichtbesteuerung auszulösen. Der Umstand, dass der leistende Unternehmer die Steuer bereits abführen muss, bevor er sie vom Abnehmer erhalten hat (Soll-Prinzip), führt zu Liquiditätsproblemen, der Umstand, dass der unternehmerische Abnehmer den Vorsteuerabzug geltend machen kann, bevor er die Steuer an den Partner bezahlt hat, zur Missbrauchs- und Betrugsanfälligkeit (Vorsteuererschleichung, Karussellbetrug, Nichtabfuhr der Steuer) und zu Schwierigkeiten für den Fiskus im Insolvenzfall. Übertriebene Formvorschriften und Meldepflichten sind geeignet, vor allem Klein- und Mittelunternehmen übermäßig zu belasten und vom innergemeinschaftlichen Handel fernzuhalten.

21/1 Die Gegenstrategie der EU bestand zunächst darin, eine wirksamere Kontrolle des ig Handels durch frühere Bekanntgabe der erforderlichen Informationen (vgl dazu RL 2008/117/EG vom 16.12.2008, ABI 2009 L 14, 7) und durch Vereinheitlichung der Vorschriften über die Rechnungsausstellung (RL 2010/45/EU vom 13.7.2010, ABI L 189, 1) zu erreichen. Darüber hinaus wurde die Amtshilfe-V neu gefasst (Verordnung [EU] 904/2010 v 7.10.2010 über die Zusammenarbeit

der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABI L 268, 1; s Art 21 Tz 25 ff).

Daneben hat die **Kommission** in den letzten Jahren verschiedene Reformvorschläge zur Verbesserung der Situation ausgearbeitet. Im **Grünbuch der Kommission v 1.12.2010** über die Zukunft der Mehrwertsteuer, KOM (2010) 695 endg, weist die Kommission darauf hin, dass insb durch die RL zum Ort der Dienstleistung (RL 2008/8/EG) eindeutig vom Prinzip der Besteuerung im Ursprungsmitgliedstaat abgerückt wird. Neben einer Beibehaltung der Grundsätze des jetzigen Systems sieht die Kommission Alternativen in der generellen Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Reverse-Charge-Verfahren) und in der Besteuerung EU-interner Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen zu den Sätzen und nach den Vorschriften des Bestimmungsmitgliedstaates.

Mit ihrer Mitteilung an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss v 6.12.2011 zur **Zukunft der Mehrwertsteuer** (Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienteren MwSt-System, das auf den Binnenmarkt zugeschnitten ist, KOM [2011] 851 endg) gab die Kommission ihre ursprünglich vertretene Absicht, das Ursprungslandprinzip innerhalb der EU tatbestandstechnisch umzusetzen, aufgrund der mangelnden politischen Realisierbarkeit endgültig auf. Stattdessen soll der Aufbau eines ordnungsgemäß funktionierenden Systems, das auf einer **Besteuerung im Bestimmungsland** basiert, forciert werden. Zugleich werden in der Mitteilung Vorhaben genannt, deren Umsetzung ein einfacheres, effizienteres und neutraleres bzw robusteres und betrugssicheres MwSt-System zum Ziel hat. Dabei soll zum einen der Verwaltungsaufwand reduziert werden (etwa durch die Schaffung zentraler Anlaufstellen, der einfacheren Bereitstellung von Informationen, erhöhter Transparenz durch die Veröffentlichung von Erläuterungen und Leitlinien des MwSt-Ausschusses oder der Standardisierung von MwSt-Verpflichtungen), zum anderen die Steuerbemessungsgrundlage erweitert bzw die Anwendung ermäßigter Steuersätze eingeschränkt sowie Mehrwertsteuerbetrug verhindert werden.

Mit der RL 2013/42/EU v 22.7.2013, 2013/42/EU, ABI L 201, 1 betr Änderung der MwSt-RL in Bezug auf einen **Schnellreaktionsmechanismus bei Mehrwertsteuerbetrug** sowie der RL v 22.7.2013, 2013/43/EU, ABI L 201, 4 betr Änderung der MwSt-RL im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung der **Umkehrung der Steuerschuldnerschaft** (Reverse-Charge-Verfahren) auf Lieferungen bestimmter betrugsanfälliger Gegenstände und Dienstleistungen wurden zwei Änderungen der MwSt-RL mit dem Ziel der Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug umgesetzt. Durch die RL 2013/42/EU wurde Art 199b in die MwSt-RL eingefügt, wonach Mitgliedstaaten in Fällen äußerster Dringlichkeit temporär (höchstens für die Dauer von neun Monaten) in Abweichung von Art 193 MwSt-RL den Empfänger von bestimmten Gegenständen oder Dienstleistungen als Mehrwertsteuerschuldner bestimmen können (diese Ermächtigung wurde von Österreich bisher nicht in Anspruch genommen). Mit der RL 2013/43/EU wurde Art 199a MwSt-RL insofern geändert, als den Mitgliedstaaten für weitere betrugsanfällige Sektoren (Lieferungen von Mobilfunkgeräten, inte