

RUPPE | ACHATZ

Umsatzsteuergesetz

Kommentar

6. Auflage

Umsatzsteuergesetz

Kommentar

von

em. o. Univ.-Prof. DDr. Hans Georg Ruppe

und

Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz

Sechste, überarbeitete und erweiterte Auflage

unter Mitarbeit von

Univ.-Prof. MMag. Dr. Thomas Bieber

Wien 2024

facultas

Zitiervorschlag: Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 1 Tz 1

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Angaben in diesem Fachbuch erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr, eine Haftung der Autoren oder des Verlages ist ausgeschlossen.

Copyright © 2024 Facultas Verlags- und Buchhandels AG
facultas Universitätsverlag, 1050 Wien, Österreich

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und der Verbreitung sowie der Übersetzung, sind vorbehalten.

Satz: Wandl Multimedia-Agentur, Groß Weikersdorf

Druck: Facultas Verlags- und Buchhandels AG

Printed in the EU

ISBN 978-3-7089-2000-9

Vorwort zur 6. Auflage

Seit der letzten Auflage 2018 ist das UStG 1994 zwanzigmal novelliert worden, zuletzt durch das BGBl I 201/2023. Das Verzeichnis der EuGH-Judikatur weist rund 230 neue Einträge auf. Auf europäischer Ebene sind neue Richtlinien und Verordnungen zu beachten. Dazu kommen eine reiche Rechtsprechung des VwGH, des BFG und des BFH, eine intensive Behandlung ustl Fragestellungen in der jährlichen Wartung der UStR und der sonstigen Erlasspraxis der Finanzverwaltung sowie eine umfangreiche Literatur zu speziellen Umsatzsteuerfragen.

All dies musste bei der Neuauflage berücksichtigt werden. Der Kommentar befindet sich auf dem Stand von Anfang 2024. Inhaltliche Schwerpunkte der Neuauflage ergeben sich aus der nationalen Umsetzung von Richtlinien der EU, mit denen die MwSt-RL zwecks möglichst vollständiger Erfassung importierter und im Binnenmarkt gehandelter Waren weiterentwickelt wurde. Zu nennen sind hier die gesetzlichen Regelungen, die auf Grund der E-Commerce-Richtlinie (EU) 2017/2455 erlassen worden sind, wie etwa jene zum Einfuhrversandhandel (§ 3 Abs 8a UStG) oder zum ig Versandhandel (Art 3 BMR). Zugleich ist mit diesen Regelungen die digitale Plattformwirtschaft ua mit § 3 Abs 3a UStG in die Erhebung der Mehrwertsteuer eingebunden worden und wurden mit dem Nicht-EU-OSS, IOSS und EU-OSS Sonderregelungen für die Registrierung nicht im Bestimmungsmittgliedstaat ansässiger Unternehmer geschaffen bzw ausgebaut. Mit den sog Quick Fixes der RL (EU) 2018/1910 wurden Maßnahmen der Harmonisierung und Vereinfachung für Reihengeschäfte (§ 3 Abs 15 UStG) und Konsignationslager (Art 1a BMR) in die Wege geleitet, zugleich aber im Kampf gegen Steuerbetrug und Missbrauch die Anforderungen an die Steuerbefreiung der ig Lieferungen verschärft (Art 7 BMR). Aber auch die Rechtsprechung des EuGH hat so manche Reform des UStG 1994 erzwungen: die Anpassung der unechten Steuerbefreiung für Bildungsdienstleistungen (§ 6 Abs 1 Z 11 lit a), die neuen Vorschriften zur Rechnungsberichtigung (§ 11 Abs 12 UStG) für Leistungen an Endverbraucher und die Ausweitung der Dreiecksgeschäfts-Regelung (Art 25 BMR) seien dazu beispielhaft angeführt. Hinzugekommen sind zahlreiche Gesetzesänderungen im Bereich der Steuersatzermäßigungen, wie die Einführung eines ermäßigten Steuersatzes für elektronische Publikationen und bestimmte Reparaturdienstleistungen, sowie der Nullsteuersatz für die Lieferung und Installation von Photovoltaikmodulen. Eine Fortsetzung fand die Aufarbeitung der seit der letzten Auflage ergangenen, weiterhin sehr dynamischen Rechtsprechung des EuGH. Und schließlich darf nicht unerwähnt bleiben, dass in die Zeit seit der letzten Auflage die Corona-Pandemie mit ihren zahlreichen umsatzsteuerlichen Sonderregelungen fiel.

Die Autoren haben sich bemüht, der Fülle an Material gerecht zu werden. Aufgearbeitet wurde das Material durch Markus Achatz. Die Binnenmarktregelung und das Themenfeld der Einfuhrumsatzsteuer wurden von Thomas Bieber bearbeitet, für dessen Mitarbeit die Autoren herzlich danken. Leitlinie war auch bei dieser Auflage, Wesentliches von Unwesentlichem zu trennen und systematische Bezüge und Zusammenhänge aufzuzeigen. Die dazu erforderliche Reduktion auf

das Essentielle, die Synthese und die Redaktion erfolgten wie schon bei den vorangegangenen Auflagen in bewährter Weise im Zusammenwirken beider Autoren.

Anders als in den Voraufgaben wurde davon Abstand genommen, den Text der wesentlichen Rechtsquellen (MwSt-RL, EU-DfV und eine Auswahl an wichtigen Verordnungen des Bundesministers für Finanzen) im Anhang abzdrukken. Statt dessen findet sich im Anhang ein Verzeichnis der wesentlichen Rechtsquellen mit QR-Codes und Links, die digital den Zugang zu diesen Materialien eröffnen. Aus Sicht des Anwenders ist zu beachten, dass die jeweils aktuelle Rechtslage aufgerufen wird, die mit der kommentierten Rechtslage nicht mehr übereinstimmen muss.

Bei der Neuaufgabe haben wir intensive Unterstützung erfahren. Zu danken ist insbesondere Frau Mag. Denise Schmaranzer und Herrn Mag. Maximilian Reindl für die Unterstützung bei der Materialsammlung, Herrn Florian Färberbäck, Herrn Dr. Daniel Leonov und Frau Mag. Julia Wagenthaler für die Hilfe bei der technischen Umsetzung der Überarbeitung, aber auch im Zusammenhang mit der Fahnen- und Umbruchkorrektur, sowie Herrn Dr. Peter Pichler für wertvolle fachliche Hinweise.

Graz – Linz, im Mai 2024

*Hans Georg Ruppe
Markus Achatz*

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	IX
Verzeichnis der abgekürzt zitierten Literatur	XVII

Einführung zum Umsatzsteuergesetz	1
Umsatzsteuergesetz 1994	79
§ 1 Steuerbare Umsätze	79
§ 2 Unternehmer, Unternehmen	235
§ 3 Lieferung	389
§ 3a Sonstige Leistung	543
§ 4 Bemessungsgrundlage für die Lieferungen, sonstigen Leistungen und den Eigenverbrauch	637
§ 5 Bemessungsgrundlage für die Einfuhr	719
§ 6 Steuerbefreiungen	731
§ 7 Ausfuhrlieferung	1015
§ 8 Lohnveredlung an Gegenständen der Ausfuhr	1047
§ 9 Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt	1057
§ 10 Steuersätze	1067
§ 11 Ausstellung von Rechnungen	1165
§ 12 Vorsteuerabzug	1257
§ 13 Vorsteuerabzug bei Reisekosten	1433
§ 14 Vorsteuerabzug nach Durchschnittssätzen	1445
§ 15 Erleichterungen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge	1469
§ 16 Änderung der Bemessungsgrundlage	1475
§ 17 Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten	1507
§ 18 Aufzeichnungspflichten und buchmäßiger Nachweis	1527
§ 18a Aufzeichnungs-, Mitteilungs- und Aufbewahrungspflichten für Zahlungsdienstleister	1557
§ 19 Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld	1567
§ 20 Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung	1623
§ 21 Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung	1635
§ 22 Besteuerung der Umsätze bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben	1683
§ 23 Besteuerung von Reiseleistungen	1715
§ 24 Differenzbesteuerung	1737
§ 24a Sonderregelung für Anlagegold	1759
§ 24b Zoll- und Steuerlager	1765
§ 25 Besondere Besteuerungsformen	1767
§ 25a Sonderregelung für Drittlandsunternehmer, die elektronisch erbrachte sonstige Leistungen oder Telekommunikations-, Rundfunk- oder Fernsehdienstleistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet erbringen	1771
§ 25b Sonderregelung für Einfuhr-Versandhandel	1783
§ 26 Sondervorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer	1795

§ 26a	Sonderregelungen für die Erklärung und Entrichtung der Steuer bei der Einfuhr	1809
§ 27	Besondere Aufsichtsmaßnahmen zur Sicherung des Steueranspruches	1813
§ 28	Allgemeine Übergangsvorschriften	1833
§ 29	Zeitlich begrenzte Fassungen einzelner Gesetzesvorschriften	1861
§ 30	Umstellung langfristiger Verträge	1865
§ 31	Vollziehung	1871
Binnenmarktregelung		1873
Einführung zur Binnenmarktregelung		1874
Anhang zu § 29 Abs 8 – Binnenmarktregelung		1883
Art 1	Inneregemeinschaftlicher Erwerb	1883
Art 1a	Konsignationslagerregelung	1917
Art 2	Fahrzeuglieferer	1929
Art 3	Lieferung	1930
Art 3a	Sonstige Leistung	1951
Art 4	Bemessungsgrundlage	1958
Art 6	Steuerbefreiungen	1961
Art 7	Inneregemeinschaftliche Lieferung	1975
Art 11	Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen	2003
Art 12	Vorsteuerabzug	2009
Art 18	Aufzeichnungspflichten	2014
Art 19	Steuerschuldner, Entstehung der Steuerschuld	2018
Art 20	Veranlagungszeitraum und Einzelbesteuerung	2022
Art 21	Voranmeldung und Vorauszahlung, Veranlagung	2023
Art 24	Inneregemeinschaftlicher Warenverkehr mit Gebrauchtgegenständen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten	2037
Art 24a	Sonderregelung für Anlagegold	2042
Art 24b	Zoll- und Steuerlager	2042
Art 25	Dreiecksgeschäft	2043
Art 25a	Sonderregelung für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen	2053
Art 27	Besondere Aufsichtsmaßnahmen zur Sicherung des Steueranspruches	2066
Art 28	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	2070
Anhang		
Verzeichnis der wesentlichen ustl Rechtsquellen		2081
Verzeichnis der EuGH-Judikatur		2085
Stichwortverzeichnis		2115

	Tz	Tz
IV. Die Stellung des Insolvenz-		
verwalters	148	
1. Umsatzsteuerliche Stellung ...	148	4. Abgabenrechtliche Haftung ...
2. Steuerschuldrechtliche		5. Irrtümliche Qualifikation als
Stellung	149	Masseforderung – Bereiche-
3. Reichweite der abgaben-		rungsanspruch?
rechtlichen Pflichten des		V. Sonstige Konsequenzen
Insolvenzverwalters	151	1. Säumniszuschlag
		2. Weitere steuerschuldrechtliche
		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, RGBI 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, RGBI 775). Im Rahmen der Erzberger'schen Steuerreform erfolgte eine Neuregelung durch das UStG 1919 (RGBI 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 zu der von vielen als positiv beurteilten Phasenpauschalierung wurde für nicht zweckmäßig erachtet. Das österr Umsatzsteuerrecht entsprach damit im Wesentlichen dem deutschen Recht. **5**

Eine grundlegend andere Form der Umsatzbesteuerung, die als **Nettoumsatzsteuer** 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. **6**

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 Unternehmergewinn, 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; *Zirkl*, Die Neutralität der Umsatzsteuer als europäisches Besteuerungsprinzip – Inhalt, Herleitung und Umgang mit Neutralitätsverletzungen, Frankfurt/Main 2015; *Zorn*, Berufsbildungskurse steuerbefreit? RdW 2016, 718; *Achatz/Tumpel* (Hrsg), Entwicklung und Zukunft der Mehrwertsteuer, Wien 2016; *Ismer/Artinger*, International Double Taxation under VAT: Causes and Possible Solutions, Intertax 2017, 593; *Streicher*, Internationale juristische Umsatzsteuer-Doppelbesteuerung im Lichte der Eigentumsfreiheit, ÖStZ 2023, 652; *Streicher*, Cross-Border Juridical VAT Double Taxation in the Framework of European Law, Wien 2023. – S ferner Literaturangaben vor Tz 22 und 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