

Vorwort

Der Rechtsberater hat tagtäglich mit einer Fülle von Vorschriften in den unterschiedlichsten Rechtsbereichen zu tun. Den Bereich des Steuerrechts kann er aus seinen Überlegungen für den Klienten aber oft weitgehend ausklammern, da hier der steuerliche Berater zum Einsatz kommt.

Speziell das Umsatzsteuerrecht knüpft aber vielfach nahtlos an den Aufgabenbereich eines Rechtsanwaltes oder Notares an. Auch in eigener Sache wird ein Rechtsberater mit dem Thema der Umsatzsteuer konfrontiert. Eine allgemeine Grundkenntnis über das österreichische Umsatzsteuersystem sowie eine gewisse Spezialkenntnis in jenen Bereichen, die insbesondere den Rechtsberater betreffen, ist daher unbedingt erforderlich.

Dieses im Berateralltag notwendige Wissen soll im vorliegenden Werk kurz und übersichtlich dargestellt werden. Durch viele Beispiele wird die praktische Anwendung der Regelungen dargestellt. Abgerundet wird der Streifzug durch das österreichische Umsatzsteuerrecht durch Grafiken und Tabellen, die dem Berater einen raschen Überblick verschaffen sollen.

Die Autoren

Dezember 2012

Kap 1

Einführung in das Umsatzsteuerrecht

1.1 Rechtsnormen

Das österreichische Umsatzsteuergesetz 1994 (BGBl 663/1994, zuletzt geändert durch BGBl I 53/2012, kurz UStG) basiert auf dem ursprünglichen Umsatzsteuergesetz von 1972, wurde aber an die Mehrwertsteuer-System-Richtlinie (MwStSystRL) der EU¹ angepasst. Es gliedert sich in den „Allgemeinen Teil“ mit 31 Paragraphen und die „Binnenmarktregelung“ mit 28 Artikeln. In der Binnenmarktregelung des UStG – auch Artikelteil oder kurz BMR genannt – werden die Regelungen des gemeinsamen europäischen Binnenmarktes beschrieben.

Zu beachten sind weiters „Ersatzrechtliche Sondervorschriften“ gemäß Artikel XII, BGBl 224/1972. Diese Bestimmung betrifft zivilrechtliche Ansprüche im Sinne der Umsatzsteuer sowie das Internationale Steuervergütungsgesetz (BGBl I 71/2003), womit Steuervergütungen an ausländische Vertretungsbehörden geregelt werden. Daneben sind zahlreiche Verordnungen des Bundesministeriums für Finanzen zu beachten. Eine wichtige Auslegungshilfe stellen die Umsatzsteuerrichtlinien (UStR)² dar.

1.2 Systematische Einordnung

Die Umsatzsteuer (kurz USt) ist eine **Objektsteuer**. Steuergegenstand ist der Umsatz (§ 1 UStG) eines Unternehmers (§ 2 UStG). Es handelt sich um eine Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Die Erhebung erfolgt auf jeder Unternehmerstufe; bei Berechnung der Zahllast wird nur der Nettoumsatz erfasst.

Die USt ist eine **indirekte Steuer**, weil Steuerschuldner (Zahlungsverpflichteter) und wirtschaftlich Belasteter nicht identisch sind. (In Ausnahmefällen

¹ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

² Umsatzsteuerrichtlinien 2000 (GZ 09 4501/58-IV/9/00 idF GZ BMF-010219/0262-VI/4/2011 vom 23. November 2011)

kommt es allerdings zu einer Umkehr der Steuer-schuldnerschaft – siehe dazu Tz 2.7.2).

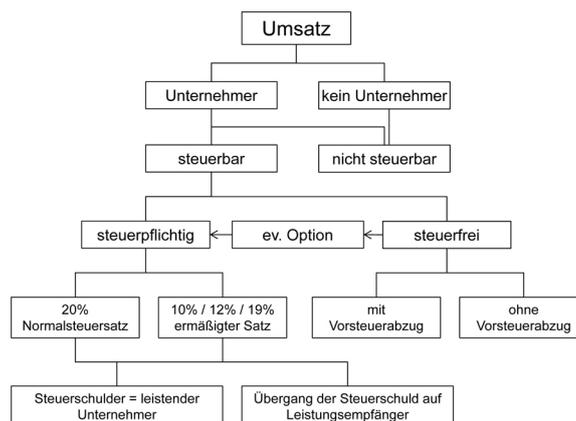
Die USt ist eine **Verkehrssteuer**, da sie durch die Teilnahme am Leistungsaustauschverkehr ausgelöst wird. Bei rein wirtschaftlicher Betrachtung kann sie aber auch als Verbrauchsteuer angesehen werden, da sie vom Endabnehmer getragen wird und das Einkommen (Vermögen), das für Konsumzwecke verbraucht wird, belasten soll.

Obwohl die ursprüngliche Zielsetzung der EU die Einführung des Ursprungslandprinzips war, bei dem der Umsatz im Herkunftsland besteuert wird, wird dieser Grundsatz innerhalb der EU derzeit nur bei Lieferungen und Leistungen an Nicht-Unternehmer angewandt (*Ausnahme: Versandhandel*). Im Unternehmensbereich kommt das Bestimmungslandprinzip zur Anwendung, wonach Lieferungen von Gegenständen und sonstige Leistungen mit der USt des Landes belastet werden, für das sie bestimmt sind und in dem der Verbrauch stattfindet.

In den amtlichen Übersetzungen von Dokumenten der EU wird stets der Begriff „Mehrwertsteuer“ verwendet. Dieser wird in Österreich und Deutschland mit dem Begriff „Umsatzsteuer“ gleichgesetzt.

Kap 2 Das UStG im Überblick

2.1 Grafische Übersicht



2.2 Steuerpflichtige Personen

§ 2 UStG: „*Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.*“

Nicht als selbstständig ausgeübt gilt die Tätigkeit von unselbstständig beschäftigten Dienstnehmern oder von untergeordneten Organgesellschaften.

Nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit gilt die von Funktionären iSd § 29 Z 4 EStG in Wahrnehmung ihrer Funktionen ausgeübte Tätigkeit sowie eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhabe³).

Zur **Begründung der Unternehmereigenschaft** ist es nicht erforderlich, dass bereits Umsätze bewirkt werden; auch Vorsteuern, die zB in Vorbereitung der Eröffnung einer Kanzlei anfallen, können beim Finanzamt geltend gemacht werden. Ebenso **endet die Unternehmereigenschaft** nicht bereits mit der Einstellung der Leistungstätigkeit. Auch danach anfallende Vorsteuern, die noch mit einer steuerpflichtigen Tätigkeit in Verbindung stehen, können geltend gemacht werden. Umgekehrt hat auch der Fiskus bei Umsatzsteuerforderungen die Möglichkeit, noch nach der Einstellung der Tätigkeit auf das (ehemalige) Unternehmen zuzugreifen.

Bei **Körperschaften öffentlichen Rechts, gemeinnützigen Vereinen oder Stiftungen** ist der Unternehmerstatus zu hinterfragen. Treten diese Organisationen mit einer UID-Nummer auf, gelten sie umsatzsteuerrechtlich als Unternehmer!

³ Nach den allgemeinen Grundsätzen kommen für die umsatzsteuerliche Liebhaberei aber nur Tätigkeiten in Betracht, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung gegründete Neigung zurückzuführen sind (§ 6 LVO sowie Rz 163 LRL).

Die typischen Leistungen der **rechtsberatenden Berufe** unterliegen grundsätzlich dem Normalsteuersatz von 20%. In Ausnahmefällen kann aber auch der 10%-ige Steuersatz zur Anwendung kommen.

Beispiel:

Eine österr Rechtsanwaltskanzlei vermietet den oberen Stock des Kanzleigebäudes an eine Privatperson zu Wohnzwecken.

Lösung:

Obwohl die Hauptleistungen des Unternehmens dem 20%-igen Steuersatz unterliegen, ist bei der Vermietung der begünstigte Steuersatz anzuwenden. Die Miete ist daher mit 10% USt vorzuschreiben.

2.5 Steuerbefreiungen

2.5.1 Allgemeines

§ 6 UStG regelt die echten und unechten Steuerbefreiungen. Bei einer **echten Steuerbefreiung** steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug unter den allgemeinen Voraussetzungen zu.

Beispiele: Ausfuhrlieferungen, innergemeinschaftliche Lieferungen oder bestimmte Beförderungsleistungen und Lohnveredelungen.

Bei der **unechten Steuerbefreiung** ist der Vorsteuerabzug, soweit er mit den befreiten Umsätzen in Zusammenhang steht, ausgeschlossen.

Beispiele für unecht steuerbefreite Umsätze: Umsätze von Grundstücken sowie aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (ausgenommen für Wohnzwecke oder zum Abstellen von Fahrzeugen), Gewährung und Vermittlung von Krediten, Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen, aus Versicherungsverhältnissen und Pensionskassengeschäften oder aus der Tätigkeit als Bausparkassen- oder Versicherungsvertreter, Umsätze von privaten Schulen, allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen sowie von Privatlehrern an solchen Schulen und Einrichtungen, Umsätze von bestimmten Wohnungseigentumsgemeinschaften, bestimmte Umsätze im Gesundheits- und Fürsorgebereich sowie im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich oder Umsätze der Kleinunternehmer (*siehe Tz 2.5.2*).

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt erbringt berufstypische Leistungen im Inland. Zusätzlich unterrichtet er zweimal wöchentlich an einer österr Fachhochschule Rechtskurse im Rahmen einer umfassenden Berufsausbildung.

Lösung:

Mit seinen berufstypischen Leistungen im Inland unterliegt er grundsätzlich dem Steuersatz von 20%. Seine Vortragstätigkeit ist unecht steuerbefreit. Vorsteuern iZm der Lehrbeauftragung sind daher nicht abzugsfähig.

2.5.2 Die Kleinunternehmerbefreiung

§ 6 Abs 1 Z 27 UStG sieht eine Steuerbefreiung für Kleinunternehmer vor. Als „**Kleinunternehmer**“ wird dabei ein Unternehmer iSd UStG bezeichnet, der im Inland einen Wohnsitz oder Sitz hat und dessen steuerbare Umsätze im Veranlagungszeitraum € 30.000,-- nicht übersteigen. Bei dieser Umsatzgrenze bleiben Umsätze aus Hilfsgeschäften einschließlich der Geschäftsveräußerung im Ganzen außer Ansatz.

Die **Umsatzgrenze** stellt auf die Bemessungsgrundlage bei unterstellter Steuerpflicht ab und versteht sich daher als eine Nettogrenze.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt erbringt im Veranlagungszeitraum Beratungsleistungen iHv € 17.400,-- und übt eine Vortragstätigkeit als Privatlehrer an einer öffentlichen Schule für ein Honorar von € 11.270,-- aus. Daneben vermietet er eine Wohnung an eine Privatperson für € 3.190,--.

Lösung:

Für die Ermittlung der Umsatzgrenze ist zunächst von der Besteuerung der Leistungen unter Außerachtlassung der Kleinunternehmerbefreiung auszugehen und die in den Einnahmen diesfalls enthaltene USt herauszurechnen. Es ergibt sich somit folgende für

die Kleinunternehmerregelung maßgebliche Umsatzhöhe:

- Beratungstätigkeit: € 14.500,--
(Herausrechnen von fiktiver 20%-iger USt),
- Vortragstätigkeit als Privatlehrer an einer öffentlichen Schule: € 11.270,--
(fiktiv unecht befreit) und
- Wohnungsvermietung: € 2.900,--
(Herausrechnen von fiktiver 10%-iger USt).

Dies ergibt insgesamt maßgebliche Umsätze iHv € 28.670,--. Die Kleinunternehmergrenze von € 30.000,-- ist somit nicht überschritten. Die Umsätze des Unternehmers sind unecht steuerfrei.

Innerhalb eines Zeitraumes von fünf Kalenderjahren kann ein Kleinunternehmer einmal die Umsatzgrenze von € 30.000,-- um bis zu 15% überschreiten ohne aus dem Anwendungsbereich der Kleinunternehmerregelung auszuscheiden (**Toleranzregel**).

Im Falle eines vom Kalenderjahr **abweichenden Wirtschaftsjahres** ist die Anwendung der Kleinunternehmerbefreiung ausgeschlossen.

Bei einem Unternehmer, der unter die Kleinunternehmerregelung fällt, sind sämtliche Umsätze **unecht steuerbefreit**. Der Kleinunternehmer darf keine USt in Rechnung stellen. Vorsteuerabzug steht keiner zu.¹⁸

Zu einer **Steuerpflicht** kommt es aber, wenn der Kleinunternehmer

- Waren in das Gemeinschaftsgebiet einführt (EUSt),
- Waren aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet erwirbt und die Erwerbsschwelle überschreitet oder auf diese verzichtet (ig Erwerb),
- USt kraft Rechnungslegung schuldet, da er zB irrtümlich eine Rechnung mit USt ausgestellt hat,

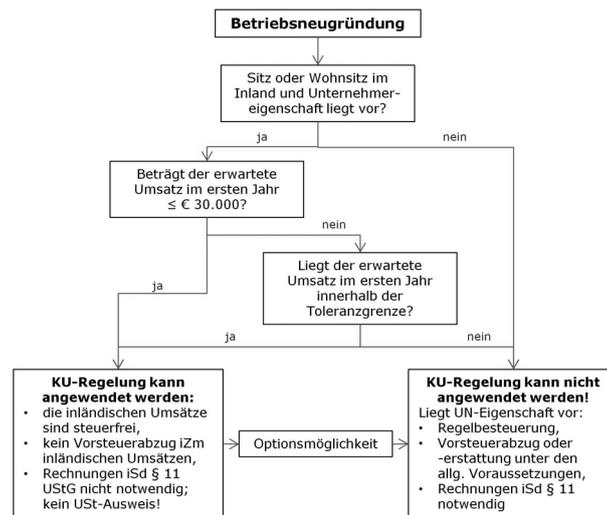
¹⁸ Bei Vorsteuern, die sich auf nicht steuerbare Auslandsumsätze beziehen, ist dies strittig. Ausführlich dazu *Gaedke/Wurzinger*, SWK-Spezial, Der Kleinunternehmer im UStG, Linde 2012.

- USt aufgrund einer Änderung der Verhältnisse oder der Bemessungsgrundlage schuldet oder
- eine Leistung empfängt, bei der die Umsatzsteuerschuld auf ihn übergeht (Reverse Charge).

Diese Umsatzsteuerbeträge sind vom Kleinunternehmer zu melden und zu entrichten.

Der Unternehmer kann auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung aber auch **verzichten**. Dies hat schriftlich und ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt zu erfolgen. Die Erklärung bindet den Unternehmer für mindestens fünf Kalenderjahre an die Regelbesteuerung, weshalb ein Verzicht besonders bei unsicheren Zukunftsaussichten gut überlegt sein sollte.

Für Betriebsneugründungen bietet folgender Entscheidungsbaum eine Übersicht:



2.6 Der Vorsteuerabzug

2.6.1 Allgemeines

§ 12 Abs 1 UStG: „Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Soweit