

STELLUNGNAHME

zum Entwurf des UStR-Wartungserlasses 2014

Die Österreichische Universitätenkonferenz bedankt sich für die Möglichkeit, zum Entwurf des UStR-Wartungserlasses 2014 wie folgt Stellung zu nehmen:

Im vorliegenden Entwurf des UStR-Wartungserlasses 2014 ist vorgesehen, dass in Rz 263 folgender Absatz ergänzt werden soll:

„Umsatzsteuerlich hat jedoch im Falle einer sachlichen Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche (zB klare zeitliche Trennung) – unabhängig vom Überwiegen – eine Aufspaltung in einen Hoheitsbereich und einen unternehmerischen Bereich zu erfolgen (vgl Rz 268 mVa VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006). Das Überwiegensprinzip kommt somit nur mehr in seltenen Ausnahmefällen zum Tragen.“

Aus Sicht der Universitätenkonferenz besteht die Gefahr, dass dieser neu eingeführte Absatz missverständlich interpretiert werden könnte und zu Ergebnissen führen kann, die mit der österreichischen umsatzsteuerlichen Rechtslage in Widerspruch stehen.

Bei der Frage der sachlichen Trennbarkeit eines Mischbetriebes muss jedenfalls Vorfrage sein, ob eine einheitliche Einrichtung vorliegt. Allein die unterschiedliche Zweckbestimmung der erstellten Leistung kann nicht zu einer Aufspaltung der Einrichtung führen, da andernfalls Mischbetriebe gänzlich undenkbar wären, was aber mit § 2 Abs 1 KStG und der dort vorgesehenen „überwiegenden privatwirtschaftlichen Tätigkeit“ nicht vereinbar wäre. Ob eine oder mehrere Einrichtungen vorliegen, ist danach zu beurteilen, ob eine enge wirtschaftliche, technische und organisatorische Verflechtung zwischen den betroffenen Tätigkeiten, dh den erstellten Leistungen, besteht.¹ Auch wenn aus unionsrechtlicher Sicht eine Aufspaltung von Mischbetrieben im Bereich der Umsatzsteuer geboten ist, lässt sich dies aus der nationalen Rechtslage angesichts des klaren Verweises auf § 2 KStG, der eine Überwiegensbetrachtung anordnet, allerdings nicht ohne weiters im Auslegungsweg ableiten. § 2 Abs 3 UStG erscheint insoweit richtlinienwidrig, sodass eine Aufspaltung eines Mischbetriebes nur dann zum Tragen kommen kann, wenn sich der Steu-

¹ Vgl Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 115.

STELLUNGNAHME

erpflichtige auf die unmittelbare Anwendbarkeit des Unionsrechts beruft.² Dessen ungeachtet gilt für die Finanzverwaltung, dass die bestehende nationale Rechtslage maßgeblich ist und daher die Bestimmungen über den Mischbetrieb von ihr zu beachten sind.

Aus Sicht der Universitäten ist die Frage der sachlichen Trennbarkeit von Tätigkeitsbereichen sowie die Anwendung des Überwiegensprinzips gerade im Bereich der Forschung von besonderer Bedeutung. Wie § 3 des Universitätsgesetzes 2002 (UG 2002) entnommen werden kann, erfüllen die Universitäten im Rahmen ihres Wirkungsbereichs umfangreiche Aufgaben in Bezug auf die wissenschaftliche Forschung. Diese erstrecken sich unter anderem auf die Entwicklung der Wissenschaften (Forschung und Lehre) und die Erschließung der Künste, auf die Koordinierung der wissenschaftlichen Forschung, die Unterstützung der nationalen und internationalen Zusammenarbeit im Bereich der wissenschaftlichen Forschung und der Erschließung der Künste sowie auf die Unterstützung zur Nutzung und Umsetzung ihrer Forschungsergebnisse in der Praxis. Die Erfüllung der den Universitäten gem § 3 UG 2002 übertragenen Aufgaben ist grundsätzlich als hoheitliche Tätigkeit – auch im Sinne der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – anzusehen.³

Wenn Universitäten neben den hoheitlichen Aufgaben auch Auftragsforschung betreiben, so liegt nach den Materialien zum KStG 1988 (622 BlgNr 17.GP, 14) ein Mischbetrieb vor, bei dem das Überwiegen zu prüfen ist. In den Erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage zum Universitätsgesetz 2002 wird ausgeführt, dass in den Universitäten und deren Organisationseinrichtungen wie bisher hoheitliche und privatwirtschaftliche Tätigkeiten untrennbar miteinander verbunden sind, wobei die hoheitlichen Aufgaben überwiegen. Die Definition des § 2 KStG trifft daher nach den EB auf Universitäten und deren Einrichtungen nicht zu. Der Gesetzgeber ist somit sowohl bei Beschluss des Körperschaftsteuergesetzes als auch beim Beschluss des Universitätsgesetzes 2002 davon ausgegangen, dass hoheitliche und privatwirtschaftliche Tätigkeiten von Universitäten untrennbar miteinander verbunden sind und eine Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche nicht vorliegt.

Es wird daher angeregt, die Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Universitätsgesetzes 2002 in die Umsatzsteuerrichtlinien aufzunehmen, um klarzustellen, dass bei Universitäten und deren Organisationseinrichtungen weiterhin ein Mischbetrieb vorliegt, bei dem eine sachliche Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche nicht erfolgen kann. Insoweit gilt weiterhin das gesetzlich angeordnete Überwiegensprinzip.

Es wird zusätzlich angeregt, den Begriff der „sachlichen Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche (zB klare zeitliche Trennung)“ zu konkretisieren. UE sind folgende zwei Fälle zu unterscheiden, die in die UStR aufgenommen werden sollten:

- Unterschiedliche Tätigkeitsbereiche (zB Volksschulunterricht und Nachmittagsbetreuung [VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006], Schwimmunterricht für Pflichtschulen und allgemeiner Badebetrieb [VwGH 24.4.1980, 2730/77]), die unter Nutzung derselben Ressourcen (zB gemischt-genutztes Grundstück) erbracht werden, sind bei

² Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 462.

³ Vgl *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz⁴, § 2 Rz 224.

STELLUNGNAHME

Vorliegen einer klaren zeitlichen Trennung (zB Volksschulunterricht am Vormittag und Betreuung am Nachmittag) in einen Hoheitsbetrieb und BgA aufzuspalten.

- Liegt hingegen eine einheitliche Leistung bzw. ein einheitlicher Tätigkeitsbereich vor (zB Lehre und Forschung einer universitären Einrichtung) kann alleine die unterschiedliche Zweckbestimmung der erstellten Leistungen (hoheitliche Lehre und Forschung, Forschungsförderung oder Auftragsforschung) nicht zu einer Aufspaltung der Einrichtung führen.⁴ In diesem Fall ist nach der österreichischen Rechtslage weiterhin von einem Mischbetrieb auszugehen, bei dem das Überwiegensprinzip relevant ist.

Ob ein einheitlicher oder ob unterschiedliche Tätigkeitsbereiche vorliegen, sollte anhand des äußeren Erscheinungsbildes nach der Art der erbrachten Leistungen beurteilt werden.

Die Formulierung „Das Überwiegensprinzip kommt somit nur mehr in seltenen Ausnahmefällen zum Tragen“ in Rz 263 ist nicht nur unbestimmt sondern uE missverständlich bzw. falsch und sollte daher ersatzlos gestrichen werden. Ebenso wird angeregt, die Beispiele in Rz 263 grundlegend zu überarbeiten, da sie missverständlich sind und zu widersprüchlichen Ergebnissen führen.

Unabhängig von der Frage des Vorliegens eines Mischbetriebes wird angeregt, die umsatzsteuerliche Behandlung der Erbringung von Leistungen einer KÖR bzw. eines ausgegliederten Rechtsträgers einer KÖR an den Hoheitsbereich einer (anderen) KÖR in die UStR aufzunehmen. Dies ist insbesondere bei Kooperationen zwischen Universitäten im Bereich der Forschung und Lehre sowie der administrativen Einrichtungen relevant. Soweit in diesen Fällen lediglich die anfallenden Kosten weiterverrechnet werden, erzielt der Leistungserbringer auch keine Einnahmenüberschüsse. Er bietet seine Leistungen zu diesen nicht gewinnorientierten und damit nicht fremdüblichen Konditionen auch nicht am Markt an, nimmt also in diesem Rahmen gar nicht am wirtschaftlichen Verkehr teil. Die Leistungen werden vielmehr zu einem (rein kostendeckenden) Entgelt nur an den Hoheitsbereich von KÖR bzw. von anderen gemeinwirtschaftlich organisierten Rechtsträgern erbracht. Vergleichbar wie bei Selbstversorgungsbetrieben sind derartige Leistungen umsatzsteuerrechtlich nur insoweit beachtlich, als sie an den Unternehmensbereich von KÖR (also an ihre USt-BgA iSd § 2 Abs 3 UStG) erbracht werden. Soweit diese Leistungen an den Hoheitsbereich einer KÖR erbracht werden, liegt eine nichtwirtschaftliche Tätigkeit iSd der Judikatur des EuGH⁵ vor (analog zur Transparenz von Selbstversorgungsbetrieben).

⁴ Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 115.

⁵ Vgl EuGH 12.2.2009, RS C-515/07, VNLTO, Slg 2009, I-00000, Rn 37; EuGH 13.3.2008, Rs C-437/06, *Securenta*, Slg 2008, I-1597, Rn 31f.

STELLUNGNAHME

Die Tätigkeit ist insoweit als nichtwirtschaftlich einzustufen, als

1. Leistungen nicht am Markt angeboten werden und somit keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegt,
2. kein fremdübliches Entgelt sondern nur ein reiner Kostenersatz verrechnet wird,
3. Leistungen ausschließlich an den Hoheitsbereich von KÖR bzw. anderen gemeinwirtschaftlich organisierten Rechtsträgern erbracht werden und
4. keine erwerbswirtschaftlichen, sondern durch die reine Unterstützungsfunktion im öffentlichen Interesse liegende Zielsetzungen verfolgt werden.

In diesem Fall mangelt es an einem wirtschaftlichen Charakter iSd Art 9 Abs 1 MWSystRL, sodass derartige Tätigkeiten aus dem Anwendungsbereich des EG-Mehrwertsteuersystems ausscheiden und als sogenannte „nichtwirtschaftliche Tätigkeiten“ von vornherein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.⁶ Auch Ruppe/Achatz⁷ führen diesbezüglich aus, dass es an der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt, wo Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül, ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. In diesem Fall führen auch allfällige Einnahmen (speziell Kostenersätze), die mit dieser Tätigkeit verbunden sind, nicht zur Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit.

Es wird daher angeregt folgende Formulierung in die UStR aufzunehmen:

„Erbringt eine KÖR bzw. ein ausgegliederter Rechtsträger einer KÖR Leistungen an den Hoheitsbereich einer (anderen) KÖR oder an andere gemeinwirtschaftlich organisierte Rechtsträger ohne dabei am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilzunehmen und ohne ein fremdübliches Entgelt, sondern bloß einen reinen Kostenersatz zu verrechnen, ist diese Tätigkeit insoweit iSd EuGH-Judikatur (VNLTO, Securenta) als nichtwirtschaftlich (nicht steuerbar) einzustufen.“

Die Österreichische Universitätenkonferenz ersucht um Berücksichtigung ihrer Stellungnahme.

Für die Österreichische Universitätenkonferenz
Univ.-Prof. Dr. Heinrich Schmidinger e.h.
Präsident

⁶ Vgl EuGH 12.2.2009, RS C-515/07, VNLTO, Slg 2009, I-00000, Rn 37 unter Verweis auf: EuGH 13.3.2008, Rs C-437/06, Securenta, Slg 2008, I-1597, Rn 31f.

⁷ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Rz 58.