

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
Sektion IV/1
z.H. Herrn Sektionschef DDr. Gunter Mayr
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 18 KG
Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM
Telefon +43-1-811 73-250
E-Mail goldhahn@ksw.or.at
Datum 16. Mai 2018

Stellungnahme zum Entwurf einer Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung bei Bildungsleistungen (USt- BildungsleistungsVO, UStBLV)

Sehr geehrter Herr Sektionschef DDr. Mayr,

die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf der USt-Bildungsleistungsverordnung.

Stellungnahme

Art 132 Abs1 liti MWStSyst-RL lautet:

(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

a) – h) ...

i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;

Nach der Rechtsprechung des EuGH sind die Steuerbefreiungen eng auszulegen, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. ua. EuGH 26.5.2005 C-498/03, *Kingscrest*; EuGH 20.11.2003 C-8/01, *Kommission/Deutschland*). Die Auslegung der in dieser Bestimmung verwendeten Begriffe muss jedoch mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden, und den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen, auf dem das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht (vgl. EuGH 6.11.2003, C-45/01 *Dornier*).

Der Grundsatz der steuerlichen Neutralität verbietet es, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (vgl. ua. EuGH 26.5.2005 C-498/03, *Kingscrest*; 10.11.2002 C-141/00, *Kügler*; 23.10.2003 C-109/02, *Kommission/Deutschland*).

Ziel der Befreiung nach Art 132 Abs. 1 lit. i MWStSyst-RL ist es, durch die Gewährleistung einer günstigeren mehrwertsteuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen den Zugang zu diesen Leistungen zu erleichtern, in dem die höheren Kosten vermieden werden, die sich aus ihrer Unterwerfung unter die Mehrwertsteuer ergeben würden (vgl. EuGH 28.11.2013, C-319/12 *MDDP*; 20.6.2002, C-287/00 *Kommission/Deutschland*). Da Art 132 Abs. 1 lit. i MWStSyst-RL nicht festlegt, unter welchen Voraussetzungen und unter welchen Modalitäten die vergleichbare Zielsetzung anerkannt werden kann, ist es grundsätzlich Sache des nationalen Rechts der einzelnen Mitgliedstaaten, die Regeln aufzustellen, nach denen den betreffenden Einrichtungen eine solche Anerkennung gewährt werden kann. Die Mitgliedstaaten verfügen dabei über ein Ermessen (vgl. ua. EuGH 28.11.2013, C-319/12 *MDDP*). Es ist festzuhalten, dass die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung nach Art 132 Abs. 1 lit. i MWStSyst-RL auf gewerbliche Anbieter durch den EuGH explizit bejaht wurde, sofern die Zielsetzung der Einrichtung entsprechend berücksichtigt wird. Soweit die vergleichbare Zielsetzung fehlt, sind die Umsätze nach der MWStSyst-RL steuerpflichtig.

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen einer vergleichbaren Zielsetzung bei Bildungsleistungen (USt-BildungsleistungsVO, UStBLV) versucht, die nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG verlangte vergleichbare Zielsetzung bei Bildungsleistungen zu konkretisieren. Gemäß § 1 Z 7 bis 9 der vorliegenden Verordnung liegt bei Bildungseinrichtungen eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung vor, wenn die Bildungseinrichtung über bestimmte Zertifizierungen verfügt.

Die vorliegende Verordnung führt in einzelnen Fällen zu Ergebnissen, die weder im Einklang mit dem Ziel der Befreiung stehen, noch wettbewerbsneutral und mitunter willkürlich erscheinen könnten. Im Rahmen der Verordnung könnte daher der den Mitgliedstaaten durch die MWStSyst-RL zugestandene Ermessensspielraum überschritten sein und somit die Verordnung nicht im Einklang mit der ständigen Judikatur des EuGH stehen.

Eine Überschreitung des Ermessensspielraums ergibt sich insbesondere aus den Punkten 6., 7. und 9. der Verordnung:

6. *post-sekundären Bildungseinrichtungen, die im Rahmen einer Kooperation mit einer Universität oder Fachhochschule berufsbezogene post-graduale Aus- und Weiterbildungen durchführen;*

7. einer aufrechten Zertifizierung als Erwachsenenbildungseinrichtung auf Grundlage des Qualitätsrahmens für Erwachsenenbildung in Österreich (Ö-Cert) gemäß Vereinbarung gemäß Art. 15a B-VG zwischen dem Bund und den Ländern über die Anerkennung des Qualitätsrahmens für die Erwachsenenbildung Ö-Cert, BGBl. II Nr. 269/2012;

9. jeder anderen vergleichbaren behördlichen Zertifizierung.

zu Punkt 6.

Die bloße Kooperation einer post-sekundären Bildungseinrichtung mit einer Universität oder Fachhochschule kann nicht als Kriterium für die Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG herangezogen werden. Der Begriff der Kooperation ist dazu zu unbestimmt. Eine Kooperation kann sich in der Zurverfügungstellung von Ressourcen erschöpfen, einen gemeinsamen Marketingauftritt und eine gemeinsame Marktbearbeitung umfassen oder bis zur tatsächlichen (und in der Verordnung wohl gemeinten) gemeinsamen Durchführung von entsprechenden Bildungsveranstaltungen reichen.

Darüber hinaus ist unklar, was als post-sekundäre Bildungseinrichtung zu gelten hat. Der Terminus „postsekundäre (berufliche) Bildung“ ist nicht ohne definitorische Abgrenzungsprobleme, zumal sich keine völlige überzeugende Trennung von „postsekundär“ und „tertiär“ finden lässt. Im Projektplan der OECD wird von „Postsecondary vocational programmes of one year or more (full-time equivalent) in length, beyond upper secondary level (ISCED 4, 5 und 6) leading to recognised qualifications“ gesprochen (siehe Postsekundäre/tertiäre Berufsbildung in Österreich, Länderhintergrundbericht zum OECD-Review „Skills beyond school“, ibw- Forschungsbericht Nr. 175 mit Hinweis auf OECD, Proposed review projectplan 15.10.2010, S. 5). Allenfalls könnte auf eine vom Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung in 2017 publizierte abschließende Liste referenziert werden (Postsekundäre Bildungseinrichtungen – siehe Anlage ./1), um hier eine klare Abgrenzung der betroffenen Institutionen zu erreichen.

zu Punkt 7.

Die Anknüpfung an eine Zertifizierung als Erwachsenenbildungseinrichtung auf Grundlage des Qualitätsrahmens für Erwachsenenbildung in Österreich (Ö-Cert) ist als Abgrenzungskriterium ungeeignet. Die Zertifizierung ist ein freiwilliger Vorgang, der im Ermessen des Unternehmers liegt. Ö-Cert ist als Nachweis für das Einhalten bestimmter Qualitätskriterien konzipiert und kann daher für den Unternehmer auch als Marketinginstrument dienen. Zertifizierte und nicht zertifizierte Einrichtungen können idente Leistungen erbringen. Dies wird beispielsweise bei den Leistungen der Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH offensichtlich, die als zertifiziertes Unternehmen im Wettbewerb mit anderen Veranstaltern steht, die ebenfalls vergleichbare Leistungen anbieten (z.B. ÖGSW, VWT ua.), aber nicht zertifiziert sind. Während die Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH zwingend die unecht Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG anwenden müsste, obwohl sie im Wesentlichen gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen tätig wird, können andere Mitbewerber ihre Leistungen der Umsatzsteuer unterwerfen und so die Steuerneutralität in der Unternehmerkette wahren. Insofern ergibt sich für die Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer GmbH ein evidenter Wettbewerbsnachteil, der durch den Ordnungsgeber so nicht gewollt sein kann. Dies gilt auch für andere Ö-Cert zertifizierte Unternehmen in anderen Bereichen, die im Wettbewerb mit nicht-zertifizierten Anbietern stehen. Im Übrigen stellt sich die Frage, wie bei Vorliegen einer ausländischen Zertifizierung vorzugehen ist.

zu Punkt 9.

Der Verweis auf jede andere vergleichbare behördliche Zertifizierung als Maßstab für die vergleichbare Zielsetzung ist ebenfalls zu wenig spezifiziert. Es wird hier nicht auf den erforderlichen Inhalt der behördlichen Zertifizierung Bezug genommen. Unklar bleibt auch, ob es sich dabei ausschließlich um zwingende behördlicher Zertifizierungen handeln sollte oder ob auch freiwillige Zertifizierungen gemeint sind. Hinsichtlich der freiwilligen behördlichen Zertifizierungen ergibt sich bereits das zu Punkt 7. dargestellte Problem der Wettbewerbsneutralität.

Gegen eine automatische Anwendung der unechten Steuerbefreiung bei Erfüllung der in der VO genannten Punkte spricht auch die Textierung des § 6 Abs.1 Z 11 lit. a UStG idF JStG 2018. Die unechte Steuerbefreiung hängt davon ab, dass nachgewiesen werden kann, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung verfolgt wird. Fraglich ist, ob hier der Unternehmer aktiv nachweispflichtig ist, wie dies grundsätzlich bei anderen Steuerbefreiungen (etwa der Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 1 UStG) erforderlich ist, oder ob die Befreiungsbestimmung unmittelbar anwendbar ist, so wie dies dem Ergebnisprotokoll des Salzburger Steuerdialogs 2004 entnommen werden kann. Die Führung des Nachweises, dass eine den öffentlichen Schulen vergleichbare Zielsetzung vorliegt, ist nach dem Gesetzeswortlaut unabdingbare Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsbestimmung. Der Steuerpflichtige kann sich unmittelbar auf den für ihn günstigeren Wortlaut des öUStG berufen und so de facto ein Optionsrecht in Anspruch nehmen. Dieses wird auch nicht durch die vorliegende Verordnung ausgehebelt, da die Verordnung allenfalls eine Vermutung für das Vorliegen der Voraussetzungen schaffen kann, wobei, wie angemerkt, die Punkte 6., 7. und 9. dazu nicht geeignet sind. Eine unmittelbare Anwendbarkeit ohne entsprechende Nachweisführung des Unternehmers, so wie im Ergebnisprotokoll des Salzburger Steuerdialogs 2004 offensichtlich vertreten, kann aus dem Gesetzeswortlaut nicht abgeleitet werden. Dementsprechend sollte die Verordnung, sollte sie in dieser Form umgesetzt werden, die Möglichkeit enthalten, durch entsprechende Erklärung die Nichtanwendbarkeit des § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG zu bewirken, um dem rechtlich zutreffenden Zustand des Nichtnachweises im Einzelfall gerecht zu werden.

Darüber hinaus ergeben sich daraus auch verfassungsrechtliche Bedenken (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 6 Rz 304). Auch dem Sinn der Befreiungsbestimmung wird so nicht entsprochen, da (willkürlich) Leistungen im Unternehmerkreis unecht steuerbefreit werden.

Zuletzt gilt es zu bedenken, dass es für betroffene Unternehmen schwierig sein kann, die bisher umsatzsteuerpflichtig erbrachten und damit vorsteuerabzugsberechtigenden Leistungen in der kurzen Zeit bis 1.1.2019 auf das System der unechten Befreiung iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG umzustellen, sind doch sämtliche Kalkulationen neu durchzuführen und vor allem abgeschlossene langfristige Verträge typischerweise nicht änderbar. Dementsprechend sollte die geplante Änderung eine deutlich über den 1.1.2019 hinausreichende Übergangsfrist für die Umstellung auf die unechte Befreiung iSd § 6 Abs. 1 Z 11 lit. a UStG vorsehen.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

MMag. Dr. Verena Trenkwald LL.M. e.h.
(Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Mag. Christian Bürgler

Univ.-Prof. Mag.Dr. Michael Tumpel