



Lieferungen und sonstige Leistungen der öffentlichen Hand und gemeinnütziger Organisationen

Linz, 18. November 2009

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel



Einleitung

- **Unechte Steuerbefreiung**
 - Keine Umsatzsteuer in Rechnung
 - Kein Vorsteuerabzug
 - In Wirkung gleich wie Ausübung einer nicht-wirtschaftlichen Tätigkeit gegen Entgelt!
- Öffentliche Hand und unechte Befreiungen
 - Besonderheiten der Unternehmereigenschaft!



Unternehmereigenschaft von KÖR - Überblick

- **Art 9 MwSt-RL**
 - Als „Steuerpflichtiger“ gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.
- **Art 13 Abs 1 MwSt-RL**
 - ... und sonstige Einrichtungen öffentlichen Rechts gelten nicht als StPfl, soweit sie Tätigkeiten ausüben od Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen,
 - Ausnahme 1: größere Wettbewerbsverzerrungen
 - Ausnahme 2: in Anhang I genannte Tätigkeiten jedenfalls stpfl
- **Art 13 Abs 2 MwSt-RL**
 - Die MS können Tätigkeiten v Einrichtungen d öff Rechts, die nach Art 132,, von der MwSt befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öff Gewalt obliegen.



Unternehmereigenschaft von KÖR - Überblick

- **§ 2 Abs 3 UStG**
 - Körperschaften öffentlichen Rechts sind gewerblich tätig mit
 - ihren BgA iSv § 2 KStG
 - ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben
 - ihren „fiktiven“ BgA iSv § 2 Abs 3 UStG
 - Außerhalb dieses Bereichs keine Unternehmereigenschaft



Steuerbefreiungen für bestimmte dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten (Art 132 MwSt-RL)

- Kein Wahlrecht der MS
- Steuerbefreiungen eng auszulegen
- Auslegung der Begriffe muss mit den Zielen in Einklang stehen, die mit Befreiung verfolgt werden
- Auslegung muss dem GS der steuerlichen Neutralität entspr
- **Ziel**
 - ^{TE2} Günstigere MwSt-Behandlung für bestimmte Leistungen, die dem Gemeinwohl dienen
 - Kostensenkung und dadurch Leistungen dem einzelnen besser zugänglich



Steuerbefreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Leistungen - System

TE2 EuGH Kingscrest, Rn 30 hinsichtlich Art 13 Teil A Abs 1 Buchst g und h
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009



Steuerbefreiungen – Art 132 MwSt-RL

- Gewerblicher Charakter schließt „dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit“ GS nicht aus
- **Einrichtung**
 - Abgegrenzte Einheit, die eine bestimmte Funktion erfüllt
 - Kann natürliche, juristische Person od Personenvereinigung sein (EuGH C-216/97, Gregg; C-144/00, Hoffmann)



Steuerbefreiungen – Art 132 MwSt-RL

- **„Sonstige Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“**
 - GS Sache jedes MS, die Regeln aufzustellen, nach denen diesen Einrichtungen eine Anerkennung gewährt wird ^{TE3}
 - Begriff „ist nicht besonders eng auszulegen“ (EuGH Kingscrest, Rn 32)
 - MS müssen b^{TE1}er Ausübung ihres Ermessens beachten
 - Grundsatz der Gleichbehandl^{TE4}ung
 - Grundsatz der Wettbewerbsneutralität
 - Soll verhindern, dass gleichartige und daher miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der MwSt unterschiedlich behandelt werden

Folie 8

TE1 EuGH Rs Kingscrest, Rn 29 mwN

Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009

TE3 Kingscrest Rn 49

Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009

TE4 Kingscrest, Rn 53

MS haben das mit den Tätigk d betr StPfl verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere StPfl mit den gl od ähnl Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnl Anerkennung kommen, ... zu berücksichtigen

Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009



Steuerbefreiungen – Art 133 MwSt-RL

- „Sonstige Einrichtungen mit anerkannter vergleichbarer Zielsetzung“
 - Art 133 MwSt-RL – MS können Gewährung bestimmter Befreiungen im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen
 - Keine systematische Gewinnerzielung ^{TE8}
 - Keine Gewinne iSv finanziellen Vorteilen ^{TE10} ^{TE9}
 - Leitung u Verwaltung im Wesentlichen ehrenamtlich
 - Preise genehmigt od sonst reglementiert
 - Befreiungen dürfen nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil von der MwSt unterliegenden gewerbl Unternehmen führen.



Steuerbefreiungen – Ausnahme (Art 134 MwSt-RL)

- Lieferungen und Dienstleistungen sind von der Steuerbefreiung iSd Art 132 Abs 1 Buchst b, g, h, i, l, m, n ausgeschlossen, wenn
 - sie für die Umsätze, für die die Befreiung gewährt wird, nicht unerlässlich sind;
 - Sie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzl Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der MwSt unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.



Folie 9

- TE5** EuGH Rs Kingscrest, Rn 29 mwN
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009
- TE6** Kingscrest Rn 49
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009
- TE7** Kingscrest, Rn 53
MS haben das mit den Tätigk d betr StPfl verbundene GEmeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere StPfl mit den gl od ähnl Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnl Anerkennung kommen, ... zu berücksichtigen
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009
- TE8** etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen der Erhaltung od Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009
- TE9** weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares od mittelbares Interesse am wirtschaftl Ergebnis d betreffenden Tätigkeit
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009
- TE10** Kennemer, Rn 33 gilt auch für Befreiungen, die explizit nur für Einrichtungen "ohne Gewinnstreben"
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009

Folie 10

- TE11** EuGH Rs Kingscrest, Rn 29 mwN
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009
- TE12** Kingscrest Rn 49
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009
- TE13** Kingscrest, Rn 53
MS haben das mit den Tätigk d betr StPfl verbundene GEmeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere StPfl mit den gl od ähnl Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnl Anerkennung kommen, ... zu berücksichtigen
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009
- TE14** etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen der Erhaltung od Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009
- TE15** weder selbst noch über zwischengeschaltete Personen ein unmittelbares od mittelbares Interesse am wirtschaftl Ergebnis d betreffenden Tätigkeit
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009
- TE16** Kennemer, Rn 33 gilt auch für Befreiungen, die explizit nur für Einrichtungen "ohne Gewinnstreben"
Tina Ehrke-Rabel; 16.11.2009



Steuerbefreiungen bestimmter dem Gemeinwohl dienender Tätigkeiten – im Detail



Postdienstleistungen

- **Art 132 Abs 1 lit a MwSt-RL**
 - Die von öffentlichen Posteinrichtungen erbrachten Dienstleistungen und dazugehörige Lieferungen von Gegenständen mit Ausnahme von Personenbeförderungs- und Telekommunikationsdienstleistungen
- **§ 6 Abs 1 Z 10 lit b UStG**
 - Die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der österr Post AG
- **EuGH C-357/07, TNT?**



Sozialfürsorge, Kinder- u Jugendbetreuung

- **Sozialfürsorge und soziale Sicherheit**
 - Art 132 Abs 1 lit g MwSt-RL
- **Kinder- und Jugendbetreuung**
 - Art 132 Abs 1 lit h MwSt-RL

→ § 6 Abs 1 Z 15 UStG

- Umsätze der Pflege- und Tagesmütter od Pflegeeltern, die regelmäßig mit der Betreuung, Erziehung, Beherbergung und Verköstigung v Pflegekindern verbunden sind, sowie die Umsätze, soweit sie in der Betreuung, Beherbergung, Verköstigung von pflegebedürftigen Personen, die im Rahmen der SozHilfe bei pflegebedürftigen Personen untergebracht sind, bestehen.



Sozialfürsorge, Kinder- u Jugendbetreuung

- **§ 6 Abs 1 Z 15 UStG**
 - UStR Rz 887: nur natürliche Personen
 - Andere allenfalls ermäßigter Steuersatz (§ 10 Abs 2 Z 7 UStG)
 - MwSt-RL spricht von „Einrichtungen“
- **§ 6 Abs 1 Z 18 UStG**
- **§ 6 Abs 1 Z 25 UStG**
 - Die in den Ziffern 18, 23 und 24 genannten Leistungen, sofern sie von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen od kirchlichen Zwecken dienen, bewirkt werden.



Erziehung, Schul- u Hochschulunterricht

- **Art 132 Abs 1 lit i MwSt-RL**
 - Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen d öffentl Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, od andere Einrichtungen mit von dem betreffenden MS anerkannter vergleichbarer Zielsetzung.



Erziehung, Schul- u Hochschulunterricht

- **Art 14 VO (EG) 1777/2005**
 - Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung od beruflichen Umschulung, die unter den Voraussetzungen des Art 13 Teil A Abs 1 Buchst i der 6. MwSt-RL erbracht werden, umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe od einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahme, die dem Erwerb od der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dient. Die Dauer der Ausbildung, Fortbildung od beruflichen Umschulung ist hierfür unerheblich.



Erziehung, Schul- und Hochschulunterricht

- **Schul- und Hochschulunterricht durch KöR in Ö nicht steuerbar**
- **§ 6 Abs 1 Z 11 lit a – Privatschulbefreiung**
 - Vergleichbarkeit mit öff Schulen richtet sich nach Lehrstoff (UStR Rz 876)
 - Einzelfälle UStR Rz 877 und Rz 878
 - Gemeinschaftsrechtlich zu eng?
- **§ 6 Abs 1 Z 12**
 - Umsätze aus von KöR od Volksbildungsvereinen veranstalteten Vorträgen, Kursen und Filmvorführungen
 - Einnahmen vorwiegend zur Kostendeckung



Erziehung, Schul- und Hochschulunterricht

- **§ 6 Abs 1 Z 23**
 - Leistungen der Jugend-, Erziehungs-, Ausbildungs-, Fortbildungs- und Erholungsheime an Pers, die das 27. LJ nicht vollendet haben, soweit diese Leistungen in deren Betreuung, Beherbergung, Verköstigung und den hiebei üblichen Nebenleistungen bestehen u diese von KöR bewirkt werden
 - UStR Rz 977: „(...) **können** daher auch Kinderheime, Kindergärten, Schülerheime, (...) diese Befreiung in Anspruch nehmen.
- **§ 6 Abs 1 Z 25**
- **Art XIV BG BGBl 21/1995 idF BGBl 756/1996**
 - „Quasi“-Option auf Steuerpflicht



Personalgestellung in bestimmten Fällen

- **Art 132 Abs 1 lit k**
 - Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die unter den Buchstaben b, g, h und i genannten Tätigkeiten und für Zwecke des geistlichen Beistands
- Keine explizite Umsetzung in Österreich
- In gemeinschaftsrechtskonformer Interpretation in den BefreiungsTB enthalten
- EuGH *Horizon College*



Bestimmte Steuerbefreiungen

- **Art 132 Abs 1 lit l**
 - Dienstleistungen und eng damit verbundene Lieferungen von Gegenständen,
 - die Einrichtungen ohne Gewinnstreben,
 - welche politische, gewerkschaftliche, religiöse, patriotische, weltanschauliche, philanthropische od staatsbürgerliche Ziele verfolgen
 - An ihre Mitglieder in deren gemeinsamen Interesse gegen einen satzungsmäßig festgelegten Beitrag erbringen
 - Wenn dadurch keine Wettbewerbsverzerrung!
- **Keine explizite Umsetzung**



Sport- und Körperertüchtigung

- **Art 132 Abs 1 lit m**
 - Bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen,
 - Die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.
- **§ 6 Abs 1 Z 14 UStG**
 - Umsätze von gemeinnützigen Vereinigungen (§§ 34 bis 36 BAO), deren satzungsmäßiger Zweck die Ausübung od Förderung d Körpersports ist, ...
 - Gemeinnützigkeitskriterien enger als „ohne Gewinnstreben“



Kulturelle Dienstleistungen

- **Art 132 Abs 1 lit n MwSt-RL**
 - Bestimmte kulturelle DL u eng damit verbundene Lieferungen v Gegenständen,
 - Die von Einrichtungen d öff Rechts oder
 - Von anderen von dem betr MS anerkannten kulturellen Einrichtungen erbracht werden



Kulturelle Dienstleistungen

- **§ 6 Abs 1 Z 24 UStG – Umsätze von Bund, Ländern, Gmden**
 - die regelmäßig mit dem Betrieb eines Theaters verbunden sind;
 - Musik- und Gesangsaufführungen, insb durch Orchester, Musikensembles und Chöre,
 - Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums, eines botanischen od zoologischen Gartens sowie eines Naturparks verbunden
- **§ 6 Abs 1 Z 25**
- **„Quasi“-Option gem Art XIV BG BGBl 21/1995 idF BGBl 756/1996**



ErweiterungsTB bei bestimmten Befreiungen

- **Art 132 Abs 1 lit o MwSt-RL**
 - Dienstleistungen u Lieferungen von Gegenständen bei Veranstaltungen durch Einrichtungen,
 - deren Umsätze nach den Buchst b, g, h, i, l, m und n befreit sind,
 - wenn die Veranstaltungen dazu bestimmt sind, den Einrichtungen eine finanzielle Unterstützung zu bringen und ausschließlich zu ihrem Nutzen durchgeführt werden,
 - vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.



Bestimmte Leistungen von gemeinnützigen Vereinigungen

- **§ 6 Abs 1 Z 25 UStG**
 - Die in den Z 18, 23 und 24 genannten Leistungen,
 - Sofern sie von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen od kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 BAO), bewirkt werden.
- Einschränkung der Befreiung bei „anderen Einrichtungen“
- Durch Art 133 MwSt-RL gedeckt?
 - Nur die genannten Bedingungen sind zulässig
 - „ohne Gewinnstreben“ weiter als Gemeinnützigkeitsbegriff



„Quasi“-Option auf Steuerpflicht

- **Art XIV BG BGBl 21/1995 idF BGBl 756/1996**
 - USt-Befreiungen gem § 6 Abs 1 Z 18, 23 und 24 nicht anwendbar,
 - wenn Unternehmer bei dem für die USt zuständigen FA eine schriftliche Erklärung abgibt, dass sie ihre Betätigung
 - in erheblichem Umfang privatwirtschaftlich organisiert und ausgerichtet hat und
 - die Steuerbefreiung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen könnte, oder
 - BMF hat mit Bescheid festgestellt.
 - Abänderung od Aufhebung nur bei Veränderung d maßgebli Verhältnisse



„Quasi“-Option auf Steuerpflicht

- **Art XIV BG BGBl 21/1995 idF BGBl 756/1996**
 - Gemeinschaftsrechtliche Grundlage: Art 133 MwSt-RL?
 - gedeckt?



Öffentlicher Rundfunk und Fernsehen

- **Art 132 Abs 1 lit q MwSt-RL**
 - Tätigkeiten von öffentlichen Rundfunk- und Fernsehanstalten, ausgenommen Tätigkeiten mit gewerblichem Charakter
- **ORF als KÖR im Rahmen öffentlicher Gewalt**



**Herzlichen Dank
für Ihre Aufmerksamkeit!**

Univ.-Prof. Dr. Tina Ehrke-Rabel
(tina.ehrke-rabel@jku.at)