
Enzinger/Raab

Besteuerung von Universitäten

Universitäten als Steuerpflichtige
im Bereich der Körperschaftsteuer,
Umsatzsteuer und Kommunalsteuer

Rabel_Partner



MMag. Alexander Enzinger, CVA

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Partner bei der Rabel & Partner GmbH, Gerichtssachverständiger für Steuer- und Rechnungswesen und Mitglied des Fachsenats für Betriebswirtschaft der österreichischen Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Er ist Honorarprofessor an der FH CAMPUS 02 Graz sowie Universitätslektor an der Universität Graz.



Dr. Florian Raab, LL.M.

Steuerberater und Director bei der Rabel & Partner GmbH. Die Tätigkeitsschwerpunkte von Florian Raab liegen in der steuerlichen Beratung von Körperschaften öffentlichen Rechts (insbesondere von Bildungseinrichtungen wie Universitäten und Fachhochschulen) und von Non-Profit-Organisationen sowie im Bereich des Umsatzsteuerrechts inklusive EU-Mehrwertsteuerrecht. Er ist Fachvortragender und Autor zahlreicher Publikationen in diesen Bereichen. Daneben beschäftigt er sich mit Fragen des internationalen Steuerrechts und mit Gebühren und Verkehrssteuern.

FH Hon.-Prof. MMag. Alexander Enzinger, CVA
Dr. Florian Raab, LL.M.

Besteuerung von Universitäten

Universitäten als Steuerpflichtige im Bereich der
Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kommunalsteuer

Die Autoren bedanken sich bei Frau Mag. *Elisabeth Stieg* für ihre Unterstützung bei der
Literaturrecherche und die kritische Durchsicht des Beitrags.

Herausgeber:

Rabel & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft

www.rabelpartner.at

Autoren:

FH Hon.-Prof. MMag. Alexander Enzinger, CVA

Dr. Florian Raab, LL.M.

Umschlag: taska.at

Layout & Satz: der prem, brand design e.U., www.derprem.com

Druck: Medienfabrik Graz, www.mfg.at

Sonderdruck aus: *Isola / Seidl / Zunk (Hrsg.)*

Unternehmen und Unternehmensrecht in Lehre und Praxis

Festschrift für Gunter Nitsche zum 75. Geburtstag, Graz 2019

(S. 87-160, ISBN 978-3-85125-672-7)

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	1
1.1. Gesetzlicher Rahmen der Besteuerung von Universitäten in Österreich	1
1.2. Sondersteuerregime für Universitäten als KöR im Überblick	3
2. Körperschaftsteuer	4
2.1. Einleitende Feststellungen	4
2.2. Hoheitsbereich von Universitäten	6
2.2.1. Gesetzlich zugewiesene Aufgaben von Universitäten	6
2.2.2. Universitäten als Forschungsanstalten	10
2.3. Privatwirtschaftliche Tätigkeiten außerhalb von Betrieben gewerblicher Art (BgA)	14
2.3.1. Überblick	14
2.3.2. Beschränkte Steuerpflicht außerhalb von BgA	16
2.3.3. Nicht-steuerbare Vermögensverwaltung	19
2.3.4. Graphischer Überblick: Außerbetrieblicher Bereich von KöR in der Körperschaftsteuer	20

2.4. Unbeschränkte Steuerpflicht von BgA	20
2.4.1. Regel-BgA gemäß § 2 Abs 1 KStG - BgA-Merkmale	21
2.4.2. Fiktive BgA gemäß § 2 Abs 2 KStG	25
a) Allgemeine Feststellungen	25
b) Beteiligungen an Mitunternehmerschaften	25
c) Entgeltliche Überlassung eines BgA	26
2.4.3. Steuerbefreiungen	28
a) Gemeinnützigkeit von BgA	28
b) Gesellige Veranstaltungen	30
2.4.4. Liebhaberei	30
2.5. Mischbetriebe von Universitäten - Überwiegensgrundsatz	32
2.5.1. Allgemeine Feststellungen	32
2.5.2. Folgen für Universitäten	33
3. Umsatzsteuer	35
3.1. Einleitende Feststellungen	35
3.2. Vorgaben des europäischen Mehrwertsteuerrechts	36
3.2.1. Grundlagen	36
3.2.2. Hoheitliche und quasi-hoheitliche Tätigkeiten von Universitäten	38
3.2.3. Verhältnis zwischen nationalem Recht und Unionsrecht	42

3.3. Nationales Recht: Die Unternehmereigenschaft von Universitäten als KöR	45
3.3.1. Unternehmerische und nicht-unternehmerische Sphäre von KöR	45
3.3.2. Wirtschaftliche Tätigkeiten von KöR iSv § 2 Abs 3 UStG	48
3.3.3. Erweiterung des Unternehmensbereichs von KöR durch Rz 268 UStR 2000?	52
a) Einleitende Feststellungen	52
b) Ansicht der Finanzverwaltung bis zum UStR-Wartungserlass 2014	53
c) Neuere Ansicht der Finanzverwaltung	54
3.3.4. Kritische Würdigung der neueren Ansicht der Finanzverwaltung	55
3.3.5. Konsequenzen der neueren Ansicht der Finanzverwaltung	58
a) Forschung	58
b) Bildungsleistungen	59
c) Sonstige Tätigkeiten	61
4. Kommunalsteuer	62
5. Resümee	63
Literatur- und Judikaturverzeichnis	65

1. Einleitung

Die Besteuerung von Universitäten in Österreich ist ein Themengebiet, das sich in den letzten Jahren sehr dynamisch entwickelt hat. Einerseits hat der Einfluss des europäischen Mehrwertsteuerrechts zu einer grundlegenden Änderung der Meinung der Finanzverwaltung zur Unternehmereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts und damit auch von Universitäten geführt. Es kam zu einer Ausweitung des umsatzsteuerbaren Bereichs von Universitäten. Andererseits anerkennt die Finanzverwaltung nunmehr den Forschungsbereich von Universitäten als hoheitliche Forschungsanstalt(en) und ist insoweit der jüngeren Ansicht der Lehre gefolgt. Forschungsanstalten gelten als fiktive Hoheitsbetriebe, die weder der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, Umsatzsteuerpflicht noch Kommunalsteuerpflicht unterliegen.

Ziel dieses Beitrags ist es, einen aktuellen Überblick über die Universität als Steuerpflichtige im Bereich der Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kommunalsteuer zu geben. Andere steuerliche Aspekte von Universitäten, wie zB die Spendenbegünstigung gemäß § 4a EStG, die Werbeabgabe, Gebühren und Verkehrssteuern sowie Steuerbegünstigungen und Steuerbefreiungen bei anderen Steuern und Abgaben (zB Grundsteuergesetz) sind nicht Gegenstand dieses Beitrags.

1.1. Gesetzlicher Rahmen der Besteuerung von Universitäten in Österreich

Die österreichischen Universitäten sind im Universitätsgesetz 2002 („UG 2002“)¹ geregelte juristische Personen des öffentlichen Rechts (§ 4 UG 2002).² Die öffentlich-rechtlichen Ziele und Aufgaben werden den Universitäten durch die

¹ Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten und ihre Studien (Universitätsgesetz 2002 - UG 2002), BGBl I 2004/21 idF BGBl I 2019/3.

² Die folgenden Ausführungen gelten sinngemäß auch für das *Institute of Science and Technology-Austria*, das mit dem Bundesgesetz über das Institute of Science and Technology-Austria (IST-Austria-Gesetz - ISTAG), BGBl I 2006/69 idF BGBl I 2018/31, errichtet wurde.

§§ 1 bis 3 UG 2002 gesetzlich zugewiesen. Dazu zählen insbesondere die wissenschaftliche Forschung und Lehre, die Entwicklung und Erschließung der Künste sowie die Lehre der Kunst.³

Im Bereich des Körperschaftsteuer-, Umsatzsteuer- und Kommunalsteuerrechts wird die öffentliche Hand mit einem eigenen Begriff umschrieben, jenem der „Körperschaft des öffentlichen Rechts“ („KöR“). Dabei handelt es sich um einen eigenständigen abgabenrechtlichen Begriff, der sich eng an den allgemeinen verwaltungsrechtlichen Begriff der „juristischen Person des öffentlichen Rechts“ anlehnt.⁴ Nach der Praxis der Finanzverwaltung ist KöR ein Sammelbegriff für alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts.⁵ *Universitäten iSd UG 2002* sind als vom Bund errichtete juristische Personen des öffentlichen Rechts (§ 4 iVm § 6 UG 2002) *abgabenrechtlich* als KöR zu qualifizieren.⁶

Die Besteuerung von Universitäten ist nicht im UG 2002 geregelt. Es wird lediglich in § 18 Abs 2 UG 2002 festgehalten, dass alle dem Bund auf Grund bundesgesetzlicher Bestimmungen eingeräumten abgaben- und gebührenrechtlichen Begünstigungen auch auf die Universitäten Anwendung finden, soweit diese in Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben tätig werden.⁷ Als materielle Rechtsquellen für die Besteuerung von Universitäten sind vielmehr die allgemeinen nationalen Steuergesetze, allen voran das *Körperschaftsteuergesetz 1988* („KSStG“)⁸, das *Umsatzsteuergesetz 1994* („UStG“)⁹ und das *Kommunalsteuergesetz 1993* („KommStG“)¹⁰ und die dazu ergangene Rechtsprechung heranzuziehen. Für den Bereich der Umsatzsteuer sind außerdem noch die Bestimmungen und Vorgaben des europäischen Mehrwertsteuerrechts (va die Mehrwertsteuersystemrichtlinie,

³ Vgl ErläufRV 1134 BlgNR 21. GP 70 (zu § 4 letzter Satz UG 2002).

⁴ Raab, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, Eine Analyse anhand der Ertragsbesteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts (2011) 57, mwN.

⁵ Rz 36 Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KSIR 2013), BMF-010216/0009-VI/6/2013 idF BMF 010216/0002-IV/6/2018 vom 29. März 2018.

⁶ Rz 48 KSIR 2013.

⁷ Vgl § 12 Abs 5 IST-Austria-Gesetz.

⁸ Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 - KSStG 1988), BGBl 1988/401 idF BGBl I 2018/62.

⁹ Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 - UStG 1994), BGBl 1994/663 idF BGBl I 2018/62.

¹⁰ Bundesgesetz, mit dem die Kommunalsteuer erhoben wird (Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG 1993), BGBl 1993/819 idF BGBl I 2018/98.

kurz „MwStSyst-RL“¹¹ und die dazu ergangene Durchführungsverordnung, kurz „EU-DVO“¹²) sowie die einschlägige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes („EuGH“) zu beachten.

Große praktische Bedeutung kommt außerdem den in Erlässen des Bundesministeriums für Finanzen („BMF“) kodifizierten Rechtsansichten der Finanzverwaltung zu, insbesondere den Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 („KStR 2013“)¹³, den Umsatzsteuerrichtlinien 2000 („UStR 2000“)¹⁴, der Information zur Kommunalsteuer („KommSt-Info des BMF“)¹⁵ und den Vereinsrichtlinien („VereinsR 2001“)¹⁶. Zu beachten ist jedoch, dass den Erlässen des BMF keine rechtsverbindliche Wirkung zukommt und Gerichte im abgabenrechtlichen Rechtsmittelverfahren nicht an die darin vertretenen Rechtsansichten der Finanzverwaltung gebunden sind.

1.2. Sondersteuerregime für Universitäten als KÖR im Überblick

Als KÖR unterliegen Universitäten einem Sondersteuerregime in der Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kommunalsteuer. Die (partielle) Einbeziehung von KÖR in die Steuerpflicht ist nach ständiger Rechtsprechung verfassungsrechtlich geboten (Ausfluss des Grundsatzes der Wettbewerbsneutralität als Konkretisierung des allgemeinen verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes).¹⁷

¹¹ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 idF Richtlinie 2018/912, ABl L 2018/162, 1.

¹² Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, idF Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl L 2013/84, 1.

¹³ Siehe FN 5.

¹⁴ Umsatzsteuerrichtlinien 2000, GZ 09/4501/58-IV/9/00 idF BMF-010219/0221-IV/4/2018 vom 16. November 2018.

¹⁵ Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993, BMF-010222/0114-IV/7/2017 vom 29. Jänner 2018.

¹⁶ Vereinsrichtlinien 2001 (VereinsR 2001), GZ 06 5004/10-IV/6/01 idF BMF-010216/0002-IV/6/2017 vom 4. Dezember 2017.

¹⁷ Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts³ (2014) Rz 2 ff, mwN; Raab, EU-Beihilfenverbot, 60 ff, mwN aus der stRsp (zB VwGH 28. 1. 1976, 1021/74 und 2354/75, ÖStZB 1976, 147; 8. 1. 1979, 2807/76, ÖStZB 1979, 203; 28. 11. 1980, 1709/77, ÖStZB 1981, 192; 26. 5. 1981, 3642/80, ÖStZB 1982, 26; 17. 10. 2001, 99/13/0002, ÖStZB 2002, 826).

Den Ausgangspunkt für die Besteuerung von KöR bildet das *Körperschaftsteuerrecht*. Die für KöR relevanten Rechtsinstitute des *Betriebs gewerblicher Art* („BgA“) und des *Hoheitsbetriebs* werden in § 2 KStG geregelt. Im Bereich der Körperschaftsteuer werden KöR mit ihren erwerbswirtschaftlichen (marktmäßigen) Betätigungen nur insoweit der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterworfen, als es dabei zur Begründung eines BgA im Sinne des § 2 KStG kommt. Das Rechtsinstitut des BgA grenzt somit den unbeschränkt steuerpflichtigen betrieblichen Bereich einer KöR von ihrem weitgehend unbesteuerten außerbetrieblichen Bereich (Hoheitsbetriebe gemäß § 2 Abs 5 KStG sowie Vermögensverwaltung) ab.

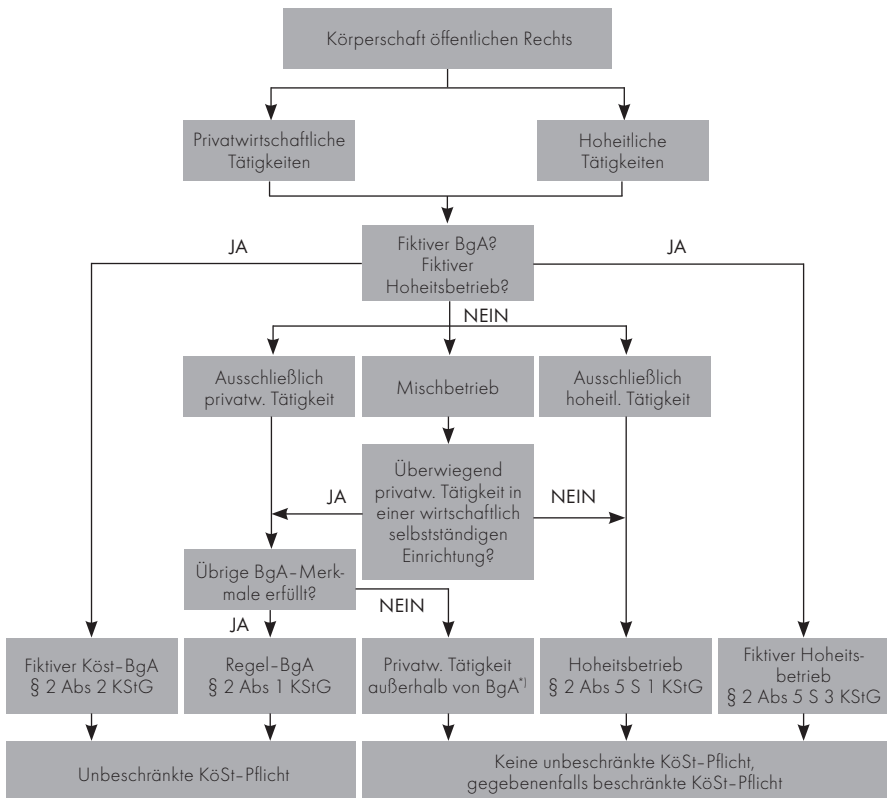
Auch das *Umsatzsteuer- und Kommunalsteuerrecht* knüpfen bei der Besteuerung von KöR an das körperschaftsteuerrechtliche Rechtsinstitut des BgA an, indem die einschlägigen Bestimmungen des UStG und des KommStG auf § 2 KStG verweisen (§ 2 Abs 3 UStG und § 3 Abs 3 KommStG). Der weite Hoheitsbereich von Universitäten als KöR unterliegt daher nach nationalem Recht weder der Umsatzsteuer noch der Kommunalsteuer. Subjekt der Umsatzsteuer und der Kommunalsteuer sind KöR nämlich nur im Rahmen ihrer umsatzsteuerlichen BgA gemäß § 2 Abs 3 UStG sowie ihrer kommunalsteuerlichen BgA gemäß § 3 Abs 3 KommStG. In der Umsatzsteuer sind außerdem die Vorgaben des europäischen Mehrwertsteuerrechts zu beachten, die im Hinblick auf die Besteuerung von KöR („*Einrichtungen des öffentlichen Rechts*“) von der nationalen Rechtslage abweichen können (näher dazu siehe Pkt. 3.2.).

2. Körperschaftsteuer

2.1. Einleitende Feststellungen

Von den vielfältigen hoheitlichen und privatwirtschaftlichen Tätigkeiten einer Universität als KöR werden gemäß § 1 Abs 2 Z 2 KStG nur jene, die im Rahmen eines BgA nach § 2 KStG erbracht werden, der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterworfen. Soweit Universitäten ausschließlich oder überwiegend öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllen, liegt gemäß § 2 Abs 5 KStG ein Hoheitsbetrieb vor, der nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Durch die Definition des

BgA in § 2 KStG werden aber auch Tätigkeiten, die per se privatwirtschaftlich wären, wie zB die Land- und Forstwirtschaft oder die (bloße) Vermögensverwaltung, nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterworfen. Bei einer wirtschaftlich selbständigen Einrichtung einer Universität, die sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche Tätigkeiten erbringt (Mischbetrieb), liegt ein BgA nur vor, wenn die privatwirtschaftliche Tätigkeit überwiegt. Somit sind auch untergeordnete privatwirtschaftliche Tätigkeiten, die innerhalb eines überwiegend hoheitlich tätigen Mischbetriebes erbracht werden, nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Außerhalb von BgA können Universitäten jedoch gemäß § 1 Abs 3 Z 2 KStG mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG beschränkt steuerpflichtig sein (siehe dazu Pkt. 2.3.2.). Die folgende Grafik gibt einen Überblick über die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht von Universitäten:



¹⁾ Insb. Land- & Forstwirtschaft, Vermögensverwaltung (inkl. reine Vermietung und Verpachtung) und Bagateltätigkeiten (Erlöse ≤ 2.900,-p.a.)

2.2. Hoheitsbereich von Universitäten

Ein Hoheitsbetrieb liegt gemäß § 2 Abs 5 Satz 1 KStG vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient. Dies ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist (Annahmewang). Im Rahmen der öffentlichen Gewalt setzt die KöR in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte (zB Verordnung oder Bescheid), bedient sich somit nicht der Mittel des Privatrechts.¹⁸ Eine Erfüllung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben liegt aber auch vor, wenn eine Tätigkeit der KöR eigentlich und vorbehalten ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Tätigkeit nur durch eine KöR erfüllt werden kann bzw erfüllt wird, weil sie ihr ausdrücklich in einem Gesetz zugewiesen wird oder sich aus ihrem allgemeinen hoheitlichen Aufgabenkreis ergibt. Als Hoheitsbetriebe gelten insbesondere die in § 2 Abs 5 Satz 3 KStG genannten Einrichtungen. Dazu zählen ua auch Forschungsanstalten, wie zB der Forschungsbereich von Universitäten.¹⁹

2.2.1. Gesetzlich zugewiesene Aufgaben von Universitäten

Universitäten sind juristische Personen des öffentlichen Rechts, die gemäß § 3 UG 2002 im Rahmen ihres Wirkungsbereichs folgende Aufgaben erfüllen:

1. Entwicklung der Wissenschaften (Forschung und Lehre), Entwicklung und Erschließung der Kunst sowie Lehre der Kunst;
2. Bildung durch Wissenschaft und durch die Entwicklung und Erschließung der Künste;
3. wissenschaftliche, künstlerische, künstlerisch-pädagogische und künstlerisch-wissenschaftliche Berufsvorbildung, Qualifizierung für berufliche Tätigkeiten, die eine Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse und Methoden erfordern, sowie Ausbildung der künstlerischen und wissenschaftlichen Fähigkeiten bis zur höchsten Stufe;

¹⁸ Vgl Rz 37 KStR 2013.

¹⁹ Vgl Rz 41 KStR 2013.

4. Heranbildung und Förderung des wissenschaftlichen und künstlerischen Nachwuchses;
5. Weiterbildung, insbesondere der Absolventinnen und Absolventen von Universitäten und von Pädagoginnen und Pädagogen;
6. Koordinierung der wissenschaftlichen Forschung (Entwicklung und Erschließung der Künste) und der Lehre innerhalb der Universität;
7. Unterstützung der nationalen und internationalen Zusammenarbeit im Bereich der wissenschaftlichen Forschung und Lehre sowie der Kunst;
8. Unterstützung der Nutzung und Umsetzung ihrer Forschungsergebnisse in der Praxis und Unterstützung der gesellschaftlichen Einbindung von Ergebnissen der Entwicklung und Erschließung der Künste;
9. Gleichstellung von Frauen und Männern und Frauenförderung;
10. Pflege der Kontakte zu den Absolventinnen und Absolventen;
11. Information der Öffentlichkeit über die Erfüllung der Aufgaben der Universitäten.

§ 3 UG 2002 umreißt den Tätigkeitsbereich von Universitäten, der auf die Erfüllung öffentlich-rechtlicher, im Allgemeininteresse liegender Aufgaben gerichtet ist. Werden Universitäten in Erfüllung ihrer gesetzlich zugewiesenen Aufgaben tätig, sind diese Tätigkeiten als hoheitlich zu qualifizieren.²⁰ Nach der jüngeren (und nunmehr ständigen) Rechtsprechung des VwGH ist jedenfalls dann vom Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit auszugehen, wenn eine solche der KöR in ihrer Eigenschaft als Trägerin der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten ist.²¹ Ist der KöR eine Aufgabe ausdrücklich durch die Rechtsordnung zugewiesen oder ergibt sich diese aus ihrem allgemeinen Aufgabenkreis, und wird sie daher im Regelfall von einer KöR wahrgenommen, so handelt es sich um eine ihr „eigen-

²⁰ Mayer in Mayer, Kommentar zum UG 2002² (2010) § 3 Pkt. II.

²¹ Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 82 und 105.

tümliche“ und „vorbehaltene“ Tätigkeit.²² Das „Eigentümlich- und Vorbehaltensein“ charakterisiert das öffentliche Interesse an einem Tätigwerden.²³ Eigentümlich und vorbehalten sei eine Tätigkeit demnach dann, wenn sie (aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten, nach der Verkehrsansicht oder Staatsauffassung) lediglich durch die KöR erfüllt werden kann und erfüllt wird.²⁴ Ein „Vorbehaltensein“ liege nicht nur dann vor, wenn die Ausschließlichkeit gegeben ist, sondern auch dann, wenn sie im Regelfall zutrifft. Der VwGH geht bei der Beurteilung des Vorliegens einer hoheitlichen Tätigkeit von einer inhaltlichen Betrachtungsweise aus, weswegen eine Tätigkeit auch dann hoheitlich sein kann, wenn sich die KöR dabei privatrechtlicher Handlungsformen bedient (zB privatrechtlicher Vertrag). Entscheidend ist vielmehr die „Eigentümlichkeit“ und „Vorbehaltenheit“ der Aufgabe.²⁵

Nach gefestigter Rechtsprechung des VwGH ist der wissenschaftliche Lehr- und Forschungsbetrieb an Universitäten daher steuerlich eine hoheitliche Tätigkeit.²⁶ In diesem Sinne geht auch die Praxis der Finanzverwaltung²⁷ davon aus, dass die wissenschaftliche Lehre und Forschung eine Ausübung öffentlicher Gewalt darstellt und insoweit einen Hoheitsbetrieb begründet. Nach Ansicht des VwGH sind die Tätigkeiten von Universitäten insbesondere auf Grund der Befugnis zur Bescheiderlassung steuerlich weitgehend dem Hoheitsbereich zugeordnet.²⁸ § 51 Abs 1 UG 2002 bestimmt explizit, dass Universitäten in Vollziehung der Studienvorschriften im Rahmen der Hoheitsverwaltung tätig werden. Soweit Universitäten also in Erfüllung ihrer gesetzlichen Ziele und Aufgaben gemäß §§ 1 bis 3 UG 2002 tätig werden, entfalten sie aus steuerlicher Sicht eine Tätigkeit, die ihnen eigentümlich und vorbehalten ist. Insoweit werden sie im Rahmen steuerlicher Hoheitsbetriebe iSd § 2 Abs 5 KStG tätig. Die hoheitliche Tätigkeit beschränkt

²² *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 105 unter Verweis auf VwGH 17. 11. 2005, 2001/13/0239; *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 2 Rz 64 unter Verweis auf VwGH 28. 11. 1980, 1709/77.

²³ *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 105 unter Verweis auf VwGH 28. 11.1980, 1709/77.

²⁴ *Oberhuber* in *Renner/Strimitzer/Vock*, Die Körperschaftsteuer (2017) § 2 Tz 123 ff, mwN aus der stRsp, ua VwGH 4. 3. 2009, 2006/15/0071 zu einer Privatuniversität; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 105 mwN; *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Rz 64.

²⁵ *Raab*, EU-Beihilfenverbot, 73 unter Verweis auf VwGH 4. 2. 2009, 2006/15/022, SWK 2009, R 54 zum Betrieb einer Aufbahnhalle/Leichenhalle durch eine Gemeinde.

²⁶ VwGH 7. 6. 2001, 98/15/0172; 4. 3. 2009, 2006/15/0071.

²⁷ BMF 3. 2. 1997, ARD 4815/28/97.

²⁸ VwGH 4. 3. 2009, 2006/15/0071.

sich jedoch nicht nur auf Organisationseinheiten, die unmittelbar Forschung und Lehre erbringen (wie zB Institute, Departments). Auch zentrale Support- und Serviceeinrichtungen von Universitäten, die der Eigenversorgung des hoheitlichen Lehr- und Forschungsbetriebes der Universität dienen, sogenannte *Selbstversorgungsbetriebe*, sind im steuerlichen Sinne hoheitlich tätig.²⁹

Werden von Universitäten neben der hoheitlichen Lehre und Forschung auch privatwirtschaftliche (Neben)Tätigkeiten entfaltet, sind sie regelmäßig nur von untergeordneter Bedeutung und außerdem untrennbar mit hoheitlichen Tätigkeiten verbunden. Insoweit liegen überwiegend *hoheitliche Mischbetriebe von Universitäten* vor, die körperschaftsteuerlich als einheitliche Hoheitsbetriebe gelten (näher dazu siehe Pkt. 2.5.). Laut den Gesetzesmaterialien zum UG 2002 sind „in den Universitäten und deren Organisationseinheiten (...) wie bisher die hoheitlichen und privatwirtschaftlichen Tätigkeiten untrennbar miteinander verbunden, wobei die hoheitlichen Aufgaben überwiegen.“³⁰ Der Gesetzgeber vertritt insoweit auch im Bereich der Vollrechtsfähigkeit nach dem UG 2002 dieselbe Rechtsauffassung, wie er sie bereits zum UOG 1975 vertreten hatte.³¹ In diesem Sinne geht daher die Lehre davon aus, dass privatwirtschaftliche Tätigkeiten der Universitäten bzw ihrer Einrichtungen regelmäßig mit den hoheitlichen Tätigkeiten organisatorisch, personell, technisch und funktionell so eng verflochten sind, dass steuerlich von einem einheitlichen Betrieb (Mischbetrieb) auszugehen ist; dieser stellt regelmäßig einen steuerlichen Hoheitsbetrieb dar.³² Dies deshalb, weil die hoheitlichen, den Universitäten gemäß § 3 UG 2002 gesetzlich zugewiesenen Aufgaben im Rahmen universitärer Einrichtungen regelmäßig überwiegen, weshalb davon ausgegangen werden kann, dass universitäre Einrichtungen idR keine BgA iSd § 2 Abs 1 KStG sind.³³ Auch die Praxis der Finanzverwaltung folgt dieser Ansicht: Dient die Tätigkeit einer teilselbständigen Organisationseinheit einer Universität untrennbar hoheitlichen und privatwirtschaftlichen Zwecken, wird im Hinblick auf die personelle und technische Verflechtung mit dem Hoheitsbetrieb

²⁹ Vgl Rz 73 KStR 2013, wonach Selbstversorgungsbetriebe, die ausschließlich oder überwiegend dem Hoheitsbetrieb der Kör dienen, selbst hoheitlich tätig werden; *Oberhuber* in R/S/V, KStG § 2 Rz 26.

³⁰ ErläufRV 1134 BlgNr 21.GP 77 (zu § 18 UG 2002).

³¹ Vgl Feststellung des Wissenschaftsausschusses iZm UOG-Novelle 1987, 412 BlgNR 17. GP.

³² *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Kör³ Rz 934; vgl auch *Schellmann* in *Mayer*, UG 2002² § 18 III.1.

³³ *Achatz*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der Universitäten zwischen neuem Universitätsrecht und Europarecht, in *Novak* (Hrsg), *Res Universitatis*, FS Funk (2003) 37 (40 f).

und der in der Regel untergeordneten Funktion der Privatwirtschaftsverwaltung ein BgA nicht begründet.³⁴

2.2.2. Universitäten als Forschungsanstalten

§ 2 Abs 5 KStG enthält neben einer allgemeinen Definition des Hoheitsbetriebes in Satz 3 auch eine Auflistung von Einrichtungen, die im Sinne einer gesetzlichen Fiktion als Hoheitsbetriebe determiniert werden (sogenannte „fiktive Hoheitsbetriebe“). In diesen Fällen ist das Vorliegen der „Eigentümlichkeit“ und „Vorbehaltlichkeit“ der Aufgabe nicht im Einzelfall zu prüfen, da beides gesetzlich fingiert wird. Selbst wenn KöR hinsichtlich dieser Einrichtungen mit privaten Anbietern in einem relevanten Wettbewerb stehen, liegt ein Hoheitsbetrieb vor. Darüber hinaus wird fingiert, dass hoheitliche und privatwirtschaftliche Tätigkeiten untrennbar miteinander verbunden sind.³⁵

In der Auflistung fiktiver Hoheitsbetriebe nach § 2 Abs 5 Satz 3 KStG werden auch Forschungsanstalten genannt. Während in der älteren Literatur³⁶ zT vertreten wird, dass Universitäten nicht als Forschungsanstalten zu qualifizieren seien, hat sich die Finanzverwaltung der jüngeren Ansicht der Lehre³⁷ angeschlossen und durch den Wartungserlass 2018 in Rz 41 KStR 2013 klargestellt, dass auch Universitäten hoheitliche Forschungsanstalten iSd § 2 Abs 5 Satz 3 KStG sind. Im Bereich der universitären Forschung sind Universitäten somit nach Maßgabe der Rz 41 KStR 2013 als Forschungsanstalten gemäß § 2 Abs 5 Satz 3 KStG hoheitlich tätig. Forschungseinrichtungen von Universitäten gelten somit *ex lege* als Hoheitsbetriebe (fiktiver Hoheitsbetrieb iSd § 2 Abs 5 Satz 3 KStG). Dabei wird ein untrennbarer Zusammenhang zwischen hoheitlicher Forschung und jenen privatwirtschaftlichen Tätigkeiten vermutet, die in einem funktionalen oder organisatorischen Zusammenhang mit dem Forschungsbetrieb stehen. Entscheidend ist, dass die Einrichtung das Gepräge einer Forschungsanstalt aufweist (Typusbegriff). Wirtschaftliche Tätigkeiten, die dem Zweck der öffentlichen Forschung dienen, stehen daher in typisierender Betrachtungsweise der Annahme einer Forschungsanstalt nicht entgegen.³⁸

³⁴ Rz 77 Pkt. 6 KStR 2013.

³⁵ Vgl Achatz, Zum Begriff der Forschungsanstalt iSd § 2 Abs 5 KStG und seiner Anwendbarkeit auf Universitäten, RdW 10/2017, 710 (712).

³⁶ Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 2 Tz 73.

³⁷ Achatz, RdW 10/2017, 710 ff.

³⁸ Achatz, RdW 10/2017, 710 (712).

Entscheidend für die Zuordnung einer privatwirtschaftlichen Tätigkeit zum fiktiven Hoheitsbetrieb iSd § 2 Abs 5 Satz 3 KStG ist ein funktionaler Zusammenhang der Tätigkeit mit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben. Die privatwirtschaftliche Forschung (zB Auftragsforschung, sonstige Forschungsleistungen) muss in einem funktionalen Zusammenhang mit der im öffentlichen Interesse ausgeübten Forschung stehen. Ein funktionaler Zusammenhang ergibt sich beispielweise durch die Einbettung in eine gesamtheitliche Forschungsstrategie, den wechselseitigen Wissenstransfer oder die für die hoheitliche Forschung notwendige Erhebung von Forschungsdaten.³⁹ Auf das Überwiegen der öffentlichen Forschung gegenüber den privatwirtschaftlichen Tätigkeiten kommt es uE jedoch nicht an.⁴⁰ Entscheidend ist alleine, ob die Einrichtung in einer Gesamtbetrachtung noch dem Typus einer Forschungsanstalt entspricht. Solange die privatwirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Forschung dient bzw mit dieser funktional verbunden ist, ist sie - unabhängig vom Überwiegen - der hoheitlichen Forschungsanstalt zuzurechnen. Andernfalls würde für die Bestimmung in § 2 Abs 5 Satz 3 KStG kaum mehr ein Anwendungsbereich bleiben, zumal bei überwiegend hoheitlicher Forschung bereits nach Satz 1 leg cit ein Hoheitsbetrieb vorliegen würde. Privatwirtschaftliche Tätigkeiten, die in keinem funktionalen Zusammenhang mit den öffentlichen Forschungsaufgaben stehen, sind hingegen nicht Bestandteil der Forschungsanstalt.

Ob eine Universität eine oder mehrere Forschungsanstalten hat, ist nach *Achatz* analog nach jenen Grundsätzen zu entscheiden, die für das Vorliegen eines oder mehrerer BgA gelten.⁴¹ UE kann der Umfang der Forschungsanstalt jedoch nicht mit dem Umfang eines BgA gleichgesetzt werden. Mit dem Begriff „Anstalt“ ist uE eine Einrichtung gemeint, die vom Umfang her idR größer ist als jener eines BgA. Nach öffentlichem Recht versteht man unter einer Anstalt im Allgemeinen eine Einrichtung mit einem Bestand an Mitteln persönlicher und sachlicher Art, die dazu bestimmt ist, dauernd bestimmten Zwecken der öffentlichen Verwaltung zu dienen.⁴² Vor Inkrafttreten des UG 2002, somit nach dem UOG 1993⁴³ bzw

³⁹ Vgl dazu die Erläuterung zur Novelle des § 29 Abs 6 UG, 296/A 26. GP 3.

⁴⁰ AA *Achatz*, RdW 10/2017, 710 (712).

⁴¹ Vgl *Achatz*, RdW 10/2017, 710 (714).

⁴² VfGH 18. 12. 1957, KR-1/57, VfSlg 3296; VwGH 1. 7. 1975, 0445/75; vgl *Kahl/Weber*, Allgemeines Verwaltungsrecht⁵ (2015) Rz 253; *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz* in *SWK-Spezial Körperschaftsteuer* 2014/15, Pkt. 2.2.3.2.; Rz 28 und Rz 110 KStR 2013.

⁴³ Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten (UOG 1993), BGBl 1993/805.

KUOG 1993⁴⁴, waren österreichische Universitäten teilrechtsfähige Anstalten des Bundes⁴⁵, dh jede Universität war insgesamt für sich eine Anstalt. Zu den wissenschaftlichen Anstalten öffentlichen Rechts zählen beispielsweise auch die im Bundesmuseengesetz 2002⁴⁶ angeführten Bundesmuseen⁴⁷. Auch die Statistik Österreich ist gemäß § 22 Bundesstatistikgesetz 2000⁴⁸ insgesamt eine Bundesanstalt öffentlichen Rechts. Gemäß § 60 Abs 1 Bundesstatistikgesetz 2000 gilt die Bundesanstalt als Ganzes als Hoheitsbetrieb im Sinne des § 2 Abs 5 KStG. Es spricht daher viel dafür, den Forschungsbereich einer Universität als Ganzes als Forschungsanstalt zu qualifizieren. Nur im Falle einer signifikanten Trennung der Fachgebiete, der Infrastruktur und der obersten Leitung kann eine Universität auch Trägerin mehrerer Forschungsanstalten sein.

Die Universitäten sind gemäß §§ 1 bis 3 UG 2002 gleichermaßen zur wissenschaftlichen Forschung wie auch zur Entwicklung und der Erschließung der Künste (EEK) berufen. An zahlreichen Stellen des UG 2002 wird „Forschung“ der „Entwicklung und Erschließung der Künste“ gleichgesetzt.⁴⁹ Die Entwicklung und Erschließung der Künste kann als Pendant zur wissenschaftlichen Forschung gesehen werden. Der Begriff „Entwicklung und Erschließung der Künste“ wird im internationalen Kontext als „artistic research“ bzw „arts-based research“ verstanden und steht als „künstlerische Forschung“ gleichwertig neben dem Begriff „scientific research“.⁵⁰ „Diese ist als Grundlagenforschung zu verstehen und meint damit den Erkenntnisgewinn und die Methodenentwicklung mittels ästhetischer und künstlerischer im Unterschied zu rein wissenschaftlichen Erkenntnisprozessen“.⁵¹ Für steuerliche Zwecke erscheint es somit vertretbar, nicht nur die „wissenschaftliche

⁴⁴ Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten der Künste (KUOG), BGBl I 1998/130.

⁴⁵ Vgl ErläufRV 1134 BlgNr 21. GP 70; Bast, Universitäts-Organisationsgesetz, MANZsche Sonderausgabe² (1998) 6; Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung, Erläuterungen zum Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten in Bast, UOG 1993 (1993), 170f; Kostal, UOG 1993 (1993) 37f.

⁴⁶ Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBl I 2002/14 idF BGBl I 2018/30.

⁴⁷ Vgl Rz 62 KStR 2013.

⁴⁸ Bundesgesetz über die Bundesstatistik [Bundesstatistikgesetz 2000], BGBl I 1999/163 idF BGBl I 2018/32.

⁴⁹ Vgl zB §§ 10, 12 Abs 2 Z 2, 12 Abs 4 Z 2, 12 Abs 6, 12a Abs 2 Z 2 lit a, 12 Abs 2 Z 3, 12b Abs 3, 13 Abs 2 Z 1 lit b UG 2002.

⁵⁰ <https://www.kug.ac.at/kunst-wissenschaft/kunst-wissenschaft/entwicklung-und-erschliessung-der-kuenste.html> (abgefragt am 14. 4. 2019).

⁵¹ Vgl Antragsrichtlinien des FWF für das Programm zur Entwicklung und Erschließung der Künste (PEEK, gültig ab 1. Februar 2019), <https://www.fwf.ac.at/de/forschungsfoerderung/fwf-programme/peek/> (abgefragt am 14. 4. 2019).

Forschung“ sondern auch die „Entwicklung und Erschließung der Künste“ unter den Begriff der Forschungsanstalt iSd § 2 Abs 5 Satz 3 KStG zu subsumieren. Kunstuniversitäten sind daher uE auch im Bereich der „Entwicklung und Erschließung der Künste“ hoheitlich im Rahmen der Forschungsanstalt gemäß § 2 Abs 5 KStG tätig.⁵²

Zusammenfassend lässt sich der Begriff der steuerlichen Forschungsanstalt wie folgt definieren⁵³:

Der steuerliche Begriff der Forschungsanstalt iSd § 2 Abs 5 KStG umfasst alle Einrichtungen, die dem Forschungsbereich einer Universität zuzuordnen sind bzw dienen. Forschungsanstalt kann somit der gesamte Forschungsbereich einer Universität sein, im Falle einer signifikanten Trennung der Fachgebiete, der Infrastruktur und der obersten Leitung kann eine Universität auch Trägerin mehrerer Forschungsanstalten sein. Der Typus Forschungsanstalt im Sinne des § 2 Abs 5 KStG umfasst sowohl den Bereich der Forschung einer Universität, wie diese in den §§ 1 und 3 UG 2002 den Universitäten übertragen ist, aber auch die dafür notwendigen Hilfseinrichtungen und Hilfstätigkeiten, die funktional der Unterstützung der öffentlichen Aufgabe der Forschung dienen bzw für die Entfaltung entsprechender Forschungstätigkeiten zwingend erforderlich sind. Dazu zählen ua Leistungen von Core Facilities und Serviceeinrichtungen sowie die Inanspruchnahme von gemeinsamen Infrastrukturen (zB Supercomputer oder IT-Backbone-Netzwerke), welche für den Betrieb der Forschungsanstalt der Universität erforderlich sind und in einem Konnex zur universitären Forschung stehen (funktionaler Zusammenhang zum Betrieb der Forschungsanstalt).⁵⁴ Dieser Ansicht folgend, sind auch Einnahmen aus Drittmitteln (zB aus unentgeltlichen Rechtsgeschäften, Förderungen, Spenden und Sponsoring, der Durchführung wissenschaftlicher oder künstlerischer Arbeiten sowie Untersuchungen und Befundungen im Auftrag Dritter, klinischen Studien, Prüf- und Gutachtertätigkeiten, dem Verkauf von Gegenständen, wissenschaftlichen Verlagen, Kongressen und Messen, Verwertung von Immaterialgüterrechten etc), die in einem organisatorischen oder funktionalen

⁵² Vgl auch Stellungnahme des Bundesministeriums für Wissenschaft, Forschung und Wissenschaft (BMWFW) vom 2. 3. 2017 betreffend „Universität als Forschungsanstalt“.

⁵³ Vgl Österreichische Universitätenkonferenz (Hrsg), Leitfadens Beihilferecht-Steuerrecht für Universitäten (Version 1.1 vom 30. 4. 2018) Rn 61.

⁵⁴ Vgl Achatz, RdW 10/2017, 710 (714).

Zusammenhang mit dem Forschungsbereich einer Universität stehen bzw Ausfluss der universitären Forschung sind, der hoheitlichen Forschungsanstalt zuzurechnen.

2.3. Privatwirtschaftliche Tätigkeiten außerhalb von Betrieben gewerblicher Art (BgA)

2.3.1. Überblick

Außerhalb ihrer BgA gemäß § 2 KStG unterliegen Universitäten als KöR keiner unbeschränkten, sondern lediglich einer beschränkten Steuerpflicht mit ausgewählten Kapitaleinkünften und Einkünften aus Grundstücksveräußerungen (§ 1 Abs 3 Z 3 KStG iVm § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG). Dies wird regelmäßig damit umschrieben, dass KöR „in ihrem Hoheitsbereich nur beschränkt steuerpflichtig sind.“⁵⁵ Diesem Verständnis liegt offensichtlich die Ansicht zugrunde, dass sämtliche Betätigungen von KöR, die außerhalb von BgA iSd § 2 KStG erbracht werden, den „Hoheitsbereich“ einer KöR bilden. Diesbezüglich ist uE jedoch zu differenzieren: KöR erbringen außerhalb von BgA nicht nur „klassisch“ hoheitliche Tätigkeiten, die ihnen eigentümlich und vorbehalten sind und bei denen sie (überwiegend) in Ausübung öffentlicher Gewalt auftreten („Hoheitsbetriebe“ iSd § 2 Abs 5 KStG).⁵⁶ KöR entfalten daneben regelmäßig auch (nicht-hoheitliche) privatwirtschaftliche Tätigkeiten außerhalb von BgA. Hierbei sind zwei Gruppen von Tätigkeiten zu unterscheiden:

- Das betrifft einerseits privatwirtschaftliche Tätigkeiten ohne gewerblichen Charakter⁵⁷, nämlich *land- und forstwirtschaftliche Aktivitäten* und die *bloße Vermögensverwaltung*. Nach hA und Rsp können nur solche privatwirtschaftlichen Tätigkeiten einen BgA iSd § 2 KStG begründen, die „gewerblicher Art“ sind und bei denen das „äußere Bild eines Gewerbebetriebs“ vorliegt (näher dazu siehe Pkt. 2.4.1. beim BgA-Merkmal der „Tätigkeit gewerblicher Art“). Dies ist jedoch sowohl bei land- und forstwirtschaftlichen Aktivitäten als auch bei Betätigungen im Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung (ua reine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, Kapitalveranlagungen und sonstige passive

⁵⁵ Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 255; Ruppe/Achatz sprechen ebenfalls pauschal von „hoheitlichem Bereich“ [Ruppe/Achatz, UStG⁵ (2018) § 2 Tz 180 ff]; vgl auch Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe (Hrsg), Grundriss des Österreichischen Steuerrechts II⁷ (2014) zB Rz 253 und Rz 334.

⁵⁶ Siehe oben Pkt. 2.2.1.

⁵⁷ Vgl Rz 74 KStR 2013.

Tätigkeiten wie die entgeltliche Überlassung von Immaterialgüterrechten, insbesondere von Patenten und Lizenzen⁵⁸) regelmäßig zu verneinen. Nach allgemeinem Verständnis sind nämlich typische vermögensverwaltende Tätigkeiten primär darauf gerichtet, Erträge aus dem Gebrauch, der Nutzung oder der Nutzungsüberlassung eigener Vermögenswerte zu erzielen. Im Unterschied zur gewerblichen (betrieblichen) Tätigkeit steht hierbei die passive Vermögensnutzung gegenüber der aktiven Vermögensverwertung im Vordergrund.⁵⁹

- Andererseits rechnen dazu auch „Bagatellfälle“ privatwirtschaftlicher Tätigkeiten gewerblicher Art, bei denen die damit erzielten jährlichen Einnahmen die Bagatellgrenze von EUR 2.900,- nicht überschreiten. Weil hier das BgA-Merkmal des § 2 Abs 1 KStG der „Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht“ nicht erfüllt wird, liegt kein BgA vor (näher dazu siehe Pkt. 2.4.1.).

In beiden Fällen kommt es nicht zur Begründung eines BgA iSd § 2 KStG.⁶⁰ Ungeachtet dessen liegen jedoch jeweils privatwirtschaftliche und keine „klassisch“ hoheitlichen Tätigkeiten der KöR vor. Vor diesem Hintergrund wäre es daher uE sinnvoller, im Bereich der Körperschaftsteuer statt pauschal vom „Hoheitsbereich“ vom „außerbetrieblichen Bereich einer KöR“ zu sprechen.⁶¹ Dieser außerbetriebliche Bereich umfasst sämtliche Betätigungen einer KöR, die außerhalb ihrer BgA iSd § 2 KStG entfaltet werden. Mangels Begründung eines BgA iSd § 2 KStG sind dabei erzielte Einkünfte einer KöR entweder nicht steuerbar (ua Land- und Forstwirtschaft, reine Vermietung und Verpachtung) oder nur beschränkt steuerpflichtig (idR Kapitaleinkünfte, Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen). Darauf wird nachfolgend in Pkt. 2.3.2. und 2.3.3. näher eingegangen.

⁵⁸ Näher dazu siehe hinten Pkt. 2.3.2. und 2.3.3.

⁵⁹ Raab, EU-Beihilfenverbot, 132 f, mwN aus der stRsp, Lehre und Praxis der Finanzverwaltung, ua: VwGH 13. 9. 2006, 2002/13/0059, ÖStZB 2007, 120; 24. 1. 2007, 2003/13/0118, ÖStZB 2007, 320; 23. 4. 2008, 2006/13/0019, ÖStZB 2009, 3; *Baldauf* in *Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner* (Hrsg), EStG² (2009) § 23 Tz 46, *Ritz*, BAO³, (2005) § 32 Tz 1; Rz 5419 iVm Rz 5422 EStR 2000.

⁶⁰ Ausgenommen sind fiktive „Überlassungs-BgA“ iSd § 2 Abs 2 Z 2 KStG (siehe nachfolgend Pkt. 2.4.2.c.), wo zwar grundsätzlich eine außerbetriebliche vermögensverwaltende Tätigkeit vorliegt, die jedoch *ex lege* in den unbeschränkt steuerpflichtigen betrieblichen Bereich der KöR fällt [vgl. *Sutter* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 2 Tz 77].

⁶¹ IdS bereits Raab, EU-Beihilfenverbot, 71 f, mwN; auch die Praxis der Finanzverwaltung spricht in Rz 74 KStR 2013 explizit vom „außerbetrieblichen Bereich“ einer KöR; näher dazu siehe Pkt. 2.4.1. beim BgA-Merkmal der Tätigkeit gewerblicher Art.

2.3.2. Beschränkte Steuerpflicht außerhalb von BgA

Wie bereits vorstehend in Pkt. 2.3.1. ausgeführt, unterliegen Universitäten als KöR in ihrem außerbetrieblichen Bereich, dh außerhalb von BgA iSd § 2 KStG, keiner unbeschränkten, sondern allenfalls einer beschränkten Steuerpflicht mit ausgewählten außerbetrieblichen Einkünften iSd § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG (§ 1 Abs 3 Z 2 KStG). § 21 KStG enthält in den Abs 2 und Abs 3 einen taxativen Katalog außerbetrieblicher Einkünfte von KöR, die beschränkt steuerpflichtig sind. Dabei handelt es sich um bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen. Voraussetzung ist jedoch, dass die Kapitalanlagen oder das veräußerte Immobilienvermögen nicht zum Betriebsvermögen eines BgA iSd § 2 KStG rechnen. In diesem Fall würden die Kapitalerträge und Veräußerungserlöse auf Ebene des BgA der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen (zum gemeinnützigen BgA siehe nachfolgend Pkt. 2.4.3.a.).⁶² Im Falle der Zurechnung zu einem fiktiven Hoheitsbetrieb iSd § 2 Abs 5 KStG, einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder zur „klassischen“ Vermögensverwaltung kommt es hingegen zur beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG.

- § 21 Abs 2 KStG erfasst Kapitaleinkünfte, die dem Steuerabzug („KESt-Abzug“) unterliegen, somit entsprechende Einkünfte aus der Überlassung von Kapital iSv § 27 Abs 2 EStG, Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen iSv § 27 Abs 3 EStG (realisierte Kursgewinne- und Verluste) sowie Einkünfte aus verbrieften Derivaten iSv § 27 Abs 4 EStG.⁶³ Jedoch normiert die Bestimmung eine Reihe von Ausnahmen von der beschränkten Steuerpflicht. Für Universitäten am bedeutendsten ist zum einen, dass Beteiligungserträge iSd § 10 KStG nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (§ 21 Abs 2 Z 1 KStG). Somit sind insbesondere Ausschüttungen von Tochter- oder Beteiligungsgesellschaften auf Ebene der Universität nicht beschränkt steuerpflichtig. Zum anderen fallen gemäß § 21 Abs 2 Z 6 KStG Zuwendungen von eigennützigen Privatstiftungen an Universitäten für spendenbegünstigte Zwecke (§ 4a EStG) nicht unter die beschränkte Steuerpflicht.⁶⁴

⁶² Vgl Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 261 und Rz 339 f.

⁶³ Vgl dazu ausführlich Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 259 ff; Zur Besteuerung von Erträgen aus Investmentfonds und Immobilieninvestmentfonds siehe Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 320 ff.

⁶⁴ Für weitere Befreiungstatbestände siehe § 21 Abs 2 Z 3 KStG.

- § 21 Abs 3 KStG erweitert die beschränkte Steuerpflicht auf bestimmte Kapitaleinkünfte, die nicht dem Steuerabzug unterliegen⁶⁵ (ausländische Kapitalerträge, die mit inländischen Einkünften iSd § 21 Abs 2 KStG vergleichbar sind, § 21 Abs 3 Z 1 KStG; Erträge aus Privatdarlehen/Private Placements, § 21 Abs 3 Z 2 KStG), Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften⁶⁶ (§ 21 Abs 3 Z 3 KStG) sowie Einkünfte aus privaten Grundstückveräußerungen iSd § 30 EStG (§ 21 Abs 3 Z 4 KStG).⁶⁷ In letzteren beiden Fällen können sich Abgrenzungsfragen zu einer gewerblichen Tätigkeit ergeben. So stellen grundsätzlich sowohl der gewerbliche Wertpapierhandel als auch der gewerbliche Grundstückshandel⁶⁸ keine außerbetriebliche (vermögensverwaltende) Tätigkeit mehr dar. Vielmehr kommt es in diesen Fällen auf Grund der „Gewerblichkeit der Tätigkeit“ regelmäßig zur Begründung eines BgA iSd § 2 Abs 1 KStG (siehe dazu nachfolgend Pkt. 2.3.3.).

Die beschränkte Steuerpflicht von KöR wurde in den Jahren 2011/2012 durch das Budgetbegleitgesetz 2011⁶⁹, das Abgabenänderungsgesetz 2011⁷⁰ und das 1. Stabilitätsgesetz 2012⁷¹ massiv ausgeweitet. Bis dahin unterlagen bei KöR im Wesentlichen nur die laufenden Kapitalerträge aus der Überlassung von Kapital iSd § 27 Abs 2 KStG der beschränkten Steuerpflicht. Durch vorgenannte Gesetze wurde die beschränkte Steuerpflicht in § 21 Abs 2 und 3 KStG auf realisierte Wertsteigerungen, Einkünfte aus (verbrieften) Derivaten, Gewinne aus Anteilsveräußerungen und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ausgedehnt (siehe oben). Altvermögen, das vor den relevanten Stichtagen in 2011 und 2012 angeschafft wurde, fällt nicht unter die erweiterte beschränkte Steuerpflicht. Aufgrund der Komplexität und der Vielzahl unterschiedlicher Übergangsbestimmungen wird an dieser Stelle nicht näher darauf eingegangen.

⁶⁵ Vgl dazu ausführlich *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 297 ff.

⁶⁶ Aktien, GmbH-Anteile, Anteile an Genossenschaften; vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 316 ff.

⁶⁷ Vgl dazu ausführlich *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 339 ff.

⁶⁸ Vgl *Bergmann/Bieber*, Körperschaftsteuergesetz-Update-Kommentar (2015) § 2 Tz 5, unter Verweis auf Rz 5440 ff EStR 2000 und *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Tz 60; *Raab*, EU-Beihilfenverbot, 136 ff, mwN.

⁶⁹ Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011), BGBl I 2010/111.

⁷⁰ Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011), BGBl I 2011/76.

⁷¹ 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012), BGBl I 2012/22.

Da die beschränkte Steuerpflicht von KöR neben jener ihrer unbeschränkt steuerpflichtigen BgA iSd § 2 KStG besteht, muss eine Universität als KöR eine *eigene Steuererklärung* für ihre *beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte* einreichen (*Formular K3*). Darin sind verpflichtend jene beschränkt steuerpflichtigen Kapitalerträge zu erklären und zu versteuern, die nicht dem KEST-Abzug unterliegen (insbesondere ausländische Kapitalerträge und Kapitalerträge aus Privatdarlehen/private placements). Für inländische Kapitalerträge, die dem Steuerabzug unterliegen, besteht hingegen grundsätzlich keine Erklärungspflicht, da durch den KEST-Abzug der depotführenden Bank die Steuerschuld gemäß § 21 Abs 2 KStG grundsätzlich abgegolten ist (sogenannte Abgeltungswirkung gemäß § 24 Abs 2 KStG). Eine Aufnahme in die Körperschaftsteuererklärung (*Formular K3*) kann bei diesen Kapitaleinkünften jedoch in folgenden Fällen sinnvoll sein (sogenannte „*Beantragung der Mitveranlagung*“):

- Zum einen zum Zwecke eines depotübergreifenden Verlustausgleiches (Ausübung Verlustausgleichsoption gemäß § 97 Abs 2 EStG).⁷²
- Zum anderen, um etwaige KEST-Überzahlungen geltend zu machen, die daraus resultieren, dass depotführende Banken auch bei Körperschaften iSd KStG den seit 1. 1. 2016 für natürliche Personen geltenden erhöhten KEST-Satz von 27,5% anwenden und insoweit nicht von der gesetzlichen Möglichkeit Gebrauch machen, hier nur 25% KEST abzuziehen.⁷³

Die Erhebung der Körperschaftsteuer für beschränkt steuerpflichtige Grundstücksveräußerungen iSd § 21 Abs 3 Z 4 KStG iVm § 30 EStG erfolgt regelmäßig im Wege der Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer nach Maßgabe der §§ 30b und 30c EStG. Gemäß § 30b Abs 1a EStG kann in diesem Fall eine Steuer iHv 25% entrichtet werden, wenn der Steuerpflichtige eine Körperschaft iSd KStG ist. In diesem Fall entfaltet die selbstberechnete Immobilienertragsteuer grundsätzlich Abgeltungswirkung (§ 24 Abs 2 KStG), wobei jedoch der KöR die Möglichkeit einer Veranlagung auf Antrag offensteht (Veranlagungsoption gemäß § 30b Abs 3 EStG); dies dient insbesondere dem Ausgleich von Gewinnen mit Verlusten aus

⁷² Depotführende inländische Banken nehmen nämlich automatisch nur einen depotinternen Verlustausgleich vor.

⁷³ § 93 Abs 1a EStG idF StRefG 2015/2016.

Grundstücksveräußerungen. Erfolgt durch den Parteienvertreter keine Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer und Grunderwerbsteuer („GrES“), hat verpflichtend eine Veranlagung zu erfolgen. Außerdem ist in diesem Fall von der veräußernden KöR eine besondere Vorauszahlung iHv 25% zu leisten (§ 30b Abs 4 UStG).⁷⁴

2.3.3. Nicht-steuerbare Vermögensverwaltung

Einkünfte von KöR, die außerhalb von BgA iSd § 2 KStG erzielt werden und die auch nicht taxativ in § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG aufgeführt sind, unterliegen in der Körperschaftsteuer weder einer unbeschränkten noch einer beschränkten Steuerpflicht. Darunter fallen insbesondere Einkünfte aus der reinen Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Flächen ohne gewerbliche Nebenleistungen („passive Nutzungsüberlassungen“)⁷⁵, sowie Einkünfte aus der passiven entgeltlichen Überlassung von Rechten (va Immaterialgüterrechte).⁷⁶ Diese Tätigkeiten bilden uE den Bereich der *nicht-steuerbaren Vermögensverwaltung* einer KöR, soweit sie nicht bereits iRv (fiktiven) Hoheitsbetrieben erbracht werden und insoweit dem „klassischen“ Hoheitsbereich zuzurechnen sind.⁷⁷

Im Einzelfall wird jedoch zu beurteilen sein, ob die betreffende Tätigkeit bereits über die bloße Vermögensverwaltung hinausgeht und die Grenze zur gewerblichen Tätigkeit iSd § 2 Abs 1 KStG überschritten wird. Nach hA ist dies insbesondere dann der Fall, wenn zu den Verwaltungstätigkeiten noch spezielle Zusatzleistungen (va Dienstleistungen) treten, durch die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs erfüllt wird.⁷⁸ Ist dies zu bejahen und liegen auch die übrigen BgA-Merkmale des § 2 Abs 1 KStG vor⁷⁹, kommt es zur Begründung eines unbeschränkt steuerpflichtigen BgA (siehe bereits oben unter Pkt. 2.3.2. zur BgA-Begründung bei gewerblichem Wertpapierhandel und Grundstückshandel). Keine Steuerfreiheit, sondern unbeschränkte Steuerpflicht besteht für diese Tätigkeiten außerdem dann, wenn sie als Hilfsgeschäfte Bestandteil eines BgA iSd § 2 KStG sind.⁸⁰

⁷⁴ Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ 374 f.

⁷⁵ Vgl Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 2 Tz 59 f.

⁷⁶ Vgl Ruppe/Achatz, UStG² § 2 Tz 173.

⁷⁷ Für Universitäten wären hier beispielsweise Lizenzeinkünfte aus der passiven Verwertung von Forschungsergebnissen zu nennen, die iRd hoheitlichen Forschungsanstalt erzielt werden (vgl. Pkt. 2.2.2.)

⁷⁸ Raab, EU-Beihilfenverbot, 134, mwN ua Doralt/Kauba, in: Doralt (Hrsg), EStG¹⁰, Wien 2006, § 23, Tz 106; Stoll, BAO-Kommentar, Band 1, Wien 1994, 424, unter Verweis auf die stRsp des VwGH.

⁷⁹ Siehe dazu sogleich Pkt. 2.4.1.

⁸⁰ Vgl Rz 74 KStR 2013.

2.3.4. Graphischer Überblick: Außerbetrieblicher Bereich von KÖR in der Körperschaftsteuer

Außerbetrieblicher Bereich einer KÖR im Bereich Körperschaftsteuer					
Art der Tätigkeit	„klassische“ hoheitliche Tätigkeiten - Hoheitsbetriebe iSd § 2 Abs 5 KStG	Land- und Forst- wirtschaft	„Bagatell- tätigkeiten“ gewerblicher Art (Einnahmen ≤ EUR 2.900,- p.a.)	Vermögensverwaltung	
				ua reine Ver- mietung und Verpachtung, passive Über- lassung von Rechten	nicht gewerbliche Kapitalveran- lagungen, nicht gewerbliche Veräußerung von Grundstücken
Folgen Körper- schaftsteuer	nicht steuerbar, keine KöSt- Pflicht	nicht steuerbar, keine KöSt- Pflicht	nicht steuerbar, keine KöSt- Pflicht	nicht steuerbar, keine KöSt- Pflicht	beschränkte KöSt-Pflicht gem § 21 Abs 2 und 3 KStG

2.4. Unbeschränkte Steuerpflicht von BgA

Im Bereich der Körperschaftsteuer unterliegen KÖR nur im Rahmen ihrer sogenannten Betriebe gewerblicher Art („BgA“) gemäß § 2 KStG der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs 2 Z 2 KStG). Die von derartigen BgA erzielten Gewinne unterliegen der Körperschaftsteuer iHv 25%. Anders als für Kapitalgesellschaften besteht für BgA jedoch keine Mindestkörperschaftsteuerpflicht. § 1 Abs 2 Z 2 KStG normiert die Fiktion, dass es sich bei BgA um selbständige Körperschaften handelt. Diese sind als von der KÖR als Trägerkörperschaft verselbständigte Organisationsformen zu sehen, die als eigene Steuersubjekte unbeschränkt steuerpflichtig sind. Dabei bildet jeder einzelne BgA ein eigenes Körperschaftsteuersubjekt mit eigener Steuernummer und eigener Steuererklärungspflicht. Die Selbständigkeitsfiktion für BgA gilt nur im Körperschaftsteuerrecht. Zivilrechtlich ist ein BgA nicht rechtsfähig und stellt lediglich eine unselbständige Verwaltungs- und Organisationseinheit der KÖR dar.⁸¹ Für Zwecke der Körperschaftsteuer stehen BgA iSd § 2 KStG zur Universität als ihrer Trägerkörperschaft jedoch in einem Verhältnis wie Mutter- zu ihren Tochtergesellschaften. Das bedeutet, dass Leistungsbeziehungen zwischen den BgA untereinander sowie zwischen BgA und Trägerkörperschaft steuerlich anerkannt werden, wenn sie fremdüblich sind. Infolge der eigenen Steuersubjekteigenschaft von BgA ist ein Ergebnisausgleich zwischen

⁸¹ Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 2 Tz 9 f, mwN.

BgA einer KöR sowie zwischen mehreren BgA und ihrer Trägerkörperschaft grundsätzlich ausgeschlossen.⁸² Die Ausnahme für den sogenannten Versorgungsbetriebeverbund gemäß § 2 Abs 3 KStG⁸³ ist für Universitäten nicht einschlägig und wird daher an dieser Stellen nicht weiter vertieft.

2.4.1. Regel-BgA gemäß § 2 Abs 1 KStG – BgA-Merkmale

Nicht jede wirtschaftliche Betätigung von KöR führt automatisch zu einer unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht; auch Einnahmenerzielung allein ist nicht ausreichend. Erst wenn die in § 2 Abs 1 KStG angeführten Merkmale kumulativ erfüllt sind und somit ein BgA vorliegt, wird eine unbeschränkte Steuerpflicht für diese Tätigkeit begründet. Gemäß § 2 Abs 1 KStG handelt es sich bei einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) einer KöR um

- eine Einrichtung, die wirtschaftlich selbständig ist,
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht, die
- von wirtschaftlichem Gewicht ist,
- die der Erzielung von Einnahmen oder im Fall der fehlenden Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen dient und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG) zuzurechnen ist.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich; Einnahmenerzielung ist ausreichend.⁸⁴ Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb („Tätigkeit gewerblicher Art“).

⁸² Vgl VwGH 18. 12. 2014, 2011/15/0144.

⁸³ § 2 Abs 3 KStG; näher dazu *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 138 ff.

⁸⁴ Vgl BMF, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer, BMF-010219/0163-VI/4/2012 vom 28. 9. 2012, AÖF 2012/206, 5 f.

Ein körperschaftsteuerlicher Regel-BgA einer KöR liegt nur dann vor, wenn sämtliche BgA-Merkmale des § 2 Abs 1 KStG kumulativ vorliegen. Im Folgenden werden die Voraussetzungen der einzelnen BgA-Merkmale kurz umrissen:

Eine *wirtschaftlich selbständige Einrichtung* liegt vor, wenn sich eine Tätigkeit innerhalb der KöR wirtschaftlich hervorhebt, etwa durch eine besondere Leitung, eigenes Personal, einen geschlossenen Geschäftskreis, eigene Buchführung, eigene Verrechnungsstelle oder ein ähnliches, auf eine Einheit hinweisendes Merkmal. Eine feste örtliche Anlage ist nicht erforderlich.⁸⁵ Wirtschaftliche Selbständigkeit wird durch einen funktionellen einheitlichen Einsatz von Arbeit, Anlagen und Kapital und eine besondere Leitung charakterisiert, wodurch sich die Tätigkeit von der Gesamtbetätigung der KöR eindeutig abgrenzt.⁸⁶ Indizien für das Vorliegen einer wirtschaftlich-selbständigen Einrichtung sind insbesondere ein entsprechender Außenauftritt (eigene Webpräsenz / eigene Homepage), das Hervortreten einer eigenständigen organisatorischen Einrichtung innerhalb der KöR (eigene Leitung, eigenes Personal, geschlossener Geschäfts- und Rechnungskreis, uU räumliche Trennung), eigene Buchführung, eigene Verrechnungsstelle.⁸⁷ Die bloße Erfassung von Einnahmen auf einer Kostenstelle oder einem Innenauftrag im Rahmen des Rechnungswesens der Universität begründet uE noch keine wirtschaftliche Selbständigkeit, sondern hat allenfalls Indizcharakter für eine solche.⁸⁸ Bei Universitäten gelten nach herrschender Ansicht die *universitätsrechtlichen Organisationseinheiten* („OE“) als „Einrichtung“ iSd § 2 Abs 1 KStG und somit als relevante Beurteilungseinheit bei der BgA-Prüfung (näher dazu siehe Pkt. 2.5.).

Weitere Voraussetzung für die Begründung eines BgA ist eine *privatwirtschaftliche Tätigkeit*. Gemäß § 2 Abs 5 UStG liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Nach der Rechtsprechung des VwGH liegt eine hoheitliche Tätigkeit vor, wenn diese der KöR eigentümlich und vorbehalten ist. Die Abgrenzung zur Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgt dabei nach dem Gegenstand, dem Inhalt oder

⁸⁵ Vgl Rz 66 KStR 2013; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 67.

⁸⁶ VwGH 25. 2. 2004, 2003/13/0163.

⁸⁷ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 172; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 67.

⁸⁸ Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 68 unter Verweis auf VwGH 29. 1. 1981, 1282/79; 22. 12. 2004, 2001/15/0141 bezüglich des Haushaltsansatzes im kameralen Rechenwerk einer KöR; uE auf Universitäten sinngemäß übertragbar.

dem Charakter der jeweiligen Aufgabe (siehe bereits vorstehend Pkt. 2.2.1.).⁸⁹ Sind privatwirtschaftliche und hoheitliche Tätigkeiten in einer wirtschaftlich selbständigen Einrichtung untrennbar miteinander verbunden, liegt ein sogenannter *Mischbetrieb* vor. Bei Universitäten kommen derartige Konstellationen häufig vor. In der Körperschaftsteuer ist dieser Mischbetrieb je nach Überwiegen entweder zur Gänze als BgA oder als Hoheitsbetrieb zu behandeln (*Überwiegensgrundsatz*; näher dazu siehe Pkt. 2.5.).

Beim Merkmal der *Nachhaltigkeit* kommt es auf die wiederholte Ausführung einer Tätigkeit oder zumindest auf eine Wiederholungsabsicht an. Werden aufeinanderfolgende Handlungen unter Ausnützung derselben Gelegenheit und derselben Verhältnisse vorgenommen, liegt eine nachhaltige Betätigung vor.⁹⁰ Eine Tätigkeit für einen einzigen Auftraggeber wird dadurch nachhaltig, dass sie über einen längeren Zeitraum hinweg ausgeführt wird.⁹¹

Beim BgA-Merkmal des *wirtschaftlichen Gewichts* handelt es sich um einen unbestimmten Gesetzesbegriff, der durch das KStG 1988 neu in § 2 Abs 1 KStG eingeführt wurde. Es soll verhindern, dass reine Bagatellfälle der Steuerpflicht unterliegen.⁹² Zur Beurteilung, ob im Einzelfall wirtschaftliches Gewicht vorliegt, greifen die ständige Rechtsprechung⁹³, Lehre⁹⁴ und Verwaltungspraxis⁹⁵ auf die alte Kleinunternehmergrenze des UStG 1972 zurück, ohne aber deren inhaltliche Zielsetzung zu übernehmen (sogenannte Bagatellgrenze). Wirtschaftliches Gewicht liegt demnach dann nicht vor, wenn die jährlichen Einnahmen der betreffenden privatwirtschaftlichen Tätigkeit nicht einmal die *Bagatellgrenze von EUR 2.900,-* übersteigen, wobei Einnahmen aus echten Subventionen und Zuschüssen unberücksichtigt

⁸⁹ Vgl. Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 441.

⁹⁰ Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 79 ff.; Oberhuber in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (2017) § 2 Tz 66 ff.

⁹¹ Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 79 ff.

⁹² Raab, EU-Beihilfenverbot 76, mwN, ua VwGH 28. 11. 1980, 1709/77, ÖStZB 1981, 193; 22. 8. 1983, 83/15/0088, ÖStZB 1984, 345; 10. 7. 1989, 88/15/0163, ÖStZB 1990, 19 (auch mit dem Gleichheitssatz argumentierend); 26. 1. 1994, 92/13/0097, ÖStZB 1994, 751.

⁹³ Vgl. etwa VwGH 28. 11. 1980, 1709/77; 18. 12. 1980, 2874/79; 23. 2. 1984, 82/15/0173; 10. 7. 1989, 88/15/0163; 26. 1. 1994, 92/13/0097; 28. 10. 1997, 93/14/0224; 29. 1. 2014, 2010/13/0006.

⁹⁴ Sutter in L/R/S/S, KStG² § 2 Tz 54 ff.; Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 174, Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Tz 72 ff.

⁹⁵ Rz 70 KStR 2013.

bleiben.⁹⁶ Dabei ist nicht nur ein einzelnes Kalenderjahr heranzuziehen, sondern es ist auf einen längeren bzw überschaubaren Beobachtungszeitraum abzustellen.⁹⁷

Für das Vorliegen eines BgA ist die *Erzielung von Einnahmen* bzw bei fehlender Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr die Erlangung anderer wirtschaftlicher (geldwerter) Vorteile⁹⁸ notwendig. Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich, nach § 2 Abs 1 KStG ist Einnahmenerzielung ausreichend. Nach der Rechtsprechung des VfGH ist das Vorliegen von „*Einnahmensorientierung*“ ausreichend.⁹⁹ Somit schließt sowohl eine dauerhafte Verlusterzielung als auch eine Leistungserbringung zu Selbstkosten oder sogar darunter das Vorliegen eines steuerpflichtigen BgA grundsätzlich nicht aus.¹⁰⁰

Tätigkeit gewerblicher Art: § 2 Abs 1 KStG normiert, dass die Tätigkeit stets als Gewerbebetrieb gilt. Das bedeutet, nur privatwirtschaftliche Tätigkeiten, die einen gewerblichen Charakter aufweisen, also (mit Ausnahme der Gewinnerzielungsabsicht) „*im Erscheinungsbild einem Gewerbebetrieb entsprechen*“¹⁰¹, können einen BgA begründen. Dieses BgA-Merkmal dient primär zur Abgrenzung zur bloßen Vermögensverwaltung.¹⁰² Ob eine Tätigkeit gewerblichen Charakter hat, bestimmt sich dabei nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen.¹⁰³ In

⁹⁶ *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 174, mwN aus der Rsp, ua VwGH 28. 1. 1980, 1709/77; 15. 9. 1986, 84/15/0157; 10. 7. 1989, 88/15/0163; 28. 10. 1997, 93/14/0224; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 76.

⁹⁷ *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 75 unter Verweis auf Rz 70 KStR 2013, *Wiesner*, Der kommunale Wirtschaftsbetrieb als Steuersubjekt, in *Krejci/Ruppe* (Hrsg), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung (1992) 247 (252) sowie VwGH 8. 1. 1979, 2807, 2843/76; 6. 3. 1989, 86/15/0007.

⁹⁸ Das betrifft insbesondere sogenannte Selbstversorgungsbetriebe (Innenbetriebe), die ausschließlich oder überwiegend Leistungen an die KöR als Trägerkörperschaft erbringen. Soweit sie nur für den außerbetrieblichen (hoheitlichen) Bereich einer KöR tätig werden, liegt nach hA kein BgA iSd § 2 Abs 1 KStG vor (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 177, mwN, ua VwGH 29. 1. 1981, 1282/79; Rz 75 KStR 2013; kritisch: *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 93).

⁹⁹ VfGH 15. 6. 1985, B 474/80, VfSlg 10.954/1985.

¹⁰⁰ *Achatz* in *Nowak* (Hrsg), *Res universitatis*, FS Funk 37 (39).

¹⁰¹ Rz 74 KStR 2013; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 95 unter Verweis auf VwGH 9. 7. 1965, 1332/63; 29. 1. 1981, 1282/79; *Achatz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 2 Rz 59 iVm Rz 61; eine gewerbliche Tätigkeit iSd § 23 EStG ist dabei jedoch laut *Oberhuber* nicht zwingend erforderlich; *Oberhuber* in *R/S/V*, KStG § 2 Rz 91, unter Verweis auf *Sutter* in *L/R/S/S*, KStG² § 2 Tz 77.

¹⁰² Näher zur Vermögensverwaltung siehe oben Pkt. 2.3.2. und 2.3.3.

¹⁰³ Vgl *Bergmann/Bieber*, KStG § 2 Tz 5, unter Verweis auf Rz 5061 bis 5065 EStR 2000; *Sutter* in *L/R/S/S*, KStG² § 2 Tz 75 ff, der darauf hinweist, dass auch nicht-gewerbliche Tätigkeiten außerhalb des § 23 EStG (zB Tätigkeiten, die zu Einkünften aus selbständiger Tätigkeit führen) einen BgA begründen können,

Rz 74 KStR 2013 wird klargestellt, dass der außerbetriebliche Bereich einer KöR nicht zu den BgA zählt: *„Einkünfte im Rahmen der Vermögensverwaltung (aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen) und sonstige Einkünfte können daher keinen Betrieb gewerblicher Art begründen, soweit die Einkünfte nicht über den Bereich der Vermögensverwaltung hinausgehen und als gewerbliche einzustufen sind, als Hilfsgeschäfte innerhalb eines Betriebes gewerblicher Art anfallen oder kraft Gesetzes einen Betrieb gewerblicher Art darstellen.“*¹⁰⁴

2.4.2. Fiktive BgA gemäß § 2 Abs 2 KStG

a) Allgemeine Feststellungen

§ 2 Abs 2 KStG enthält in den Z 1 bis Z 3 eine taxative Aufzählung von Tätigkeiten, die kraft gesetzlicher Fiktion zur Begründung eines BgA führen, unabhängig davon, ob die BgA-Merkmale des § 2 Abs 1 KStG kumulativ vorliegen oder nicht;

- Z 1: Beteiligungen an Mitunternehmerschaften („Beteiligungs-BgA“)
- Z 2: entgeltliche Überlassung eines BgA („Betriebsverpachtungen“)
- Z 3: Überlassung von Grundstücken durch Agrargemeinschaften

Für Universitäten sind lediglich die ersten beiden Formen fiktiver BgA relevant und werden im Folgenden erläutert.

b) Beteiligungen an Mitunternehmerschaften

§ 2 Abs 2 Z 1 KStG normiert, dass die Beteiligung an einer Personengesellschaft¹⁰⁵, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, stets als BgA gilt. Es tritt nicht die beteiligte KöR, sondern der fiktive Beteiligungs-BgA als Gesellschafter der Mitunternehmerschaft auf. Beim Begriff der „Mitunternehmerschaft“ handelt es sich

sofern die übrigen BgA-Merkmale des § 2 Abs 1 KStG vorliegen; idS auch Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 2 Tz 61; vgl außerdem Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Tz 91.

¹⁰⁴ IdS auch Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 173; Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Rz 91.

¹⁰⁵ Offene Gesellschaft (OG), Kommanditgesellschaft (KG), atypisch stille Gesellschaft, eingetragene Erwerbsgesellschaft (EEG), Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR); vgl Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 119.

nicht um einen unternehmensrechtlichen Begriff, sondern um einen rein einkommensteuerrechtlichen Begriff (§ 23 Z 2 EStG). Nach den allgemeinen Grundsätzen gelten nur betrieblich tätige Personengesellschaften als Mitunternehmerschaften. Die Gesellschafter („Mitunternehmer“) müssen Unternehmerinitiative entfalten und ein Unternehmerrisiko tragen (Beteiligung am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen).

Weil nach vorherrschender Ansicht ein Beteiligungs-BgA nur vorliegt, wenn die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft bei Selbstführung durch die KöR einen Regel-BgA begründen würde, führt die Beteiligung an einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft zu keinem fiktiven BgA iSv § 2 Abs 2 Z 1 KStG.¹⁰⁶ Dasselbe gilt für Beteiligungen an vermögensverwaltenden Personengesellschaften oder an Personengesellschaften, die überwiegend hoheitliche Tätigkeiten ausüben.¹⁰⁷

Die Beteiligung von Universitäten an Kapitalgesellschaften begründet ebenfalls keinen fiktiven Beteiligungs-BgA. Als rein vermögensverwaltende Tätigkeit rechnet das Halten der Beteiligung zum außerbetrieblichen Bereich der Universität. Laufende Ausschüttungen unterliegen nicht der beschränkten Steuerpflicht, sondern bleiben in Folge der Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG iVm § 21 Abs 2 Z 1 KStG auf Ebene der KöR (Universität) steuerfrei (näher dazu siehe Pkt. 2.3.2.).

c) Entgeltliche Überlassung eines BgA

Gemäß § 2 Abs 2 Z 2 KStG gilt die entgeltliche Überlassung eines BgA als eigener fiktiver BgA. Darunter fällt jede Form der entgeltlichen Überlassung eines Betriebes. Die Bestimmung ist nicht nur auf die Nutzungsüberlassung durch Verpachtung beschränkt, sondern erfasst auch andere Überlassungsformen (zB Fruchtgenusseinräumungen).¹⁰⁸ Durch diesen fiktiven BgA soll die entgeltliche Überlassung eines Betriebes der Selbstführung durch die KöR gleichgestellt und

¹⁰⁶ Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 120; Raab, EU-Beihilfenverbot 79 f, mwN, ua Rz 83 KStR 2013 und Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988, Band II (1997) § 2 Tz 36/2; Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Rz 96; Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 2 Rz 89; aA Farmer, wonach § 2 Abs 2 KStG als *lex specialis* § 2 Abs 1 KStG vorgehe; uE verfehlt (Farmer, Der fiktive BgA, RdW 1995, 449).

¹⁰⁷ Vgl Rz 83 f KStR 2013.

¹⁰⁸ Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Rz 100; Sutter in L/R/S/S, KStG² (2016) § 2 Tz 86 ff.

dadurch einer möglichen Umgehung der Steuerpflicht durch eine Überlassung entgegengewirkt werden.¹⁰⁹ Durch diese Form des fiktiven BgA wird außerdem verhindert, dass bei der Überlassung die allgemeinen einkommensteuerrechtlichen Grundsätze zur Anwendung gelangen, nach denen die Verpachtung eines BgA entweder als Betriebsaufgabe gemäß § 24 EStG oder als Ruhen des Betriebes zu qualifizieren wäre.¹¹⁰

Was die Voraussetzung der Überlassung eines ganzen Betriebes anbelangt, ist unbeachtlich, ob bereits ein bestehender Betrieb überlassen wird oder ob die KöR als Trägerkörperschaft einen neu errichteten Betrieb entgeltlich einem Dritten zur Nutzung überlässt, ohne ihn selbst je aktiv geführt zu haben.¹¹¹ Entscheidend ist vielmehr, dass der überlassene Betrieb im Falle einer Selbstführung durch die KöR einen BgA begründen würde. Die BgA-Merkmale müssen also nicht bezüglich der entgeltlichen Überlassung kumulativ vorliegen, sehr wohl aber hinsichtlich des überlassenen Betriebes.¹¹² Würde hingegen bei Selbstführung durch die KöR ein Hoheitsbetrieb (inklusive Vermögensverwaltung oder ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb) vorliegen, kann nicht von einer steuerpflichtigen entgeltlichen Betriebsüberlassung im Sinne des § 2 Abs 2 Z 2 KStG ausgegangen werden.¹¹³

Weiters ist zu beachten, dass die bloße Überlassung einzelner Wirtschaftsgüter keinen fiktiven Überlassungs-BgA begründet. Es muss immer ein „Betrieb“ überlassen werden. Es ist jedoch nicht erforderlich, dass sämtliche Betriebsgrundlagen übertragen werden. Die Betriebsausstattung kann nach Ansicht der Finanzverwaltung auch unzureichend oder veraltet sein; es ist ausreichend, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen überlassen werden, die dem Nutzenden (Pächter) zumindest die Fortführung eines bescheidenen Betriebs ermöglichen.¹¹⁴

¹⁰⁹ Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Rz 99 unter Verweis auf Rz 85 KStR 2013; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 128; Achatz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 2 Rz 93.

¹¹⁰ Rz 85 KStR 2013; Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Rz 99; Sutter in L/R/S/S, KStG² § 2 Tz 87.

¹¹¹ Rz 86 KStR 2013; Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Rz 97.

¹¹² Die Beurteilung, ob bei einer Selbstführung Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht erzielt werden würden, ist nach Ansicht von Achatz/Mang/Lindinger anhand der Einnahmen des Pächters zu beurteilen (Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 129).

¹¹³ Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 129; Sutter in L/R/S/S, KStG² § 2 Tz 87.

¹¹⁴ Rz 86 f KStR 2013.

Was die weitere Voraussetzung der Entgeltlichkeit der Überlassung anbelangt, wird diese nach hA dann erfüllt, wenn die überlassende KöR ein „Pachtentgelt“ von mehr als EUR 2.900,- jährlich (= allgemeine Bagatellgrenze für BgA iSd § 2 Abs 1 KStG, siehe vorstehend Pkt. 2.4.1.) verrechnet.¹¹⁵

2.4.3. Steuerbefreiungen

Liegt dem Grunde nach eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht eines BgA vor, ist zu prüfen, ob Steuerbefreiungen zur Anwendung kommen. In der Folge werden ausgewählte Steuerbefreiungen überblicksartig dargestellt.

a) Gemeinnützigkeit von BgA

Das Steuerrecht sieht für Rechtsträger, denen ein steuerlicher Gemeinnützigkeitsstatus iSd §§ 34 ff BAO zukommt, eine Reihe von Abgabenbegünstigungen vor (ua Befreiung von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht gemäß § 5 Z 6 KStG und besondere Umsatzsteuerbefreiungen¹¹⁶ bzw ermäßigter Umsatzsteuersatz von 10% gemäß § 10 Abs 2 Z 4 UStG für wirtschaftliche/materielle Tätigkeiten).

Im Bereich der Körperschaftsteuer sind gemäß § 5 Z 6 KStG Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 2 KStG, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 ff BAO dienen, von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit. Bei Universitäten als KöR bezieht sich die Befreiungsbestimmung nicht auf die KöR selbst, sondern lediglich auf ihre unbeschränkt steuerpflichtigen BgA iSd § 2 KStG. Auf die Vermögensverwaltung sowie land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten findet die Befreiung keine Anwendung, weil diese privatwirtschaftlichen Betätigungen schon gemäß § 2 KStG von der unbeschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind und allenfalls einer beschränkten Steuerpflicht gemäß § 21 Abs 2 und 3 KStG unterliegen (siehe oben Pkt. 2.3.2.).¹¹⁷ Das bedeutet, nicht die Universität, sondern der jeweilige BgA ist gegebenenfalls Träger der steuerrechtlichen Begünstigung (§ 34 Abs 2 BAO).¹¹⁸

¹¹⁵ Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Rz 101; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 130.

¹¹⁶ zB § 6 Abs 1 Z 14 und Z 25 UStG.

¹¹⁷ Hammerl, Keine Mehrzahl von Geschäftsbetrieben bei einem gemeinnützigen Betrieb gewerblicher Art, RdW 2018/305, 392 {392}.

¹¹⁸ Rz 9 VereinsR 2001; Rz 182 KStR 2013; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 161; allenfalls in jenem Sonderfall, in denen ein BgA selbst eine KöR ist (§ 2 Abs 4 Satz 1 KStG), BgA und KöR also deckungsgleich sind, könnte auch die KöR selbst Trägerin der Begünstigung sein (idS wohl Rz 9 letzter HS VereinsR 2001).

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der einschlägigen Steuerbegünstigungen für gemeinnützige Rechtsträger ist, dass der BgA einer Universität die formalen und inhaltlichen Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO erfüllt und ihm insoweit ein steuerlicher Gemeinnützigkeitsstatus zukommt. Der BgA muss einen begünstigten Zweck (gemeinnützig, mildtätig oder kirchlich) erfüllen, darf nicht auf Gewinnerzielung gerichtet sein und muss in seiner tatsächlichen Geschäftsführung (Betriebsführung) ausschließlich und unmittelbar den begünstigten Zweck fördern. Ungeachtet seiner zivilrechtlichen Inexistenz, muss der gemeinnützige BgA – gleich wie andere gemeinnützige Rechtsträger mit eigener Rechtspersönlichkeit (insbesondere Verein, GmbH, Stiftung) – über eine eigene „Satzung“ (Betriebsordnung) verfügen, die die gesetzlichen Vorgaben der §§ 41 – 43 BAO erfüllt und in der die begünstigte Betätigung genau umschrieben wird und die ausschließliche und unmittelbare Förderung des begünstigten Zwecks sowie die Vermögensbindung entsprechend dokumentiert sind.¹¹⁹ Weitere Voraussetzung ist nach Ansicht der Finanzverwaltung, dass der gemeinnützige BgA insgesamt als unentbehrlicher Hilfsbetrieb iSv § 45 Abs 2 BAO zu werten ist.¹²⁰ Entfaltet ein gemeinnütziger BgA verschiedene privatwirtschaftliche Tätigkeiten, die in einem so engen funktionalen und organisatorischen Zusammenhang stehen, dass von einem einheitlichen BgA auszugehen ist, liegt nach der Praxis der Finanzverwaltung ein „gemeinnützigkeitsrechtlicher Mischbetrieb“ vor. Solange der Anteil der „materiellen“ (nicht unentbehrlichen) Betriebstätigkeit des einheitlichen BgA nicht mehr als 25% beträgt, wird insgesamt vom Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs ausgegangen. Der BgA kann diesfalls – bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO – die einschlägigen Steuerbegünstigungen für gemeinnützige Rechtsträger in Anspruch nehmen.¹²¹ Für den Bereich der Körperschaftsteuer bedeutet das Vorliegen eines unentbehrlichen Hilfsbetriebs iSd § 45 Abs 2 BAO, dass Kapitalanlagen und Grundvermögen, die dem Betriebsvermögen eines gemeinnützigen BgA zugeordnet werden, steuerfrei veräußert werden können (keine beschränkte Steuerpflicht iSd § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG, siehe vorstehend Pkt. 2.3.2.). Bei Kapitalanlagen kann ein KEST-Abzug durch Abgabe einer sogenannten „KEST-Befreiungserklärung“ iSv § 94 Z 5 EStG vermieden werden.¹²²

¹¹⁹ Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 161 iVm Rz 168 unter Verweis auf UFS 29. 1. 2007, RV/0074-L/05.

¹²⁰ Rz 182 KStR 2013; Hammerl, RdW 2018/305, 392 (392), mwN.

¹²¹ Hammerl, RdW 2018/305, 392 (392) unter Verweis auf Rz 165 ff VereinsR 2001 (insb Rz 178 VereinsR 2001).

¹²² Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 264.

b) Gesellige Veranstaltungen

Gemäß § 5 Z 12 lit a KStG¹²³ ist die entgeltliche Durchführung von Festen und geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltungen durch BgA¹²⁴ von KöR („Geselligkeitsbetriebe gewerblicher Art“¹²⁵) steuerbefreit, wenn die nachfolgenden Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- Ausschließliche entgeltliche Durchführung von geselligen oder gesellschaftlichen Veranstaltungen (Feste, Feiern, Bälle, Sportveranstaltungen etc)
- mit einer Höchstdauer sämtlicher Veranstaltungen von 72 Stunden im Kalenderjahr.
- Die Veranstaltungen dienen nach außen hin der materiellen Förderung eines gemeinnützigen, kirchlichen oder mildtätigen Zwecks im Sinne der §§ 34 ff BAO und die Erträge aus der jeweiligen Veranstaltung müssen nachweislich für diese begünstigten Zwecke verwendet werden.

Nach der Praxis der Finanzverwaltung beziehen sich die zeitlichen Grenzen für die Veranstaltungen auf die jeweilige KöR und nicht auf deren einzelne BgA.¹²⁶ Die Dauer der Veranstaltungen ist entsprechend nachzuweisen und zu dokumentieren.¹²⁷ Darüber hinaus müssen diese Veranstaltungen entgeltlich sein, indem Eintrittsgelder verlangt oder um freiwillige Spenden ersucht wird („verdeckter Eintrittspreis/unechte Spende“).¹²⁸

2.4.4. Liebhaberei

Unter Liebhaberei wird die Ausführung von Tätigkeiten verstanden, bei denen zwischen den daraus resultierenden Einnahmen und anfallenden Ausgaben

¹²³ § 5 Z 12 lit b KStG regelt die Steuerbefreiung für entgeltliche Geselligkeitsveranstaltungen von politischen Parteien und ist daher für Universitäten nicht einschlägig.

¹²⁴ Das bedeutet, die allgemeinen BgA-Merkmale des § 2 Abs 1 KStG müssen erfüllt sein; insbesondere müssen Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht (Erlöse > EUR 2.900,00 p.a.) erzielt werden; Renner/Strimitzer/Vock in R/S/V, KStG § 5 Rz 691 ff mwN.

¹²⁵ Rz 279 ff KStR 2013.

¹²⁶ Rz 283 KStR 2013; vgl jedoch § 5 Z 12 lit c KStG, wonach bei KöR mit territorialen Untergliederungen die Gesamtdauer für jede kleinste territoriale Gliederung ohne eigene Rechtspersönlichkeit gesondert zu bemessen ist.

¹²⁷ Zum Nachweis des Stundenausweises siehe Rz 283 KStR 2013.

¹²⁸ Rz 282 KStR 2013; Renner/Strimitzer/Vock in R/S/V, KStG § 5 Rz 706 f, mwN, vgl. FN 123.

ein derart krasses Missverhältnis besteht, dass „von einer ertragsorientierten wirtschaftlichen Tätigkeit nicht mehr gesprochen werden kann.“¹²⁹ Liebhaberei ist immer dann anzunehmen, wenn ein Betrieb ohne jegliches Gewinnstreben unterhalten wird und auch auf Dauer keine Gewinne zu erwarten sind. In der Steuerrechtsterminologie werden derartige dauerhaft verlustbringende Tätigkeiten mit den Begriffen „Liebhaberei“ oder „Voluptuärtätigkeit“ umschrieben.¹³⁰ Verlustbringende Tätigkeiten, die steuerlich als Liebhabereitätigkeit eingestuft werden, stellen keine Einkunftsquelle dar; dabei erzielte Verluste sind nicht mit positiven Einkünften ausgleichsfähig.¹³¹

Nach hA¹³² ist bei BgA von Kör keine steuerliche Liebhaberei möglich. Abgeleitet wird diese Rechtsansicht aus § 2 Abs 1 letzter Satz KStG, wonach bei BgA keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich ist, sondern die Tätigkeit stets als gewerblich gilt.¹³³ Gemäß § 5 Liebhabereiverordnung („LVO“)¹³⁴ werden BgA explizit vom Anwendungsbereich der LVO ausgenommen: Die Liebhabereigrundsätze der §§ 1 – 4 LVO sind auf BgA nicht anzuwenden. BgA gelten somit auch bei fortgesetzter Erwirtschaftung von Verlusten und bei Fehlen eines Ertragstrebens stets als Körperschaftsteuersubjekt (ex lege-Einkunftsquelleneigenschaft).¹³⁵ Das hat aber auch zur Konsequenz, dass allfällige Zufallsgewinne steuerpflichtig sind. Dieser negative Effekt kann (zumindest teilweise) dadurch ausgeglichen werden, dass Verluste – unabhängig davon, ob sie dauerhafter oder nur vorübergehender

¹²⁹ Ruppe/Achatz, USiG⁵ § 2 Tz 241, unter Verweis auf die Materialien zum AbgÄG 1983, 60 BlgNr 16. GP, 6.

¹³⁰ Raab, EU-Beihilfenverbot, 111 mwN, ua Doralt/Renner in Doralt, EStG¹⁴ (2010) § 2 (LVO) Tz 302 und Reichel/Fuchs in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Band III A – Kommentar (2010) § 2 Rz 14.1.

¹³¹ Vgl Rz 361 KStR 2013; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Kör³ Rz 1007.

¹³² ZB Rz 74 und 352 KStR 2013 unter Verweis auf Rz 147 IRL 2012; Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Rz 90 f und 95, mwN; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Kör³ Rz 89 und Rz 1009; Doralt/Renner in Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG (2014) LVO Tz 354, unter Verweis auf VwGH 29. 5. 2001, 2000/14/0195, ÖStZB 2002, 277; Schuch, Liebhaberei bei Betrieben gewerblicher Art und ausgegliederten Körperschaften in Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pircher/Prändl (Hrsg), Ausgliederungen (2003) 203 (207); Wiesner, KStG 1988 (II), Persönliche Steuerpflicht privat- und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, RdW 1988, 397 (400).

¹³³ Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Tz 90.

¹³⁴ Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl 1993/33 idF BGBl II 1999/15.

¹³⁵ Kritisch dazu unter Verweis auf Postulat der Wettbewerbsneutralität: Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Kör³ Rz 1009 unter Verweis auf Achatz in Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 1 (8).

Natur sind – auf Ebene des BgA vortragsfähig sind, wenn die übrigen Voraussetzungen des Verlustvortrages vorliegen.¹³⁶ In der Praxis erfolgt für dauerdefizitäre BgA häufig eine ertragsteuerliche Nichtveranlagung und die Finanzverwaltung verzichtet auf die Vorlage einer steuerlichen Gewinnermittlung.¹³⁷

2.5. Mischbetriebe von Universitäten – Überwiegensgrundsatz

2.5.1. Allgemeine Feststellungen

Nach dem Wortlaut des § 2 Abs 1 KStG stellt eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung nur dann einen BgA dar, wenn sie „ausschließlich“ oder „überwiegend“ einer nachhaltigen gewerblichen Tätigkeit dient. Umgekehrt liegt gemäß § 2 Abs 5 KStG ein Hoheitsbetrieb nur dann vor, wenn die Tätigkeit „überwiegend“ der öffentlichen Gewalt dient. Das Körperschaftsteuerrecht normiert somit für wirtschaftlich selbständige Einrichtungen von KÖR mit gemischt privatwirtschaftlich/hoheitlichem Tätigkeitskreis einen *Überwiegensgrundsatz*: Überwiegt innerhalb der Einrichtung der privatwirtschaftliche Tätigkeitsanteil, liegt insgesamt ein BgA iSd § 2 Abs 1 KStG vor. Überwiegt umgekehrt der hoheitliche Tätigkeitsanteil¹³⁸, liegt insgesamt ein Hoheitsbetrieb iSd § 2 Abs 5 KStG vor. Die jeweils untergeordneten Tätigkeiten teilen somit das Schicksal der überwiegenden Tätigkeiten, sind also entweder grundsätzlich unbeschränkt steuerpflichtig (BgA) oder nicht steuerbar (Hoheitsbereich).¹³⁹

Vorfrage ist in diesem Zusammenhang, ob tatsächlich eine einheitliche Einrichtung mit gemischt privatwirtschaftlich/hoheitlichem Tätigkeitskreis („*Mischbetrieb*“) vorliegt, oder von (zumindest) zwei getrennt voneinander zu beurteilenden Einrichtungen auszugehen ist.¹⁴⁰ Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH setzt ein Mischbetrieb eine Untrennbarkeit der einzelnen Tätigkeitsbereiche voraus. Davon ist dann auszugehen, wenn die privatwirtschaftlichen und hoheitlichen Tätigkeiten in einem so engen inneren Zusammenhang stehen,

¹³⁶ Vgl. Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KÖR³ Rz 1009.

¹³⁷ Vgl. Schuch in Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pircher/Prändl (Hrsg), Ausgliederungen (2003) 203 (207).

¹³⁸ Im Sinne der „klassischen“ hoheitlichen Tätigkeiten iSd § 2 Abs 5 KStG; siehe oben Pkt. 2.3.1.

¹³⁹ Vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 187.

¹⁴⁰ Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KÖR³ Rz 114 unter Verweis auf Wiesner in Krejci/Ruppe, 247 (251).

dass eine Aufspaltung nicht möglich oder nicht zumutbar ist.¹⁴¹ Nach der Praxis der Finanzverwaltung ist „für die Beurteilung der Steuerpflicht des Mischbetriebes (...) auf die überwiegende Zweckbestimmung des gesamten Betriebes abzustellen.“¹⁴²

Laut Oberhuber ist bei der Mischbetriebsprüfung eine zweistufige Prüfung vorzunehmen. Zuerst ist in funktionaler Betrachtungsweise zu beurteilen, ob ein „Herausschälen“ der privatwirtschaftlichen Tätigkeit möglich und zumutbar ist (organisatorischer Aspekt).¹⁴³ Bejahendenfalls liegen zwei getrennt voneinander zu beurteilende Einrichtungen vor. Ist dies nicht möglich, liegt ein Mischbetrieb vor und es ist festzustellen, welche der beiden Tätigkeitsbereiche überwiegt (inhaltlicher Aspekt).¹⁴⁴ Letzteres wird als sogenannte „Überwiegensprüfung“ bei Mischbetrieben bezeichnet.

2.5.2. Folgen für Universitäten

Allgemein stellt für die Beurteilung des Vorliegens eines Mischbetriebs und die Überwiegensprüfung die *wirtschaftlich selbständige Einrichtung* iSd § 2 Abs 1 KStG die *relevante Beurteilungseinheit* dar. Bei Universitäten ist zu beachten, dass der steuerliche Begriff der „wirtschaftlich selbständigen Einrichtung“ und der universitätsrechtliche Begriff der „Organisationseinheit (OE)“ iSd § 20 Abs 4 UG 2002 nicht zwingend deckungsgleich sind, weshalb jeweils eine Einzelfallbetrachtung erforderlich ist. Für die Frage nach der relevanten Beurteilungseinheit kann jedoch auf Schellmann verwiesen werden, wonach gemäß der Verwaltungspraxis und Lehre als Beurteilungseinheit bei der Überwiegensprüfung die jeweiligen Organisationseinheiten (OE) laut Organisationsplan der Universität heranzuziehen sind.¹⁴⁵ UE ergibt sich das auch implizit aus Rz 77 Punkt 6

¹⁴¹ VwGH 24. 4. 1980, 2730/77; vgl auch Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 188; Sutter in L/R/S/S, KStG² § 2 Tz 132; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 113 f, alle mwN aus der ständigen (kasuistischen) Rsp des VwGH.

¹⁴² Rz 75 KStR 2013.

¹⁴³ Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Tz 131, unter Verweis auf BFH 26. 5. 1977, V R 15/47, BStBl II 1977, 813; VwGH 7. 1. 1955, 2277/53, Slg 1079 f; 22. 12. 2011, 2010/15/0192.

¹⁴⁴ Oberhuber in R/S/V, KStG § 2 Tz 131, unter Verweis auf BFH 23. 6. 1953, I 40/53, BStBl III 1953, 226; VwGH 29. 1. 1981, 1282/79.

¹⁴⁵ Schellmann in Mayer, UG² § 18 III 3, 62 unter Verweis auf Achatz, Das Steuerrecht für die Universitäten, in Höllinger/Titscher (Hrsg), Die österreichische Universitätsreform (2004) 410 (418), wonach „das Vorliegen einer Universitätseinrichtung Indizfunktion für das Vorliegen einer wirtschaftlich selbständigen Einrichtung hat“.

KStR 2013, wo ua bezüglich der gemischt hoheitlich/privatwirtschaftlichen Tätigkeit einer „*teilselbständigen Organisationseinheit einer Universität*“ festgehalten wird, dass „*im Hinblick auf die personelle und technische Verflechtung mit dem Hoheitsbetrieb und der in der Regel untergeordneten Funktion der Privatwirtschaftsverwaltung ein Betrieb gewerblicher Art nicht begründet [wird]*“.

Vor diesem Hintergrund sprechen in einer Gesamtbetrachtung gute Gründe dafür, dass für die Frage des Vorliegens eines Mischbetriebs und der Überwiegensprüfung bei *Universitäten* die einzelnen *Organisationseinheiten* laut Organisationsplan gemäß § 20 Abs 4 UG 2002 (insbesondere Departments, Fakultäten, Institute) regelmäßig als einheitliche und untrennbare Einrichtungen einzustufen und somit als *relevante Beurteilungseinheit* heranzuziehen sind. Das hat zur Folge, dass *Universitäten* mit ihren privatwirtschaftlichen Tätigkeiten im Bereich der Körperschaftsteuer nur ausnahmsweise dann einen BgA begründen, wenn die Tätigkeit in einer eigens dafür geschaffener OE ausgeübt wird oder sich die betreffende Tätigkeit innerhalb der Gesamtbetätigung einer universitären Einrichtung (OE) organisatorisch und wirtschaftlich derart heraushebt, sodass vom Vorliegen einer separat zu beurteilenden wirtschaftlich selbständigen Einrichtung auszugehen ist. Das ist dann der Fall, wenn „*die Einrichtung nach außen als wirtschaftlich selbständige Einheit in Erscheinung tritt und keine untrennbare personelle, technische oder funktionale Verflechtung mit dem Hoheitsbereich besteht*“.¹⁴⁶ Werden außerdem die übrigen BgA-Merkmale des § 2 Abs 1 KStG erfüllt, läge insoweit ein eigener BgA vor, der neben den Hoheitsbetrieb iSd § 2 Abs 5 KStG tritt.

Zu einer derartigen „*Verselbständigung*“ privatwirtschaftlicher Tätigkeiten im Rahmen einer universitären Einrichtung wird es jedoch uE nur selten kommen. Vielmehr geht die hA davon aus, dass privatwirtschaftliche Tätigkeiten der *Universitäten* bzw ihrer Einrichtungen regelmäßig mit den hoheitlichen Tätigkeiten organisatorisch, personell, technisch und funktionell so eng verflochten sind, dass körperschaftsteuerlich von einem einheitlichen Betrieb (Mischbetrieb) auszugehen ist.¹⁴⁷ Weil die hoheitlichen, den *Universitäten* gemäß § 3 UG 2002 gesetzlich zugewiesenen Aufgaben regelmäßig überwiegen, ist nach *Achatz*¹⁴⁸ davon aus-

¹⁴⁶ *Achatz*, RdW 2017, 711 unter Verweis auf BMF 3. 2. 1997, ARD 4815/28/97.

¹⁴⁷ *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KÖR³ Rz 934; vgl auch *Schellmann* in *Mayer*, UG 2002² § 18 III.1.

¹⁴⁸ *Achatz*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der *Universitäten* zwischen neuem *Universitätsrecht* und

zugehen, dass universitäre Einrichtungen idR keine BgA iSd § 2 Abs 1 KStG begründen, sondern Hoheitsbetriebe darstellen (siehe bereits oben Pkt. 2.2.1.).

Dies wird insbesondere auch aus den Gesetzesmaterialien zum § 2 KStG 1988¹⁴⁹ und § 18 UG 2002¹⁵⁰ zum engen Zusammenhang der Auftragsforschung von Universitätsinstituten mit der wissenschaftlichen Eigenforschung abgeleitet.¹⁵¹ So sind laut den Gesetzesmaterialien zum UG 2002 „in den Universitäten und deren Organisationseinheiten (...) wie bisher die hoheitlichen und privatwirtschaftlichen Tätigkeiten untrennbar miteinander verbunden, wobei die hoheitlichen Aufgaben überwiegen.“¹⁵² Der Gesetzgeber vertritt insoweit auch im Bereich der Vollrechtsfähigkeit nach dem UG 2002 dieselbe Rechtsauffassung, wie er sie bereits zum UOG 1975 vertreten hatte.¹⁵³

3. Umsatzsteuer

3.1. Einleitende Feststellungen

Nach nationalem Umsatzsteuerrecht sind KöR gemäß § 2 Abs 3 UStG nur im Rahmen ihrer BgA gemäß § 2 KStG, ihrer land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sowie bestimmter fiktiver umsatzsteuerlicher BgA iSd § 2 Abs 3 Satz 3 Teilstriche 1 – 5 UStG unternehmerisch tätig und unterliegen nur insoweit der Umsatzsteuer. Das österreichische UStG knüpft somit bei der Besteuerung von KöR prinzipiell an das körperschaftssteuerrechtliche Rechtsinstitut des BgA an, indem die einschlägigen Bestimmungen des UStG auf § 2 KStG verweisen. Der außerbetriebliche Bereich von Universitäten als KöR, insbesondere die hoheitliche Lehre und Forschung iSd § 3 UG 2002, unterliegt daher im nationalem Recht nach traditioneller Auffassung weitgehend nicht der Umsatzsteuer (im Detail siehe Pkt. 3.3.). Zu beachten sind jedoch

Europarecht, in Novak (Hrsg), Res Universitatis, FS Funk (2003) 37 (40 f).

¹⁴⁹ ErläufRV 622 BlgNr 17. GP 14.

¹⁵⁰ ErläufRV 1134 BlgNr 21. GP 77.

¹⁵¹ Näher dazu Achatz, RdW 2017, 710, mwN; Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 224;

Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 115.

¹⁵² ErläufRV 1134 BlgNr 21. GP 77 (zu § 18 UG 2002).

¹⁵³ Vgl Feststellung des Wissenschaftsausschusses iZm UOG-Novelle 1987, 412 BlgNR 17. GP.

auch die Vorgaben des europäischen Mehrwertsteuerrechts, das im Hinblick auf die Besteuerung der öffentlichen Hand von der nationalen Rechtslage abweicht bzw eine andere Besteuerungssystematik verfolgt (im Detail siehe Pkt. 3.2.).

3.2. Vorgaben des europäischen Mehrwertsteuerrechts

3.2.1. Grundlagen

Nach Unionsrecht richtet sich die Unternehmereigenschaft von Universitäten als KöR („*Einrichtungen des öffentlichen Rechts*“) zunächst nach den allgemeinen Regeln des europäischen Mehrwertsteuerrechts, wobei dieses weder die im österreichischen Umsatzsteuerrecht verwendeten Begriffe „*Unternehmer*“ noch „*unternehmerisch*“ kennt. Die MwStSys-RL verwendet vielmehr den Begriff „*Steuerpflichtiger*“ für „*Unternehmer*“ und „*wirtschaftlich*“ für „*unternehmerisch*“. ¹⁵⁴ Gemäß Art 9 Abs 1 MwStSys-RL gilt als „*Steuerpflichtiger*“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Als „*wirtschaftliche Tätigkeit*“ gelten dabei alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Insbesondere gilt die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen als wirtschaftliche Tätigkeit.

Das europäische Mehrwertsteuerrecht verfolgt bei der Besteuerung der öffentlichen Hand ein anderes Besteuerungskonzept als das österreichische Umsatzsteuerrecht: Anders als das UStG ¹⁵⁵ sieht die MwStSys-RL kein Sondersteuerregime für die öffentliche Hand vor. Die allgemeine Vorschrift des Art 9 MwStSys-RL gilt grundsätzlich auch für KöR (Einrichtungen des öffentlichen Rechts); allerdings wird die Steuerpflichtigeneigenschaft von Einrichtungen des öffentlichen Rechts durch Art 13 MwStSys-RL eingeschränkt (näher dazu sogleich). ¹⁵⁶ Somit ist in einem ersten Schritt zu beurteilen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 Abs 1 MwStSys-RL vorliegt. Ist dies zu bejahen, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob und inwieweit die betreffende Tätigkeit nach Maßgabe des Art 13 MwStSys-RL nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, somit nicht steuerbar ist.

¹⁵⁴ Ehrke-Rabel, Die Entwicklung des Unternehmerbegriffs im UStG, Achatz/Tumpel (Hrsg),

Der Unternehmerbegriff des UStG (2017) 1 (3).

¹⁵⁵ In § 2 Abs 3 UStG; näher dazu siehe Pkt. 3.3.3.

¹⁵⁶ Vgl Ehrke-Rabel in Achatz/Tumpel (Hrsg) 1 (1) FN 5.

Der jüngeren Rsp des EuGH ist zu entnehmen, dass bei KöR hinsichtlich der Beurteilung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit primär darauf abgestellt wird, ob die erzielten Einnahmen Leistungsentgelte für die erbrachten Leistungen darstellen.¹⁵⁷ Zu beachten ist jedoch, dass das Vorliegen von gegen Entgelt erbrachten Dienstleistungen nach Ansicht des EuGH allein nicht ausreicht, um von einer wirtschaftlichen Tätigkeit auszugehen. Im Sinne einer Gesamtbetrachtung sind alle Umstände zu prüfen, unter denen die Tätigkeit erbracht wird. So hat der EuGH in der *Rs Borsele* im Fall von Schülertransporten einer Gemeinde judiziert, dass ungeachtet der Qualifikation der Elternbeiträge als Leistungsentgelte keine wirtschaftliche Tätigkeit vorlag, da zum einen die Beiträge lediglich 3% der gesamten Transportkosten abdeckten und der Rest aus öffentlichen Mitteln finanziert wurde. Zum anderen wurde die gegenständliche Dienstleistung unter Bedingungen erbracht, die sich von denen unterscheiden, unter denen die Tätigkeit der Personenbeförderung üblicherweise vorgenommen wird. Der EuGH qualifizierte die Elternbeiträge daher nicht als Entgelt, sondern als Gebühr und verneinte das Vorliegen des für einen Leistungsaustausch erforderlichen Gegenleistungszusammenhangs.¹⁵⁸

Die Eigenschaft der öffentlichen Hand als Steuerpflichtiger iSd Art 9 MwStSyst-RL erfährt durch Art 13 MwStSyst-RL eine grundsätzliche Einschränkung.¹⁵⁹ Nach Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (näher dazu vgl. Pkt. 3.2.2.). Diese Sonderregelung für Einrichtungen des öffentlichen Rechts (KöR) steht jedoch unter einem Wettbewerbsvorbehalt: Sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, sind auch Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt als steuerpflichtig zu behandeln (Art 13 Abs 1 UAbs 2 MwStSyst-RL). Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH müssen für die Nichteinbeziehung von Einrichtungen des öffentlichen Rechts in die Steuerpflicht kumulativ zwei Voraus-

¹⁵⁷ *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 9 unter Verweis auf EuGH 2. 6. 2016, C-263/15, *Lajvér*; 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*; vgl auch EuGH 29. 10. 2015, C-174/14, *Saudaçor* Rn 48, unter Verweis auf EuGH 25. 3. 2010, C-79/09, *Kommission/Niederlande* Rn 76f.

¹⁵⁸ EuGH 12. 5. 2016, C-520/14, *Gemeente Borsele* Rn 33f unter Verweis auf EuGH 29. 10. 2009, C-246/08, *Kommission/Finnland* Rn 50.

¹⁵⁹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 10.

setzungen erfüllt sein: Einerseits die Ausübung von Tätigkeiten durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts und andererseits die Vornahme dieser Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt.¹⁶⁰

Zusätzlich können Mitgliedstaaten bestimmte Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL). Tätigkeiten die prinzipiell nicht „hoheitlich“ sind, können nach Wahl des Mitgliedsstaates aufgrund dieser Fiktion gleich wie hoheitliche Tätigkeiten behandelt werden („quasi-hoheitliche Tätigkeiten“). Auch hier ist ein Wettbewerbsvorbehalt (Art 134 MwStSyst-RL) zu beachten.¹⁶¹

Nach dem europäischen Mehrwertsteuerrecht sind Universitäten als Einrichtungen des öffentlichen Rechts somit insoweit „Steuerpflichtige“, als sie wirtschaftliche Tätigkeiten iSd Art 9 MwStSyst-RL ausüben und keine Einschränkung nach Art 13 MwStSyst-RL erfolgt. Das Vorliegen eines körperschaftsteuerlichen oder umsatzsteuerlichen BgA ist dafür nicht relevant – dem europäischen Mehrwertsteuerrecht ist das Rechtsinstitut des BgA fremd.

3.2.2. Hoheitliche und quasi-hoheitliche Tätigkeiten von Universitäten

Nach der MwStSyst-RL können Universitäten als Einrichtungen des öffentlichen Rechts (KöR) nur insoweit „hoheitlich“ tätig werden, als sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Der Begriff der Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ in Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL deckt sich zwar dem Wortlaut nach mit § 2 Abs 5 KStG¹⁶²; es han-

¹⁶⁰ EuGH 29. 10. 2015, C-174/14, *Saudaçor* Rn 51, mwN aus der stRsp; vgl auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 9/1 unter Verweis auf EuGH 25. 7. 1991, C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*, Rn 18; 12. 9. 2000, C-276/97, *Kommission/Frankreich*, Rn 39; 12. 6. 2008, C-462/05, *Kommission/Portugal* Rn 25; siehe auch EuGH 12. 9. 2000, C-260/98, *Kommission/Griechenland* Rn 34, 12. 9. 2000, C-358/97, *Kommission/Irland* Rn 37 und 12. 9. 2000, C-359/97, *Kommission/Vereinigtes Königreich* Rn 49.

¹⁶¹ Art 134 MwStSyst-RL: „In folgenden Fällen sind Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben b, g, h, i, l, m und n ausgeschlossen: a) sie sind für die Umsätze, für die die Steuerbefreiung gewährt wird, nicht unerlässlich; b) sie sind im Wesentlichen dazu bestimmt, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.“

¹⁶² § 2 Abs 5 KStG: „Eine privatwirtschaftliche Tätigkeit (...) liegt nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb)“.

delt sich dabei jedoch um einen eigenständigen unionsrechtlichen Begriff. Er wurde durch die Rechtsprechung des EuGH konkretisiert und ist grundsätzlich enger zu verstehen als nach nationalem Verständnis.¹⁶³ Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“, die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, um solche, durch die eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen wird.¹⁶⁴ Das betrifft Tätigkeiten, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen eigens für sie geltender rechtlicher Regelungen ausgeübt werden; dazu gehören explizit nicht Tätigkeiten, die unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausgeübt werden, wie von privaten Wirtschaftsteilnehmern. Gegenstand und Zweck der Tätigkeit sind hingegen unbeachtlich. Entscheidend ist vielmehr, ob es zur „Gebrauchmachung von hoheitlichen Befugnissen“ durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts kommt. Bejahendenfalls ist davon auszugehen, dass die betreffende Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Regelung unterliegt und somit unter anderen rechtlichen Bedingungen ausgeübt wird als Tätigkeiten privater Wirtschaftsteilnehmer.¹⁶⁵ Weiters hat der EuGH klargestellt, dass Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL „hauptsächlich die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeiten betrifft, die, obwohl sie wirtschaftlicher Art sind, eng mit der Ausübung hoheitlicher Befugnisse im Zusammenhang stehen.“¹⁶⁶

Entscheidendes Beurteilungskriterium für den EuGH ist somit die „konkrete Ausübungsmodalität“ der Tätigkeit. Ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und ge-

¹⁶³ EuGH 29. 10. 2015, C-174/14, *Saudaçor* Rn 49, mwN: „Als Ausnahme von der allgemeinen Regel der Mehrwertsteuerpflicht jeder Tätigkeit wirtschaftlicher Natur ist Art 13 Abs 1 der Richtlinie 2006/112 eng auszulegen.“

¹⁶⁴ *Ruppe/Achatz*, USiG⁵ § 2 Tz 9/2; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 431, beide unter Verweis auf EuGH 11. 7. 1985, 107/84, *Kommission/Deutschland*; 26. 3. 1987, 235/85, *Kommission/Niederlande*.

¹⁶⁵ EuGH 29. 10. 2015, C-174/14, *Saudaçor* Rn 70, unter Verweis auf EuGH 14. 12. 2000, C-446/98, *Fazenda Pública* Rn 17, 19 und 22; vgl auch EuGH 17. 10. 1989, 231/87, *Comune di Carpaneto*; 15. 5. 1990, C-4/89 *Comune di Carpaneto II*; 6. 2. 1997, C-247/95, *Marktgemeinde Welden*; VwGH 20. 1. 2005, 2000/14/0203; 29. 1. 2014, 2010/13/0006; 27. 7. 2016, 2013/13/0083; vgl BMF, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer, BMF-010219/0163-VI/4/2012 vom 28. 9. 2012, AÖF 2012/206, unter Verweis auf VwGH 4. 2. 2009, 2008/15/0174 und Rz 272 USiR 2000; *Ruppe/Achatz*, USiG⁵ § 2 Tz 9/2; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 431.

¹⁶⁶ EuGH 29. 10. 2015, C-174/14, *Saudaçor* Rn 71 unter Verweis auf EuGH 16. 9. 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council* ua Rn 31.

regelt sind, ist hingegen unerheblich.¹⁶⁷ Liegt dem Grunde nach eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL vor und bedient sich die Einrichtung des öffentlichen Rechts bei ihrer Aufgabenerfüllung privatrechtlicher Handlungsformen, unterliegt diese Tätigkeit grundsätzlich der Mehrwertsteuer. Bei einem Auftreten mit öffentlich-rechtlichen Handlungsformen (zB mittels Bescheid) liegt hingegen eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt gemäß Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL vor (mag sie auch wirtschaftlicher Art sein).¹⁶⁸ Soweit eine Nichtbesteuerung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen iSd Art 13 Abs 1 UAbs 2 MwStSyst-RL führen würde ¹⁶⁹, unterliegt die Einrichtung öffentlichen Rechts insoweit nicht der Mehrwertsteuer.¹⁷⁰

Ob die betreffende Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt wird oder nicht, ist nach ständigen Rechtsprechung des EuGH nach den Vorschriften des nationalen Rechts des jeweiligen Mitgliedstaates zu beurteilen.¹⁷¹ Hierbei ist ein besonderer Wert auf die spezielle (öffentlich-rechtliche) Regelung zu legen, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die betreffende Regelung an Hand dieses Kriteriums zu beurteilen.¹⁷² Wie *Ruppe/Achatz* ausführen, ist bisher nicht abschließend geklärt, ob den im nationalen Recht bei hoheitlichen Tätigkeiten angewandten Beurteilungskriterien der „*Eigentümlichkeit*“ und des „*Vorbehaltenseins*“ eine unionsrechtliche Relevanz zukommt. Ihrer Ansicht nach ist dies jedenfalls zu bejahen, „*wenn das Eigentümlich- und Vorbehaltensein in entsprechenden rechtlichen Regelungen seinen Niederschlag gefunden hat.*“ Sie gelangen dabei zum Ergebnis, dass sich das nationale und das unionsrechtliche Auslegungsergebnis in Bezug auf (hoheitliche) Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt immer dann decken wird, „*wenn öffentliche Aufgaben nicht mit Handlungsformen*

¹⁶⁷ Vgl BMF, Salzburger Steuerialog 2012 – Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer, BMF-010219/0163-VI/4/2012 vom 28. 9. 2012, AÖF 2012/206, 5 f.

¹⁶⁸ Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 431.

¹⁶⁹ Näher dazu *Ruppe/Achatz*, USiG⁵ § 2 Tz 9/3; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 432; Salzburger Steuerialog 2012 – Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer, BMF-Erlass vom 28. 9. 2012, BMF-010219/0163-VI/4/2012 unter Verweis auf 16. 9. 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council ua*.

¹⁷⁰ EuGH 17. 10. 1989, C-231/87, *Comune di Carpaneto* Rn 7; 16. 9. 2008, C-288/07, *Isle of Wight Council ua* Rn 32; 20. 3. 2014, C-72/13, *Gmina Wroclaw*; 29. 10. 2015, C-174/14, *Saudaçor* Rn 73; 19. 1. 2017, C-344/15, *National Roads Authority*.

¹⁷¹ ZB EuGH 17. 10. 1989, C-231/87, *Comune di Carpaneto*; VwGH 20. 1. 2005, 2000/14/0203; VwGH 20. 1. 2005, 2000/14/0203; 27. 7. 2016, 2013/13/0083; vgl auch *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 431.

¹⁷² *Ruppe/Achatz*, USiG⁵ § 2 Tz 9/2 iVm Tz 186/2.

des privaten Rechts, sondern mit Handlungsformen des öffentlichen Rechts erfüllt werden“, was die Mehrzahl der Fälle darstellen wird. Zu beachten ist jedoch immer der Wettbewerbsvorbehalt des Art 13 Abs 1 UAbs 2 MwStSyst-RL.¹⁷³

Der nach der MwStSyst-RL nicht-steuerbare („hoheitliche“) Bereich einer Einrichtung des öffentlichen Rechts (KöR) umfasst daher insbesondere jene Tätigkeiten, bei denen eine KöR auf Basis einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird. Dh, wo sie als Trägerin von Hoheitsrechten mit staatlichem „imperium“ auftritt und durch öffentlich-rechtliche Rechtsakte handelt (insbesondere mittels Bescheid). Bei öffentlichen Universitäten ist dies insbesondere dem Bereich der Lehre iSd § 3 iVm §§ 54–57 UG 2002 (ordentliche Studien, Universitätslehrgänge und Vorbereitungslehrgänge) der Fall, wo Universitäten gemäß § 51 Abs 1 UG 2002 in Vollziehung der Studienvorschriften im Rahmen der Hoheitsverwaltung tätig werden.¹⁷⁴ Insbesondere auf Grund der Befugnis zur Bescheiderlassung in diesem Bereich dürften Universitäten auch aus Sicht des europäischen Mehrwertsteuerrechts hier „hoheitlich“ im Rahmen der öffentlichen Gewalt gemäß Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL tätig werden. ISd vorstehend erläuterten ständigen Rechtsprechung des EuGH dürfte hier ein „Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnisse“ bzw eine „eng mit der Ausübung hoheitlicher Befugnisse im Zusammenhang stehende Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ vorliegen (siehe Pkt. 3.3.5.b; zum Sonderfall der universitären Forschung iRd hoheitlichen Forschungsanstalt siehe Pkt. 3.3.5.a).¹⁷⁵

Daneben hat Österreich uE auch von der Ermächtigung gemäß Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL Gebrauch gemacht und behandelt bestimmte, nach der MwStSyst-RL befreite Tätigkeiten so, als ob sie hoheitlich wären („quasi-hoheitlicher“ Bereich). Für Universitäten ist insbesondere die Befreiung nach Art 132 Abs 1 lit i MwStSyst-RL iVm Art 44 EU-DVO relevant. Gemäß Art 132 Abs 1 lit i der MwStSyst-RL befreien die Mitgliedsstaaten ua die Umsätze betreffend den Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit diesen Aufgaben betraut sind, sowie von anderen (privaten) Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung von der Mehrwertsteuer

¹⁷³ Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 9/2 iVm Tz 186/2, unter Verweis auf das Umsatzsteuer-Protokoll über den Salzburger Steuerdialog 2006 vom 2. November 2006, BMF-010219/0424-VI/4/2006.

¹⁷⁴ Siehe vorstehend Pkt. 2.2.1.

¹⁷⁵ Siehe die in der FN 164 zitierte Rsp des EuGH.

(Umsatzsteuer). In diesem Rahmen sind Universitäten auch nicht steuerbar, selbst wenn sie nicht auf öffentlich-rechtlicher, sondern auf privatwirtschaftlicher Grundlage auftreten („*quasi-hoheitlich*“). Diese Befreiung steht jedoch unter dem Wettbewerbsvorbehalt des Art 134 MwStSyst-RL (siehe oben Pkt. 3.2.1).

3.2.3. Verhältnis zwischen nationalem Recht und Unionsrecht

Das Unionsrecht stellt eine autonome (supranationale) Rechtsordnung dar, die neben den nationalen Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten besteht und diese in wesentlichem Umfang beeinflusst und determiniert. Die Wirkungsweise des Unionsrechts im nationalen Recht wird durch nachfolgende, eng miteinander verbundene und sich ergänzende, Strukturprinzipien gekennzeichnet:

- Grundsatz der unmittelbaren (autonomen) Geltung des Unionsrechts
- Grundsatz der unmittelbaren Anwendbarkeit (Durchgriffswirkung) des Unionsrechts im nationalen Recht
- Vorrang von unmittelbar anwendbarem Unionsrecht vor widersprechendem nationalem Recht (Anwendungsvorrang)
- Gebot der unionsrechtskonformen (richtlinienkonformen) Interpretation von nationalem Recht¹⁷⁶

Durch das Gebot der unionsrechtskonformen (richtlinienkonformen) Interpretation von nationalem Recht auf der einen Seite und dem Grundsatz des Anwendungsvorrangs von unmittelbar anwendbarem Unionsrecht auf der anderen Seite, sollen Kollisionen zwischen innerstaatlichem Recht und Unionsrecht aufgelöst und dadurch die uneingeschränkte Wirkung und einheitliche Geltung des Unionsrechts in den Mitgliedstaaten sichergestellt werden.¹⁷⁷

Das Gebot der unionsrechtskonformen (richtlinienkonformen) Interpretation von nationalem Recht trifft unmittelbar alle Träger öffentlicher Gewalt in den Mit-

¹⁷⁶ Ausführlich: Raab, Die Wirkung des Unionsrechts im innerstaatlichen Recht. Auflösung von Kollisionsfällen zwischen Unionsrecht und innerstaatlichem Recht, SPRW 2011, 107 (110 ff), mwN.

¹⁷⁷ Raab, SPRW 2011, 107 (112), mwN.

gliedstaaten (somit Behörden und Gerichte). Sie sind von Amts wegen dazu verpflichtet, nationales Recht so weit wie möglich im Einklang mit den Vorgaben des Unionsrechts zu interpretieren und anzuwenden.¹⁷⁸ Die Grenze der unionsrechtskonformen Interpretation bildet dabei eine unzulässige *contra legem*-Rechtsfortbildung des nationalen Rechts.¹⁷⁹ Das Gebot der richtlinienkonformen Interpretation ist als Unterfall der unionsrechtskonformen Interpretation zu sehen. Ihm kommt insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer große praktische Bedeutung zu, da die wesentliche Rechtsquelle des europäischen Mehrwertsteuerrechts die MwStSyst-RL ist. EU-Richtlinien sind gegenüber den Mitgliedstaaten nur hinsichtlich ihres Ziels verbindlich (vgl. Art 288 AEUV).¹⁸⁰ Ihnen kommt somit die Rolle von „Rahmengesetzen“ zu. Ihre Wirksamkeit setzt daher grundsätzlich eine Umsetzung in nationales Recht voraus. Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH hat jeder Mitgliedstaat die Verpflichtung, in seiner nationalen Rechtsordnung alle erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um die volle Wirksamkeit der Richtlinie gemäß ihrer Zielsetzung zu gewährleisten.¹⁸¹

Ist eine unionrechtskonforme (richtlinienkonforme) Interpretation des nationalen Rechts auf Basis der anerkannten „klassischen“ Interpretationsmethoden¹⁸² nicht möglich, ist der Grundsatz des Anwendungsvorrangs von unmittelbar anwendbarem Unionsrecht zu beachten. Er ist von sämtlichen Trägern öffentlicher Gewalt von Amts wegen wahrzunehmen.¹⁸³ Anwendungsvorrang von unmittelbar anwendbarem Unionsrecht bedeutet, dass eine innerstaatliche Norm, die im Widerspruch zu einer unmittelbar anwendbaren unionsrechtlichen Norm oder einem unmittelbar anwendbaren unionsrechtlichen Rechtsgrundsatz steht, un-

¹⁷⁸ Raab, SPRW 2011, 107 (112) unter Verweis auf die stRsp des EuGH, ua EuGH 10. 4. 1984, C-14/83, *Von Colson und Kamann* Rn 26; 14. 7. 1994, C-91/92, *Faccini Dori* Rn 8; 5. 10. 2004, C-397/01 – C-403/01, *Pfeiffer ua* Rn 110; 4. 7. 2006, C-212/04, *Adeneler ua* Rn 117; sowie dem Schrifttum, ua *Ehrke-Rabel*, *Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht*, ÖStZ 2009, 189 (190); *Jarass/Beljin*, *Unmittelbare Anwendung des EG-Rechts und EG-konforme Auslegung*, JZ 2003, 768 (774).

¹⁷⁹ Ausführlich dazu Raab, SPRW 2011, 107 (111 ff).

¹⁸⁰ Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union vom 13. 12. 2007, ABl C 2012/326, 47.

¹⁸¹ *Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2009, 189 (189) unter Verweis auf EuGH 7. 5. 2002, C-478/99, *Kommission/Schweden* Rn 15; 26. 6. 2003, C-233/00, *Kommission/Frankreich* Rn 75; 16. 6. 2005, C-456/03, *Kommission/Italien* Rn 50.

¹⁸² Raab, SPRW 2011, 107 (118 ff).

¹⁸³ *Ruppe/Achatz*, USIG³ Einf Tz 26 unter Verweis auf EuGH 9. 3. 1978, 106/78 *Simmenthal II*; 22. 6. 1989, 103/88 *Fratelli Costanzo*; 26. 4. 2012, C-621/10 *Balkan and Sea Properties*, Rn 54; *Ehrke-Rabel*, ÖStZ 2009 189 (191), mwN;

anwendbar ist (Verwerfungs- oder Nichtanwendungspflicht innerstaatlicher Organe).¹⁸⁴ Im Bereich der Umsatzsteuer bedeutet dies Folgendes: Verstößt das nationale Umsatzsteuerrecht gegen die Vorgaben der MwStSyst-RL und kommt der zugrundeliegenden Richtlinienbestimmung unmittelbare Wirkung zu¹⁸⁵, entfaltet sie im nationalen Recht unmittelbare Rechtswirkungen. Die entgegenstehende nationale Norm (und wohl auch Praxis der Finanzverwaltung) hat diesfalls unangewendet zu bleiben.¹⁸⁶

Hierbei ist jedoch zu beachten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH Richtlinienbestimmungen nur dann unmittelbar anwendbar sind, wenn sie den Einzelnen (Steuerpflichtigen) im Vergleich zur richtlinienwidrigen innerstaatlichen Bestimmung begünstigen. Nach dem Grundsatz des Anwendungsvorrangs kommt es somit zu einer Verdrängung von richtlinienwidrigem nationalem Recht nur dann, wenn die unmittelbar anwendbare Richtlinienbestimmung zu Gunsten des Einzelnen wirkt. Richtlinien können nämlich keine Verpflichtung für den Einzelnen, sondern nur für die Mitgliedstaaten begründen.¹⁸⁷ Der Einzelne (Steuerpflichtige) kann sich daher zu seinen Gunsten auf eine unmittelbar wirksame Richtlinienbestimmung berufen, wenn diese im Vergleich zur (unionsrechtswidrigen) nationalen Rechtslage für ihn vorteilhaft ist. Umgekehrt kann eine belastende Richtlinienbestimmung wegen fehlender unmittelbarer Anwendbarkeit dem Einzelnen nicht von den innerstaatlichen Organen entgegengehalten werden (Anwendungsvorrang des günstigeren nationalen Rechts).¹⁸⁸ Hier liegt der wesentliche Unterschied zur richtlinienkonformen Interpretation. Das nationale Umsatzsteuerrecht darf nämlich von den Finanzbehörden und Gerichten auch zu Lasten des Steuerpflichtigen richtlinienkonform interpretiert werden, soweit dies durch anerkannte Interpretati-

¹⁸⁴ Raab, SPRW 2011, 107 (122) mwN, ua *Schweitzer/Hummer/Obwexer*, Europarecht (2007) Rz 189 iVm Rz 170 f; *Eilmansberger*, Zur Direktwirkung von Richtlinien gegenüber Privaten (Teil II), JBl 2004, 283 (286 ff); *Jarass/Beljin*, Die Bedeutung des Vorrangs und Durchführung des EG-Rechts, NVwZ 2004, 1 (4).

¹⁸⁵ Näher dazu Raab, SPRW 2011, 107 (121 iVm 112), mwN.

¹⁸⁶ Die Bestimmungen der EU-DVO gelten hingegen als Verordnungsbestimmungen unmittelbar im nationalen Recht und bedürfen keiner innerstaatlichen Umsetzung (unmittelbare Wirkung/Anwendbarkeit).

¹⁸⁷ *Ruppe/Achatz*, USiG⁵ Einf Tz 25, mwN aus der stRsp des EuGH, ua EuGH 1. 2. 1977, 51/76 *Nederlandse Ondernemingen*; 8. 10. 1987, 80/86 *Kolpinghuis Nijmegen*; 15. 5. 2014, C-337/13 *Almos*; 16. 7. 2015, C-108/14 *Larentia + Minerva* Rn 49.

¹⁸⁸ Vgl *Ruppe/Achatz*, USiG⁵ Einf Tz 27 unter Verweis auf vgl BFH 8. 10. 1991, BSiBl 1992 II 209; 19. 5. 1993, BSiBl II 779, 781.

onsmethoden (insbesondere durch den Wortsinn der Bestimmung) gedeckt ist.¹⁸⁹ Insoweit weisen im Bereich der Umsatzsteuer die Grundätze der richtlinienkonformen Interpretation und des Anwendungsvorrangs von unmittelbar anwendbarem Unionsrecht eine unterschiedliche Wirkungsweise auf.

3.3. Nationales Recht: Die Unternehmereigenschaft von Universitäten als KÖR

3.3.1. Unternehmerische und nicht-unternehmerische Sphäre von KÖR
 § 2 Abs 1 UStG definiert in Satz 1 allgemein den „Unternehmer“ als Subjekt der Umsatzsteuer,¹⁹⁰ in Satz 2 wird der Umfang des „Unternehmens“ definiert. „Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.“ Zum Unternehmen wird alles gezählt, was mit diesen Tätigkeitsbereichen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten objektiv im Zusammenhang steht. Es bildet den Unternehmensbereich (unternehmerische Sphäre).¹⁹¹ Nicht zum Unternehmen gehört hingegen alles, was außerhalb des unternehmerischen Tätigkeitsbereichs des Unternehmers liegt und nicht vom Unternehmenszweck erfasst ist (nichtunternehmerischer Bereich/nichtunternehmerische Sphäre).¹⁹² Bei natürlichen Personen ist das die „klassische“ Privatsphäre (Konsumsphäre). Aber auch juristische Personen (Körperschaften) können eine nichtunternehmerische Sphäre haben. Die Praxis der Finanzverwaltung führt als Beispiele explizit KÖR und Vereine an.¹⁹³

Nach traditioneller Auffassung in Österreich wurde auch der nicht wirtschaftliche Bereich von Körperschaften der privaten Konsumsphäre von natürlichen Personen gleichgesetzt und insoweit der nicht unternehmerischen (unternehmensfremden) Sphäre zugerechnet. Bei KÖR rechnen Tätigkeiten für hoheitliche Zwecke außerhalb des § 2 Abs 3 UStG zum nichtwirtschaftlichen Bereich.¹⁹⁴ Im Lichte jüngerer

¹⁸⁹ Raab, SPRW 2011, 107 (113 iVm 128) unter Verweis auf BVerfG 6. 7. 2010, 2 BR 2661/06, BeckRS 2010, 5205 Rn 77; Ehrke-Rabel, ÖStZ 2009, 189 (192), mwN.

¹⁹⁰ Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 17 ff; Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG² (2015) § 2 Tz 2 f.

¹⁹¹ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 126; Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG² § 2 Tz 181; Rz 205 f USiR 2000.

¹⁹² Ehrke-Rabel in D/R, Grundriss des Österreichischen Steuerrechts II⁷ (2014) Rz 253.

¹⁹³ Rz 479 USiR 2000; Rz 452 VereinsR 2001.

¹⁹⁴ Ehrke-Rabel in Achatz/Tumpel (Hrsg) 1 (24); weitere Beispiele für einen nichtwirtschaftlichen Bereich sind: der ideelle Bereich gemeinnütziger Rechtsträger, der Bereichsverwaltungsbereich von Holdinggesellschaften; vgl dazu auch Raab, Umsatzsteuer im Konzern, in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht² (2014) 385 (397 ff), mwN.

Rechtsprechung des EuGH (insbesondere des Urteils in der Rs VNLTO¹⁹⁵ aus 2009) ist die Gleichsetzung von nicht wirtschaftlichen (hoheitlichen) Tätigkeiten von KöR mit der unternehmensfremden Privatsphäre von natürlichen Personen jedoch überholt. Der VwGH judiziert mittlerweile in ständiger Rechtsprechung, dass insoweit keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht, als ein Gegenstand oder eine Dienstleistung für nicht unternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke verwendet wird.¹⁹⁶ „Nicht unternehmerisch“ ist dabei uE im Sinn von „nicht wirtschaftlich“ zu verstehen.¹⁹⁷ Bei Körperschaften können „unternehmensfremde Zwecke“ jedoch „bloß in jenem Bereich vorkommen, der ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung qualifiziert wird.“¹⁹⁸ Diese Rechtsprechung hat mittlerweile Eingang in die UStR 2000 und VereinsR 2001 gefunden.¹⁹⁹

Es ist Ehrke-Rabel zuzustimmen, wonach der VwGH und die Praxis der Finanzverwaltung davon ausgehen dürften, dass die österreichische Rechtslage mit dem Unionsrecht im Einklang steht. Das österreichische UStG dürfte dahingehend unionsrechtskonform interpretiert werden können, „dass die nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten von Körperschaften und Körperschaften öffentlichen Rechts, soweit es sich nicht um ertragsteuerlich als verdeckte Gewinnausschüttungen zu beurteilende Vorteilszuwendungen handelt, zwar nicht umsatzsteuerbar sind, aber dennoch zum Unternehmen zählen.“²⁰⁰ Das „Unternehmen“ des Steuerpflichtigen umfasst daher nach Ehrke-Rabel nicht nur wirtschaftliche Tätigkeiten iSd Art 9 MwStSyst-RL, sondern auch die nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten, soweit sie nicht unternehmensfremd sind, also vom Zweck der Körperschaft umfasst sind (bei KöR: hoheitliche Tätigkeiten).²⁰¹ Folgt man dieser

¹⁹⁵ EuGH 12. 2. 2009, C-515/07, VNLTO; vgl auch EuGH 10. 9. 2014, C-92/13, *Gemeente's Hertogenbosch*; 15. 9. 2016, C- 400/15, *Landkreis Podsdam-Mittelmark*.

¹⁹⁶ VwGH 24. 6. 2009, 2007/15/0192; vgl auch VwGH 30. 6. 2015, 2011/15/0163; 27. 7. 2016, 2013/13/0083.

¹⁹⁷ IdS auch Ehrke-Rabel in Achatz/Tumpel (Hrsg), 1 (25); Ehrke-Rabel/Tauschmann, *Der Vorsteuerabzug bei Körperschaften öffentlichen Rechts*, taxlex 2016, 354 (357).

¹⁹⁸ VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192 unter Verweis auf Korn, *ÖStZ* 2009, 262 (263).

¹⁹⁹ Rz 1912b UStR 2000; Rz 452 iVm Rz 528 ff VereinsR 2001.

²⁰⁰ Ehrke-Rabel in Achatz/Tumpel (Hrsg) 1 (25), mwN aus dem deutschen Schrifttum, ua Stadie in *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, UStG (2017) § 2 Tz 196, der dies für Deutschland ähnlich sieht; vgl. außerdem *Oelmaier*, *MwStR* 2018, 968 (973), mwN.

²⁰¹ Ehrke-Rabel/Tauschmann, taxlex 2016, 354 (354) unter Verweis auf das deutsche Schrifttum *Sterzinger*, *Vorsteuerabzug bei nichtunternehmerischer, aber nicht völlig unternehmensfremder Verwendung*, UR 2010, 125 (131); *Küffner/von Streit*, *Zuordnung und Verwendung von Eingangsleistungen – Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung des Unternehmerbegriffs*, *DStR* 2012, 581 (588),

Ansicht, ergibt sich für Universtät en als KöR im Bereich der Umsatzsteuer folgende „Sphäreneinteilung“:

Universität (KöR)			
	Unternehmerischer Bereich		Nicht unternehmerischer Bereich
Art der Tätigkeit	wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeiten	nicht wirtschaftliche, aber nicht unternehmensfremde Tätigkeiten	nicht wirtschaftliche <u>und</u> unternehmensfremde Tätigkeiten
Beschreibung	privatwirtschaftliche Tätigkeiten (USt-BgA gem § 2 Abs 3 UStG und sachlich trennbare privatwirtschaftliche Tätigkeiten iSd Rz 268 USiR, L&F-Betriebe)	hoheitliche Tätigkeiten (Tätigkeiten iRd gesetzlichen Aufgabenbereichs: Hoheitsbetriebe iSv § 2 Abs 5 KStG insbesondere hoheitliche Lehre iSv § 3 UG 2002 und hoheitliche Forschungsanstalt)	Leistungen, die aus unternehmensfremden Gründen iSe „klassischen“ Privatnutzung erfolgen und ertragsteuerlich verdeckte Ausschüttungen darstellen

Ruppe/Achatz rechnen hingegen offensichtlich die nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten von Körperschaften und damit auch die hoheitlichen Tätigkeiten von KöR (weiterhin) der nicht unternehmerischen Sphäre zu, grenzen sie allerdings – wie Ehrke-Rabel – ebenfalls von den unternehmensfremden Tätigkeiten ab. Die unternehmerische Sphäre einer Körperschaft umfasst bei diesem Verständnis lediglich die wirtschaftlichen Tätigkeiten.²⁰²

Soweit ersichtlich, haben diese unterschiedlichen Einteilungen aber keine Auswirkungen auf die konkreten Steuerfolgen: Bei beiden Ansätzen unterliegen die hoheitlichen Tätigkeiten einer KöR, als nicht wirtschaftliche, aber nicht unternehmensfremde Tätigkeiten nicht der Umsatzsteuer. Der KöR kommt insoweit nach ständiger Rechtsprechung des VwGH²⁰³ und der Praxis der Finanzverwaltung²⁰⁴ kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, soweit Leistungen für nicht wirtschaftliche (nicht steuerbare) hoheitliche Tätigkeiten verwendet werden. Abgesehen von gemischt

Ehrke-Rabel/von Streit, Begriff des Unternehmens – Klärung durch den EuGH im Urteil *Gemeente’s-Hertogenbosch*, UR 2015, 249 (253); Ehrke-Rabel, in *D/R II* Rz 253.

²⁰² Ruppe/Achatz, UStG² § 2 Tz 126 iVm § 12 Tz 110 und § 2 Tz 159; ähnlich offensichtlich Windsteig in Melhardt/Tumpel, UStG² § 2 Tz 182, der insoweit den nicht unternehmerischen Bereich in einen „unternehmenseigenen“ und einen „unternehmensfremden (privaten)“ Bereich unterteilt.

²⁰³ VwGH 2007/15/0192; 2010/13/0006; 2011/15/0163; 2013/13/0083.

²⁰⁴ Rz 1912b USiR 2000; Rz 452 VereinsR 2001.

genutzten Gebäuden, ist diese (unionsrechtlich determinierte) Rechtsauffassung in der Lehre nicht unumstritten (näher dazu nachfolgend Pkt. 3.3.1.b.).²⁰⁵

3.3.2. Wirtschaftliche Tätigkeiten von KöR iSv § 2 Abs 3 UStG

Universitäten kann als KöR grundsätzlich Unternehmereigenschaft zukommen, da sie Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinn (also solche gemäß § 1 UStG) erbringen können. Das UStG modifiziert in § 2 jedoch den Unternehmerbegriff und den Umfang des Unternehmens für KöR.²⁰⁶ Gemäß § 2 Abs 3 UStG ist eine KöR nur mit ihren BgA iSd § 2 KStG und mit ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie mit weiteren taxativ in § 2 Abs 3 Satz 3 UStG aufgezählten fiktiven umsatzsteuerlichen BgA unternehmerisch und damit wirtschaftlich tätig. Fiktive umsatzsteuerliche BgA sind Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung, Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch KöR. Wie bei den fiktiven körperschaftsteuerlichen BgA gemäß § 2 Abs 2 KStG müssen auch bei den fiktiven umsatzsteuerlichen BgA iSd § 2 Abs 3 UStG die allgemeinen BgA-Merkmale des § 2 Abs 1 KStG nicht vorliegen.

Bei Universitäten kommt von den fiktiven umsatzsteuerlichen BgA vor allem dem fiktiven BgA aus *Vermietung und Verpachtung von Grundstücken* iSd § 2 Abs 3 Teilstrich 5 UStG große praktische Bedeutung zu. Diese BgA-Form umfasst sowohl Vermietungen zu Geschäfts- und zu Wohnzwecken als auch kurzfristige Vermietungen von Räumlichkeiten und Flächen (zB stunden- und tageweise Überlassung von Hörsälen und Seminarräumen). Voraussetzung ist jedoch, dass die Überlassung rein passiv ohne umfangreiche Neben- und Zusatzleistungen erfolgt (*passive Nutzungsüberlassung*). In diesem Fall ist außerdem § 6 Abs 1 Z 16 und Abs 2 UStG und die Rz 265 UStR 2000 beachtlich. Die Geschäftsraumvermietung ist gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG grundsätzlich unecht steuerbefreit. Allerdings kann die Universität nach Maßgabe des § 6 Abs 2 UStG zur Umsatzsteuer

²⁰⁵ Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 12 Tz 110 unter Verweis auf Art 26 MwStSyst-RL und EuGH 12. 2. 2009, C-515/07, VNLTO; Ehrke-Rabel in D/R II⁷ Rz 475.

²⁰⁶ Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 158; vgl auch VwGH 29. 1. 2014, 2010/13/0006; 27. 7. 2016, 2013/13/0083; jeweils unter Verweis auf BFH 15. 4. 2010, V R 10/09, UR 17/2010, 646 (648).

pflichtigen Vermietung optieren.²⁰⁷ Außerdem setzt ein fiktiver Vermietungs-BgA nach der Praxis der Finanzverwaltung voraus, dass ein entgeltlicher Bestandvertrag iSd § 1090 ABGB vorliegt und außerdem zumindest die Mindestmiete gemäß Rz 265 USiR 2000 verrechnet wird.²⁰⁸

Der wirtschaftliche (unternehmerische) Bereich einer KöR wird somit durch die Gesamtheit ihrer in § 2 Abs 3 UStG genannten Betriebe und Tätigkeiten gebildet. Das ist Ausfluss des allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsatzes der Unternehmenseinheit. Ein Unternehmer kann immer nur ein Unternehmen haben, auch wenn seine Tätigkeiten ertragsteuerlich verschiedene Betriebe bilden.²⁰⁹ Daher kommt im Unterschied zum Körperschaftsteuerrecht nicht den einzelnen BgA, sondern der KöR selbst die Unternehmereigenschaft (Steuersubjektseigenschaft) zu.²¹⁰ Daher sind Leistungen zwischen den einzelnen BgA einer KöR als bloße Innenumsätze umsatzsteuerlich unbeachtlich.²¹¹

Aufgrund der Einbeziehung der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe sowie der fiktiven umsatzsteuerlichen BgA ist der Unternehmensbereich bedeutend größer als der (unbeschränkt steuerpflichtige) betriebliche Bereich von KöR in der Körperschaftsteuer gemäß § 2 KStG. Die Unterschiede zur Körperschaftsteuer werden durch die Vorgaben des europäischen Mehrwertsteuerrechts sogar noch verstärkt, da dieses bei der Besteuerung der öffentlichen Hand ein vom UStG abweichendes Besteuerungskonzept vorsieht und insbesondere den Begriff des

²⁰⁷ Voraussetzung dafür ist, dass der Mieter das Mietobjekt (einen baulich abgeschlossenen, selbständigen Teil) zu mindestens 95% für Zwecke nutzt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (vgl Rz 899 a USiR 2000); zu den Übergangsbestimmungen siehe § 28 Abs 38 Z 1 UStG.

²⁰⁸ Bei einer *aktiven Nutzungsüberlassung* liegt hingegen kein fiktiver Vermietungs-BgA gemäß § 2 Abs 3 Teilstrich 5 UStG vor; § 6 Abs 1 Z 16 und Abs 2 UStG sowie Rz 265 USiR 2000 sind diesfalls nicht einschlägig. Eine solche liegt dann vor, wenn über die Überlassung von Flächen und Räumen inkl dem betriebstypischen Inventar und üblichen unselbständigen Nebenleistungen (vgl Rz 348 USiR 2000) hinaus weitere umfangreiche Leistungen im Sinne eines umfassenden Leistungsbündels erbracht werden. Hierbei handelt es sich um entweder um eine gewerbliche Vermietung oder eine Leistung *sui generis* (vgl Enzinger, Umsatzsteuerpflicht von Messe-, Veranstaltungs- und Kongressdienstleistungen, taxlex 2015, 401 ff; Umsatzsteuerprotokoll 2015, Pkt. 4.4.); bei Erfüllung der übrigen BgA-Merkmale gemäß § 2 Abs 1 KStG liegt ein umsatzsteuerpflichtiger Regel-BgA gemäß § 2 Abs 3 UStG vor oder eine Umsatzsteuerpflicht ergibt sich nach Maßgabe der Rz 268 USiR 2000 (siehe nachfolgend Pkt. 3.3.3).

²⁰⁹ Raab in F/B/P/W-R (Hrsg), Konzernsteuerrecht² 385 (397f), mwN.

²¹⁰ Daher wird für gesamte KöR nur eine Umsatzsteuererklärung/UVA eingereicht und sie hat nur eine UID-Nr; vgl jedoch Rz 4341 KStR.

²¹¹ Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 159.

„BgA“ nicht kennt (zur Frage einer möglichen Erweiterung des wirtschaftlichen Bereichs durch Rz 268 UStR 2000 siehe nachfolgend Pkt. 3.3.3.).²¹²

Im Zusammenhang mit ihrem wirtschaftlichen (unternehmerischen) Bereich, der durch § 2 Abs 3 UStG definiert wird, ergeben sich für Universitäten als KöR insbesondere folgende Umsatzsteuerfolgen:

- Sofern keine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 UStG einschlägig ist, unterliegen KöR in ihrem wirtschaftlichen (unternehmerischen) Bereich der Umsatzsteuerpflicht und es kommt ihnen nach Maßgabe des § 12 UStG das Recht zum Vorsteuerabzug zu. Dies betrifft insbesondere wirtschaftliche Tätigkeiten und Betriebe iSd § 2 Abs 3 UStG (zur möglichen Erweiterung durch Rz 268 UStR 2000 siehe Pkt. 3.3.3.).
- Alle Tätigkeiten einer KöR, die nicht von § 2 Abs 3 UStG umfasst sind bzw keine wirtschaftlichen Tätigkeiten iSd Art 9 iVm Art 13 MwStSyst-RL darstellen²¹³, unterliegen als nicht wirtschaftliche, aber nicht unternehmensfremde Tätigkeiten nicht der Umsatzsteuer. Bei Universitäten betrifft dies uE insbesondere hoheitliche Tätigkeiten im Rahmen ihres gesetzlichen Aufgabenbereichs gemäß § 3 UG 2002.
- Nach ständigen Rechtsprechung des VwGH²¹⁴, die von der Praxis der Finanzverwaltung übernommen wurde²¹⁵, kommt KöR für Gegenstände und Dienstleistungen, die für den nicht wirtschaftlichen, aber nicht unternehmensfremden Bereich (hoheitliche Tätigkeiten) bezogen werden, kein Recht auf Vorsteuerabzug zu. Im Fall einer Mischverwendung steht der Vorsteuerabzug der KöR nur anteilig zu.²¹⁶ Daher kann die Erbringung von Leistungen aus dem wirtschaftlichen (unternehmerischen) Bereich der KöR für den nicht wirtschaftlichen Bereich eine negative Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 Abs 10 bis Abs 13 UStG

²¹² Siehe vorstehend Pkt. 3.2.1.

²¹³ Inkl Tätigkeiten iRd öffentlichen Gewalt gemäß Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL, die in Folge größerer Wettbewerbsverzerrungen iSv Art 13 Abs 1 UAbs 2 MwStSyst-RL der Umsatzsteuer unterliegen (siehe oben Pkt. 3.2.2.).

²¹⁴ Siehe vorstehend in FN 196 zitierte Rsp.

²¹⁵ Siehe vorstehend in FN 199 zitierte Rz der UStR 2000 und VereinsR 2001.

²¹⁶ Rz 1912b UStR 2000 unter Verweis auf VwGH 30. 6. 2015, 1011/15/0163.

nach sich ziehen. Dasselbe gilt, wenn dem wirtschaftlichen Bereich dienende (zugeordnete) Gegenstände vorübergehend oder dauernd im nicht wirtschaftlichen aber nicht unternehmensfremden (hoheitlichen) Bereich genutzt/ verwendet werden.²¹⁷

- Es ist jedoch *Ehrke-Rabel/Tauschmann* zuzustimmen, wonach diese vom VwGH und der Praxis der Finanzverwaltung vertretene – unionsrechtlich determinierte – Rechtsauffassung zum Vorsteuerabzug von KöR iZm mit Gegenständen und Dienstleistungen, die gemischt wirtschaftlich/nicht-wirtschaftlich (hoheitlich) genutzt werden, im positiven nationalen Recht nur bezüglich Gebäuden verwirklicht ist. Bezüglich beweglicher Wirtschaftsgüter und bezogener Leistungen findet die (unionsrechtskonforme) Einschränkung des Vorsteuerabzugs für KöR im nationalen Umsatzsteuerrecht jedoch keine Deckung und ist auch einer unionsrechtskonformen Interpretation nicht zugänglich. Erweist sich daher im Einzelfall das nationale Recht im Vergleich zum Unionsrecht als günstiger, könnte eine Universität als KöR uE auf der Anwendung der (unionrechtswidrigen) nationalen Rechtslage beharren. Das bedeutet, statt einem bloß anteiligen Vorsteuerabzug bzw einer negativen Vorsteuerkorrektur würde ein vollständiger Vorsteuerabzug mit nachfolgender Eigenverbrauchsbesteuerung im Umfang der nicht wirtschaftlichen (hoheitlichen) Nutzung erfolgen.²¹⁸
- Leistungen aus dem wirtschaftlichen Bereich einer KöR die nur aus unternehmensfremden (nicht unternehmerischen) Motiven erfolgen und ertragsteuerlich als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizierende Vorteilszuwendungen darstellen, ziehen nach der Praxis der Finanzverwaltung²¹⁹ entweder einen Vorsteuerabschluss gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG²²⁰ oder eine Eigenverbrauchbesteuerung gemäß § 3 Abs 2 und § 3a Abs 1a UStG nach sich. Es ist jedoch *Ruppe/*

²¹⁷ Zu einer allfälligen positiven Vorsteuerkorrektur bei einer späteren wirtschaftlichen Verwendung siehe jüngst EuGH 27. 7. 2018, C-140/17, *Gmina Ryjewo*.

²¹⁸ *Ehrke-Rabel/Tauschmann*, taxlex 2016, 354 (357f); *Ehrke-Rabel in D/R II*⁷ (2017) Rz 476 iVm Rz 507; idS auch *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 512.

²¹⁹ Rz 452 VereinsR 2001 und Rz 1929 UStR 2000 unter Verweis auf VwGH 26. 3. 2007, 2005/14/0091.

²²⁰ Erfolgt der Erwerb eines Gegenstandes oder der Leistungsbezug bereits in der Absicht einer späteren Verwendung zu unternehmensfremden Zwecken, greift der Vorsteuerabschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG; der Gegenstand bzw die Leistung gelten nicht als für das Unternehmen erworben und ein Vorsteuerabzug steht hier von vornherein zur Gänze nicht zu [Raab in *F/B/P/W-R* (Hrsg), Konzernsteuerrecht² 385 (398), unter Verweis auf *Ehrke-Rabel in D/R II*⁷ Rz 507; vgl auch Rz 1917 UStR 2000].

Achatz²²¹ und Ehrke-Rabel²²² zustimmen, die im Lichte jüngerer Rechtsprechung des EuGH (insb der Rs *Camps* aus 2011²²³) vertreten, dass bei unternehmensfremd motivierten Leistungen ein Eigenverbrauchstatbestand nur dann verwirklicht wird, wenn sie unentgeltlich oder zu einem bloß symbolischen Entgelt erbracht werden. Wird hingegen von der Körperschaft (KöR) ein fremdüblich niedriges Entgelt verrechnet, ist nicht von einem Eigenverbrauch, sondern einem umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch auszugehen. Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich das verrechnete uU (unter den Selbstkosten liegende) tatsächliche Entgelt, sofern nicht die Voraussetzungen für den Ansatz des Normalwertes gemäß § 4 Abs 9 UStG als Mindestbemessungsgrundlage erfüllt sind.²²⁴ Dies könnte bei einer unternehmensfremden Leistungserbringung der Universität an Universitätsmitarbeiter ohne Unternehmereigenschaft und Recht zum Vorsteuerabzug der Fall sein, sofern kein entgeltlicher Sachbezug²²⁵ vorliegt.

3.3.3. Erweiterung des Unternehmensbereichs von KöR durch Rz 268 UStR 2000?

a) Einleitende Feststellungen

Die Praxis der Finanzverwaltung vertritt seit dem Wartungserlasses 2014 der UStR 2000 („UStR-Wartungserlass“)²²⁶ in Rz 268 UStR 2000 die Rechtsauffassung, dass bei körperschaftsteuerlichen Mischbetrieben von KöR²²⁷ der wirtschaftliche Tätigkeitsbereich der Umsatzsteuer unterliegt, sofern eine sachliche Trennbarkeit vom hoheitlichen Tätigkeitsbereich möglich ist. Begründet wird dieses Abgehen vom ertragsteuerlichen Überwiegensgrundsatz primär mit unionsrechtlichen Vorgaben.²²⁸ Im Folgenden werden die damit verbundenen allgemeinen

²²¹ *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 399f unter Verweis auf EuGH 20. 1. 2005, C-412/03, *Scandic*; 26.4.2012, C-621/10, *Balkan and Sea Properties*; mwN aus dem Schrifttum.

²²² *Ehrke-Rabel* in *D/R II*⁷ Rz 507.

²²³ EuGH 9. 6. 2011, C-285/10, *Camps*.

²²⁴ Ausführlich dazu *Raab*, AbgÄG 2012: Einführung einer gesetzlichen Mindestbemessungsgrundlage in der Umsatzsteuer, *ÖStZ* 2013/225, 124 ff.

²²⁵ Vgl. *Obermayr/Raab*, *Der Sachbezug von steuerbegünstigten Elektro-Kfz in der Umsatzsteuer*, *taxlex* 2016, 242 (243), mwN.

²²⁶ Erlass des BMF vom 14.11.2014, BMF-010219/0495-VI/4/2014.

²²⁷ Siehe vorstehend Pkt. 2.5.

²²⁸ In Rz 268 UStR 2000 nur mittelbar über Verweis auf VwGH-Rsp; unmittelbar von *Rößler* (bundesweiter Fachbereich Umsatzsteuer im BMF): Vortragsunterlage „Die Umsatzsteuerliche Behandlung von Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR)“, März 2015, Folien 19. Näher dazu siehe Pkt. 3.3.3.b.

Rechtsfragen sowie Folgen für Universitäten erläutert.

b) Ansicht der Finanzverwaltung bis zum UStR-Wartungserlass 2014
Bis zum Ergehen des UStR-Wartungserlasses 2014 wurde von der Praxis der Finanzverwaltung der körperschaftsteuerliche Mischbetrieb und der ertragsteuerliche Überwiegensgrundsatz auch für den Bereich der Umsatzsteuer angewandt. Die Anknüpfung des § 2 Abs 3 UStG an den körperschaftsteuerlichen BgA gemäß § 2 KStG und den dort verankerten Überwiegensgrundsatz lässt sich aus den bis dahin veröffentlichten Aussagen des BMF entnehmen. Aus diesen Veröffentlichungen ergab sich keine Notwendigkeit, unter Verweis auf Unionsrecht, untergeordnete privatwirtschaftliche Tätigkeiten abzuspalten und der Umsatzsteuer zu unterwerfen. So hatte die für Mischbetriebe einschlägige Rz 268 UStR 2000 bis zum UStR-Wartungserlass 2014 lediglich folgenden Wortlaut: *„Die Vereinigung von Hoheitsbetrieben mit Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts ist grundsätzlich nicht mit steuerlicher Wirkung anzuerkennen. Viel mehr sind bei Bestehen einer sachlichen Trennungsmöglichkeit die hoheitlichen Tätigkeiten aus dem Unternehmensbereich der Körperschaft des öffentlichen Rechts auszuscheiden.“*

Beim Kriterium der *„sachlichen Trennbarkeit“* handelt es sich uE jedoch um kein spezifisch umsatzsteuerliches Trennungsgebot. Die Rz 268 UStR 2000 übernimmt hier lediglich körperschaftsteuerliche Grundsätze.²²⁹ Rz 77 KStR 2013 führt in Punkt 6 explizit aus: *„Dient die Tätigkeit einer teilrechtsfähigen Einrichtung (siehe Rz 63) einer Schule (bzw. die teilselbständige Organisationseinheit einer Universität) untrennbar hoheitlichen und privatwirtschaftlichen Zwecken, wird Privatwirtschaftsverwaltung im Hinblick auf die personelle und technische Verflechtung mit dem Hoheitsbetrieb und der in der Regel untergeordneten Funktion der Privatwirtschaftsverwaltung ein Betrieb gewerblicher Art nicht begründet.“*

Noch im *Salzburger Steuerdialog 2012* vertrat die Finanzverwaltung die Ansicht, dass das Vorliegen eines körperschaftsteuerlichen BgA iSv § 2 Abs 1 KStG Grundlage für die Unternehmereigenschaft von KöR im Umsatzsteuerrecht ist. So wird festgehalten, dass im Rahmen einer Leistungserbringung durch KöR auf privatrechtlicher Basis nur dann von einer unternehmerischen Tätigkeit im Rahmen eines USt-BgA iSv § 2 Abs 3 UStG auszugehen ist, wenn die Voraussetzungen des

²²⁹ Siehe Rz 77 KStR 2013.

§ 2 Abs 1 KStG kumulativ vorliegen. Einschränkend wird lediglich angemerkt, „*dass der VwGH bei der Beurteilung des Merkmals der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung keinen strengen Auslegungsmaßstab anlegt (vgl. VwGH 25.11.2010, 2007/15/0101, zur Personalgestellung)*“.²³⁰ Daraus folgt im Umkehrschluss, dass die Finanzverwaltung – zumindest bis zum UStR-Wartungserlass 2014 – auch im Bereich der Umsatzsteuer, dem körperschaftsteuerlichen BgA iSd § 2 KStG weiterhin wesentliche Bedeutung beimisst und bei KöR eine unternehmerische Tätigkeit grundsätzlich nur im Rahmen von körperschaftsteuerlichen BgA annimmt. Lediglich beim Kriterium der „*wirtschaftlich selbständigen Einrichtung*“ ist umsatzsteuerlich kein strenger Auslegungsmaßstab (mehr) anzulegen. Daraus ist uE jedoch noch kein Abgehen der Finanzverwaltung vom körperschaftsteuerlichen Überwiegensgrundsatz bzw dem Rechtsinstitut des Mischbetriebes ersichtlich. Bis zum Erlass der verschärfen Rz 268 UStR 2000 durch den UStR-Wartungserlasses 2014 kann vielmehr auf Grund schriftlicher Äußerungen der Finanzverwaltung davon ausgegangen werden, dass in der Umsatzsteuer weiterhin das körperschaftsteuerrechtliche Überwiegensprinzip galt. Mit der Konsequenz, dass für Zeiträume bis 2014 bezüglich untergeordneter privatwirtschaftlicher Tätigkeiten im Rahmen von körperschaftsteuerlichen überwiegend hoheitlichen Mischbetrieben keine Abspaltung und Versteuerung erforderlich war.

c) Neuere Ansicht der Finanzverwaltung

Durch den im November 2014 veröffentlichten UStR-Wartungserlass 2014 hat sich im Bereich der Umsatzsteuer die Praxis der Finanzverwaltung zu körperschaftsteuerlichen Mischbetrieben von KöR offensichtlich grundlegend geändert. Durch den UStR-Wartungserlass 2016 (veröffentlicht am 14. 12. 2016) wurde diese Änderung der Rechtsauffassung noch weiter konkretisiert.

Aus Rz 268 UStR 2000 idF der Wartungserlässe 2014 und 2016 wird abgeleitet, dass nach Ansicht des BMF im Bereich der Umsatzsteuer bei körperschaftsteuerlichen Mischbetrieben – bei Bestehen von sachlichen Trennungsmöglichkeiten – die hoheitlichen Tätigkeiten aus dem Unternehmensbereich der KöR auszuscheiden sind. Im Falle einer sachlichen Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche (zB klare zeitliche Trennung) hat – unabhängig vom Überwiegen – jedenfalls eine Auf-

²³⁰ Vgl BMF, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer, BMF-010219/0163-VI/4/2012 vom 28. 9. 2012, AÖF 2012/206, 5 f.

spaltung in einen nicht-wirtschaftlichen Hoheitsbereich und einen wirtschaftlichen (umsatzsteuerbaren) Bereich zu erfolgen. Und dies offenbar selbst dann, wenn nach KStG (weiterhin) ein einheitlicher, untrennbarer Mischbetrieb vorliegt. Der durch den UStR-Wartungserlass 2014 neu eingefügte Satz wird jedenfalls entsprechend interpretiert: *„Sind solche sachlichen Trennungskriterien gegeben (zB Vorliegen einer klaren zeitlichen Trennung), stehen einer Trennung des Hoheitsbetriebes vom unternehmerischen Bereich der Körperschaften des öffentlichen Rechts auch gemeinsame Faktoren (zB gemischt-genutztes Grundstück) nicht entgegen (vgl. VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006, zur unternehmerischen Nachmittagsbetreuung der Volksschulkinder in den „Räumlichkeiten der Gemeindevolksschule“).“* Verstärkt wird diese Vermutung auch dadurch, dass im Entwurf zum UStR-Wartungserlass 2014 noch ein weiterer Satz vorgesehen war: *„Das Überwiegensprinzip kommt somit nur mehr in seltenen Ausnahmefällen zum Tragen.“* Auch aus Äußerungen von Vertretern des BMF²³¹ kann abgeleitet werden, dass es offensichtlich im Zuge des UStR-Wartungserlasses 2014 im Bereich der Umsatzsteuer zu einer grundlegenden Änderung der Praxis der Finanzverwaltung in Bezug auf Mischbetriebe von KöR gekommen ist. Dies wird durch die neuerliche Ergänzung der Rz 268 durch den UStR-Wartungserlass 2016 noch verdeutlicht. Nach Achatz²³² dürfte es damit ausgeschlossen sein, *„für Universitäten den hoheitlichen Mischbetrieb für umsatzsteuerliche Zwecke weiter aufrechtzuerhalten.“*

3.3.4. Kritische Würdigung der neueren Ansicht der Finanzverwaltung
Diese durch die UStR-Wartungserlässe 2014 und 2016 in Rz 268 UStR 2000 geäußerte Rechtsauffassung der Finanzverwaltung steht uE jedoch im Widerspruch zur geltenden nationalen Rechtslage in Österreich, konkret dem klaren Gesetzeswortlaut in § 2 Abs 3 UStG, sowie den Erläuternden Bemerkungen zum UG 2002 (siehe oben Pkt. 2.2.1.). Auf Grund des unmittelbaren Verweises des § 2 Abs 3 UStG auf § 2 KStG, ist sowohl das dort in Abs 1 und Abs 5 verankerte Überwiegensprinzip²³³ als auch das BgA-Merkmal der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung in Abs 1 solange auch im Bereich der Umsatzsteuer relevant, als es nicht zu einer entsprechenden gesetzlichen Änderung kommt. Allein die unterschiedliche Zweckbestimmung der erstellten Leistung kann nicht zu einer Aufspal-

²³¹ Rößler, Vortragsunterlage „Die Umsatzsteuerliche Behandlung von Körperschaften öffentlichen Rechts (KÖR)“, 9. März 2015, Folien 19 ff, unter Verweis auf „Rz 268 UStR 2000 idF Wartungserlass 2014“.

²³² Achatz, RdW 10/2017, 710 (711).

²³³ Siehe oben die Ausführungen in Pkt. 2.5.

tung 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.²³⁴

Auch wenn aus unionsrechtlicher Sicht im Lichte des Art 13 MwStSyst-RL und der dazu ergangenen EuGH-Rechtsprechung eine Aufspaltung von körperschaftsteuerlichen Mischbetrieben im Bereich der Umsatzsteuer geboten sein dürfte²³⁵, ist *Achatz/Mang/Lindinger* zuzustimmen, wonach sich dies aus der nationalen Rechtslage angesichts des klaren Verweises des § 2 Abs 3 UStG auf § 2 KStG, der eine Überwiegensbetrachtung anordnet, nicht ohne Weiteres im Auslegungsweg ableiten lässt.²³⁶ § 2 Abs 3 UStG erscheint somit hinsichtlich des Verweises auf den körperschaftsteuerlichen Überwiegensgrundsatz in § 2 KStG unionsrechtswidrig. Eine unionsrechtskonforme (richtlinienkonforme) Interpretation²³⁷ des § 2 Abs 3 UStG ist aber auf Grund des klaren Wortlautes des § 2 Abs 3 UStG nicht möglich und würde auch dem Willen des (historischen) Gesetzgebers widersprechen. Mangels der Möglichkeit einer richtlinienkonformen Interpretation der Bestimmung in diesem Punkt kann eine Aufspaltung eines Mischbetriebes für umsatzsteuerliche Zwecke nur dann zum Tragen kommen, wenn sich der Steuerpflichtige (hier: die Universität) zu seinen Gunsten auf die unmittelbare Anwendbarkeit des Unionsrechts beruft (Anwendungsvorrang von unmittelbar anwendbarem Unionsrecht).²³⁸ Entfaltet eine KöR somit im Rahmen einer einheitlichen Einrichtung iSd § 2 Abs 1 KStG sowohl hoheitliche als auch privatwirtschaftliche Tätigkeiten, dürfen uE von Seiten der Abgabenbehörden diese privatwirtschaftlichen Tätigkeiten nicht zu Lasten der KöR – unter Verweis auf die Vorgaben der MwStSyst-RL – abgespalten und der Besteuerung unterworfen werden. In diesem Fall gilt stattdessen weiterhin die (unionsrechtswidrige) nationale Rechtslage mit ihrem Abstellen auf den körper-

²³⁴ Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 115.

²³⁵ ZB *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Tz 10 iVm Tz 189, mwN.

²³⁶ *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 462.

²³⁷ Siehe Pkt. 3.2.3.

²³⁸ Vgl *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 462 unter Verweis auf Raab, Mischbetriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts (Teil 1 und 2), ÖStZ 2008, 444 und 483; *Ehrke-Robel*, taxlex 2010 (188) 190; näher dazu Pkt. 3.2.3.

schaftsteuerlichen Überwiegensgrundsatz. Dieser unionsrechtswidrige Zustand könnte nur durch eine entsprechende Änderung des § 2 Abs 3 UStG beendet werden (wie zB zuletzt in Deutschland in Bezug auf die Umsatzsteuerbesteuerung von KöR umgesetzt²³⁹).

Auch aus der in Rz 268 UStR 2000 zitierten Judikatur des VwGH²⁴⁰ lässt sich uE kein anderes Ergebnis ableiten. Dem Erkenntnis des VwGH vom 29. 1. 2014²⁴¹ ist uE keine Aussage zu entnehmen, wonach die Bestimmung des § 2 Abs 3 UStG unionsrechtskonform (richtlinienkonform) interpretiert werden kann. Nachdem sich die steuerpflichtige KöR in diesem Verfahren zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ua auf das für sie günstigere Unionsrecht berufen hat, hat der VwGH in diesem Fall (auch) Unionsrecht angewendet. Das Erkenntnis steht uE somit im Einklang mit dem oben erläuterten Anwendungsvorrang von unmittelbar anwendbarem Unionsrecht zugunsten der Steuerpflichtigen. Darüber hinaus zeigen die Ausführungen des VwGH zur „Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht“ deutlich, dass der Verweis des § 2 Abs 3 UStG auf § 2 Abs 1 KStG weiterhin relevant ist. Auch im Verfahren, das dem Erkenntnis des VwGH vom 30. 6. 2015 zugrunde lag, hat sich die steuerpflichtige KöR zur Geltendmachung des Vorsteuerabzuges ua auf das für sie günstigere Unionsrecht berufen. Auch wenn der UFS im betreffenden Verfahren auf die „gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation des § 2 Abs 3 UStG“ verwiesen hat, hat er damit uE wohl eher den Anwendungsvorrang des Unionsrecht zugunsten der Steuerpflichtigen gemeint. Der UFS hat in seiner Entscheidung letztendlich geprüft, inwieweit eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL vorgelegen ist. Aufgrund des Vorbringens der Steuerpflichtigen und der Ausführungen des UFS ist es nicht verwunderlich, dass sich der VwGH in seiner Begründung primär auf das Unionsrecht beruft. Dass der § 2 Abs 3 UStG unionsrechtskonform (richtlinienkonform) interpretiert werden kann, lässt sich aus dem Erkenntnis uE jedoch genauso wenig ableiten wie ein – unionsrechtlich unzulässiger – Anwendungsvorrang des Unionsrechts zu Lasten des Steuerpflichtigen.²⁴² Es ist Ehrke-Rabel/Tauschmann zuzustimmen, die festhalten, dass es „methodisch [...] sehr zu bedauern“ ist, dass der VwGH in seinem Erkennt-

²³⁹ Vgl § 2b dUStG.

²⁴⁰ VwGH 29. 1. 2014, 2010/13/0006 und VwGH 30. 6. 2015, 2011/15/0163.

²⁴¹ Vgl OV, VwGH zum anteiligen Vorsteuerabzug bei Körperschaften öffentlichen Rechts, RdW 2015, 535.

²⁴² Der Anwendungsvorrang kann nur zugunsten des Rechtsunterworfenen wirken; Vgl Haratsch/Koenig/Pechstein, Europarecht¹⁰ (2016) Rz 392; Ehrke-Rabel, ÖStZ 2009, 189 (192).

nis mit keinem Wort auf die österreichische Rechtslage Bezug nimmt, sondern sein Ergebnis offenbar direkt aus der Rechtsprechung des EuGH ableitet.²⁴³ Nachdem das Erkenntnis insgesamt zugunsten der rechtsunterworfenen KÖR gewirkt haben dürfte, dürfte nach *Ehrke-Rabel/Tauschmann* von einem möglichen Anwendungsvorrang zu Gunsten der Steuerpflichtigen auszugehen gewesen sein.²⁴⁴

3.3.5. Konsequenzen der neueren Ansicht der Finanzverwaltung

Folgt man – trotz der uE berechtigten Kritik – der seit dem UStR-Wartungserlass 2014 von der Finanzverwaltung vertretenen Ansicht, ergeben sich daraus für Universitäten folgende Konsequenzen.

a) Forschung

Bezüglich der universitären Forschung (bzw Entwicklung und Erschließung der Künste) ist die geänderte Praxis der Finanzverwaltung in Rz 268 UStR 2000 zum Abgehen vom ertragsteuerlichen Überwiegensgrundsatz nicht einschlägig. Durch den KStR-Wartungserlass 2018 hat das BMF in Rz 41 KStR 2013 betreffend fiktive Hoheitsbetriebe klargestellt, dass auch Universitäten hoheitliche Forschungsanstalten iSd § 2 Abs 5 KStG darstellen. Das BMF schließt sich insoweit der jüngeren Lehre²⁴⁵ an, wonach der Forschungsbereich einer Universität eine hoheitliche Forschungsanstalt iSd § 2 Abs 5 Satz 3 KStG ist.²⁴⁶ „Privatwirtschaftliche Tätigkeiten, die (wie etwa Auftragsforschung) funktional dem Betrieb der Forschungsanstalt zuzurechnen sind, unterliegen weder der Körperschaftsteuer noch der Umsatzsteuer.“²⁴⁷ Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die nationale Rechtslage insoweit nicht den Vorgaben des europäischen Mehrwertsteuerrechts entsprechend dürfte. Eine teilweise Einbeziehung von Forschungsleistungen (zB Auftragsforschung) in die Umsatzsteuerpflicht könnte nur erfolgen, wenn sich die Universität zu ihren Gunsten darauf beruft (siehe oben Pkt. 3.2.3.).

Wie bereits ausführlich in Pkt. 2.2.2. dargelegt, wird der Forschungsbereich einer Universität dadurch im Sinne einer gesetzlichen Fiktion als Hoheitsbetrieb determiniert. Die Fiktion bedeutet auch, dass hoheitliche und privatwirtschaftliche

²⁴³ Vgl *Ehrke-Rabel/Tauschmann*, taxlex 2016, 354 (357).

²⁴⁴ Vgl *Ehrke-Rabel/Tauschmann*, taxlex 2016, 354 (FN 36).

²⁴⁵ *Achatz*, RdW 10/2017, 710 ff.

²⁴⁶ *Lachmayr*, Highlights aus dem KStR-Wartungserlass 2018, RdW 2018/198, 246 (246).

²⁴⁷ *Achatz*, RdW 10/2017, 710 (714).

Tätigkeiten untrennbar miteinander verbunden sind²⁴⁸, sodass kein Anwendungsbereich für ein allfälliges Trennungsgebot gemäß Rz 268 UStR 2000 verbleibt. Sofern eine wirtschaftliche Tätigkeit einer Universität funktional der hoheitlichen Forschungsanstalt zugeordnet werden kann (vgl dazu die Definition der hoheitlichen Forschungsanstalt unter Pkt. 2.2.2.), liegt insoweit keine Steuerbarkeit in der Umsatzsteuer vor. Dies gilt idR beispielsweise für die Durchführung von Auftragsforschungsprojekten, die Erbringung von Forschungsdienstleistungen, die Bereitstellung von Forschungspersonal bzw Infrastruktur an andere Forschungseinrichtungen sowie die Zurverfügungstellung von Personal bzw Sachmitteln und Infrastruktur an Projektleiter zur Durchführung von Projekten iSd § 26 UG 2002.²⁴⁹ Auch Untersuchungen und Befundungen im Auftrag Dritter, beispielsweise im Rahmen von sogenannten „Prüfanstalten“, können in einem funktionalen Zusammenhang mit der universitären Forschung stehen und somit Teil der hoheitlichen Forschungsanstalt sein.²⁵⁰ Besteht hingegen kein funktionaler Zusammenhang mit öffentlichen Forschungsaufgaben und wird die wirtschaftliche Tätigkeit somit außerhalb der hoheitlichen Forschungsanstalt erbracht, ist nach der neueren Ansicht der Finanzverwaltung idR von einer Umsatzsteuerpflicht auszugehen.

b) Bildungsleistungen

Im Bereich der Lehre (Studien, Universitätslehrgänge, Vorbereitungslehrgänge iSd §§ 54 bis 57 UG 2002) sind Universitäten hoheitlich tätig. § 51 Abs 1 UG 2002 bestimmt explizit, dass Universitäten in Vollziehung der Studienvorschriften im Rahmen der Hoheitsverwaltung tätig werden. Nach Ansicht des VwGH²⁵¹ sind die Tätigkeiten von Universitäten insbesondere auf Grund der Befugnis zur Bescheiderlassung steuerlich weitgehend dem Hoheitsbereich zugeordnet (vgl dazu ausführlich Pkt. 2.2.1.). Dies deckt sich mit der unionsrechtlichen Beurteilung. Im Bereich der hoheitlichen Lehre werden Universitäten in Ausübung „öffentlicher Gewalt“ bzw durch das „Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnisse“ iSd ständigen Rechtsprechung des EuGH tätig.²⁵² Es liegen somit Tätigkeiten vor, die unter

²⁴⁸ Vgl Achatz, RdW 10/2017, 710 (712).

²⁴⁹ Vgl Achatz, RdW 10/2017, 710 (714).

²⁵⁰ Prüfanstalten, die nicht mit dem universitären Forschungsbereich organisatorisch, technisch oder personell verflochten sind, können gesonderte BgA begründen; vgl Achatz, RdW 10/2017, 710 (714).

²⁵¹ VwGH 4. 3. 2009, 2006/15/0071.

²⁵² Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 2 Tz 224/1; Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 934; siehe oben Pkt. 3.2.2.

Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL zu subsumieren sind und somit auch aus Sicht des Unionsrechts als hoheitlich bzw. nicht-wirtschaftlich einzuordnen sind.

Erbringen Universitäten Bildungsleistungen außerhalb der hoheitlichen Studienvorschriften, zB im Bereich der Aus- und Weiterbildung, ist Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL nicht einschlägig. Zu prüfen ist jedoch, ob eine „quasi-hoheitliche“ Tätigkeit gemäß Art 132 Abs 1 lit i MwStSyst-RL iVm Art 44 EU-DVO sowie Art 13 Abs 2 MwStSyst-RL (vgl dazu Pkt. 3.2.2.) vorliegt. Gemäß Art 132 Abs 1 lit i der MwStSyst-RL befreien die Mitgliedstaaten ua die Umsätze betreffend den Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit diesen Aufgaben betraut sind, sowie von anderen (privaten) Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung von der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer). Nach Art 13 Abs 2 der MwStSyst-RL können Mitgliedstaaten die Tätigkeiten von Einrichtungen, die ua nach Art 132 MwStSyst-RL befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Sie werden also für Zwecke der Mehrwertsteuer (Umsatzsteuer) den „klassischen“ hoheitlichen Tätigkeiten iSd Art 13 Abs 1 MwStSyst-RL gleichgestellt. Der nationale Steuergesetzgeber hat uE von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht. Durch die Behandlung der Bildungsleistungen von Universitäten als hoheitliche Tätigkeit wird den unionsrechtlichen Vorgaben, die eine generelle Befreiung des Schul- und Hochschulunterrichts verlangen, Genüge getan.²⁵³ UE definiert daher der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung gemäß Art 132 Abs 1 lit i der MwStSyst-RL iVm Art 44 EU-DVO auch den Mindestumfang der iSd nationalen Rechts „nicht-steuerbaren“ Bildungsleistungen von Hochschulen in der Umsatzsteuer.

Die Umsetzung dieser Mehrwertsteuerbefreiung im nationalen Recht erfolgte im UStG in § 6 Abs 1 Z 11 lit a und Z 12 UStG.²⁵⁴ Zu beachten ist jedoch, dass § 6 Abs 1 Z 11 lit a UStG nach seinem Wortlaut explizit nur für private Bildungseinrichtungen gilt und für öffentliche Bildungseinrichtungen (wie zB Universitäten) nicht einschlägig ist.²⁵⁵ Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität gebietet jedoch eine umsatzsteuerliche Gleichbehandlung öffentlicher und privater

²⁵³ Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 6 Tz 301 iVm Tz 305, mwN.

²⁵⁴ Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 6 Tz 301 und Tz 319.

²⁵⁵ AA offenbar Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der KöR³ Rz 938 unter Verweis auf Ruppe/Achatz, UStG⁴ (2011) § 2 Tz 224/1.

Bildungseinrichtungen. Erreicht wird dies in Österreich dadurch, dass die Unterrichtstätigkeit öffentlicher Schulen, Universitäten und Hochschulen grundsätzlich als hoheitliche Tätigkeit eingestuft wird.²⁵⁶ Die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 12 UStG ist jedoch auch für Universitäten anwendbar.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die in Rz 268 UStR 2000 zum Ausdruck gebrachte neue Ansicht der Finanzverwaltung im Bereich der Bildungsleistungen von Universitäten zu keinen relevanten Änderungen führen wird, da idR entweder eine hoheitliche bzw quasi-hoheitliche Tätigkeit vorliegt oder eine Umsatzsteuerbefreiung einschlägig ist.

c) Sonstige Tätigkeiten

Bei Tätigkeiten von Universitäten, die weder zur universitären Forschung (hoheitliche Forschungsanstalt iSd § 2 Abs 5 KStG) noch zur hoheitlichen Lehre iSd § 3 iVm §§ 54 ff UG 2002 bzw zu den quasi-hoheitlichen Bildungsleistungen zählen, kann für Veranlagungszeiträume ab 2015 nicht ausgeschlossen werden, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung bestimmte untergeordnete – potenziell privatwirtschaftliche – Tätigkeiten, die im Rahmen von überwiegend hoheitlichen Mischbetrieben entfaltet werden, nach dem neuen Trennungsgebot der Rz 268 UStR 2000 umsatzsteuerbar und – sofern keine Umsatzsteuerbefreiungen einschlägig sind – auch umsatzsteuerpflichtig sind. Das kann insbesondere nicht-wissenschaftliche, allgemeine wirtschaftliche Betätigungen von Universitäten betreffen, wie zB den Verkauf von Merchandising-Artikeln, nicht bloß der Selbstversorgung dienende Druck- und Kopierzentren²⁵⁷, die entgeltliche Duldung der Aufstellung von Getränke- und Snackautomaten, die Veranstaltung von Karrieremessen, die Erbringung von Personalmarketingleistungen für Unternehmen sowie Werbe- und Sponsoringleistungen. Im Bereich von Werbung und Sponsoring wird jedoch im Einzelfall zu prüfen sein, ob und inwieweit nicht ein funktionaler Zusammenhang mit der hoheitlichen Forschungsanstalt gemäß § 2 Abs 5 KStG besteht und insoweit eine Zuordnung zur hoheitlichen Forschung möglich ist. UE kann dies insbesondere bei Werbe- und Sponsoringleistungen iZm wissenschaftlichen Veranstaltungen von forschenden Universitätseinrichtungen (wissenschaftliche Kongresse, Symposien, Tagungen, Seminaren, Workshops etc) der Fall sein.

²⁵⁶ Vgl Rz 874 UStR 2000.

²⁵⁷ Die auch Leistungen an universitätsfremde Dritte erbringen.

4. Kommunalsteuer

Steuergegenstand der Kommunalsteuer sind die Arbeitslöhne von Dienstnehmern einer im Inland gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens (§ 1 KommStG). Wie bereits im Bereich der Körperschaftsteuer und der Umsatzsteuer unterliegen Universitäten als KöR auch im Bereich der Kommunalsteuer einem Sondersteuerregime. Eine Kommunalsteuerpflicht besteht für KöR nämlich gemäß § 3 Abs 3 KommStG nur im Rahmen ihrer BgA iSd § 2 KStG, ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe sowie taxativ in § 3 Abs 3 KommStG aufgeführter fiktiver kommunalsteuerlicher BgA. Dazu zählen Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung, zur Tierkörpervernichtung, Anstalten zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen, sowie die Vermietung und Verpachtung.²⁵⁸

Im Bereich der Kommunalsteuer gilt der Überwiegensgrundsatz. Wie in der Körperschaftsteuer sind daher auch kommunalsteuerliche Mischbetriebe denkbar.²⁵⁹ Davon zu unterscheiden sind Dienstnehmer in Mischwendung, die sowohl für BgA iSd § 3 Abs 3 KommStG als auch für Hoheitsbetriebe tätig sind. Hier unterliegt nur jener Teil der Arbeitslöhne der Kommunalsteuer, der auf die Tätigkeit des Mitarbeiters im BgA entfällt. Eine überwiegende Tätigkeit für den kommunalsteuerlichen BgA ist nicht erforderlich.²⁶⁰ Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Anteils sind entsprechende Zeitaufzeichnungen zu führen.²⁶¹ Ist bei einer Mischverwendung die Feststellung der für den BgA erbrachten Tätigkeit entfallenden aliquoten Arbeitslöhne mit einem unverhältnismäßigen Aufwand verbunden, kann gemäß § 5 Abs 3 KommStG mit der erhebungsberechtigten Gemeinde eine gesonderte Vereinbarung über die Höhe der Bemessungsgrundlage getroffen werden.

²⁵⁸ Bis auf die Tierkörperverwertung sind die fiktiven kommunalsteuerlichen BgA gemäß § 3 Abs 3 KommStG somit mit den fiktiven umsatzsteuerlichen BgA iSv § 2 Abs 3 UStG identisch.

²⁵⁹ Rz 36 KommSt-Info des BMF.

²⁶⁰ *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 804; aA noch *Achatz in Höllinger/Titscher* (Hrsg), Universitätsreform 410 (427).

²⁶¹ *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 804; Rz 95 ff KommSt-Info des BMF.

Bei der entgeltlichen Personalgestellung durch KöR ist zu differenzieren:

- Erfolgt die entgeltliche Überlassung von Dienstnehmern der KöR im Rahmen eines bestehenden BgA oder einen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes oder kommt es dadurch zur Begründung eines eigenen Personalgestellungs-BgA, besteht die Kommunalsteuerpflicht für die überlassende KöR.²⁶²
- Darüber hinaus normiert § 2 lit c KommStG, dass Dienstnehmer, die seitens einer KöR zur Dienstleistungen zugewiesen werden (zB an eine Tochtergesellschaft), als Dienstnehmer des Gestellungnehmers gelten.²⁶³

5. Resümee

Im Rahmen dieses Beitrags wurde ein aktueller Überblick über die Universität als Steuerpflichtige im Bereich der Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kommunalsteuer gegeben.

Hervorzuheben ist einerseits, dass die Finanzverwaltung im Bereich der Umsatzsteuer seit dem UStR-Wartungserlass 2014 in Rz 268 UStR 2000 offensichtlich die Rechtsauffassung vertritt, dass auch bei Vorliegen eines aus körperschaftsteuerrechtlicher Sicht einheitlichen und untrennbaren Mischbetriebs für Zwecke der Umsatzsteuer eine Aufspaltung zu erfolgen hat. Im Falle einer sachlichen Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche (zB klare zeitliche Trennung) habe - unabhängig vom Überwiegen - eine Aufspaltung in einen nicht-wirtschaftlichen Hoheitsbereich und einen wirtschaftlichen (umsatzsteuerbaren) Bereich zu erfolgen (Trennungsprinzip iSd Rz 268 UStR 2000). Wie ausführlich dargelegt, hat diese neuere Ansicht der Finanzverwaltung jedoch uE berechnigte Kritik hervorgerufen.

Andererseits ist die Finanzverwaltung der jüngeren Lehre gefolgt und hat nunmehr den Forschungsbereich von Universitäten als hoheitliche Forschungsanstalt anerkannt. Innerhalb der hoheitlichen Forschungsanstalt unterliegen Universitäten we-

²⁶² Vgl Rz 18 KommSt-Info des BMF; *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der KöR³ Rz 798.

²⁶³ Rz 17 KommSt-Info des BMF.

der der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, der Umsatzsteuerpflicht noch der Kommunalsteuerpflicht. Auch ein allfälliges Trennungsgebot iSd Rz 268 UStR 2000 kommt innerhalb der hoheitlichen Forschungsanstalt nicht zur Anwendung.

Auf Basis der aktuellen Äußerungen der Finanzverwaltung zur Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts sowie von Universitäten lassen sich die wesentlichen Rechtsfolgen für Universitäten als Steuerpflichtige im Bereich der Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kommunalsteuer überblicksartig wie folgt darstellen:

	Universität		
	LEHRE	FORSCHUNG*	SONSTIGE TÄTIGKEITEN
KöSt	idR überwiegend hoheitlich (Mischbetrieb) → keine KöSt	fiktiver Hoheitsbetrieb iSv § 2 Abs 5 KStG (<u>hoheitliche Forschungsanstalt</u>) → keine KöSt	<ul style="list-style-type: none"> BgA iSv § 2 Abs 1 KStG → KöSt überwiegend hoheitlicher Mischbetrieb → keine KöSt
USt	Trennungsprinzip iSd Rz 268 UStR: Sofern nicht hoheitlich oder quasi-hoheitlich, wirtschaftlich aber idR USt-befreit (zB § 6 Abs 1 Z 12 UStG, sofern bloße Kostendeckung)	einheitlicher und untrennbarer Hoheitsbetrieb (<u>hoheitliche Forschungsanstalt</u>): kein Trennungsprinzip iSv Rz 268 UStR → keine USt-Pflicht	<ul style="list-style-type: none"> BgA iSv § 2 Abs 3 UStG → steuerbar Kein BgA: Trennungsprinzip iSv Rz 268 UStR → steuerbar USt-Pflicht, sofern keine USt-Befreiung
KommSt	KommSt-Pflicht nur bei Vorliegen KommSt-BgA iSv § 3 Abs 3 KommStG	Keine KommSt-Pflicht (<u>hoheitliche Forschungsanstalt</u>)	KommSt-Pflicht nur bei Vorliegen KommSt-BgA iSv § 3 Abs 3 KommStG

* Prämisse: Tätigkeit der forschenden universitären Einrichtung steht in funktionalem Zusammenhang mit universitärer Forschung iSd UG 2002.

Literatur- und Judikaturverzeichnis

Normen

Gesetze national

Abgabenänderungsgesetz 2011 (AbgÄG 2011), BGBl I 2011/76.

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994 - UStG 1994), BGBl 1994/663 idF BGBl I 2018/62.

Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011), BGBl I 2010/111.

Bundesmuseen-Gesetz 2002, BGBl I 2002/14 idF BGBl I 2018/30.

Bundesgesetz über die Bundesstatistik (Bundesstatistikgesetz 2000), BGBl I 1999/163 idF BGBl I 2018/32.

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 - KStG 1988), BGBl 1988/401 idF BGBl I 2018/62.

Bundesgesetz, mit dem die Kommunalsteuer erhoben wird (Kommunalsteuergesetz 1993 - KommStG 1993), BGBl 1993/819 idF BGBl I 2018/98.

Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten und ihre Studien (Universitätsgesetz 2002 - UG 2002), BGBl I 2004/21 idF BGBl I 2019/3.

Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten (UOG 1993), BGBl 1993/805.

Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten der Künste (KUOG), BGBl I 1998/130.

1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012), BGBl I 2012/22.

Materialien, Ausschussberichte, Sonstige Quellen

Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung, Erläuterungen zum Bundesgesetz über die Organisation der Universitäten in *Bast*, UOG 1993 (1993).

ErläutRV zur Novelle des § 29 Abs 6 UG, 296/A 26. GP 3.

ErläutRV 1134 BlgNr 21. GP 70.

ErläutRV 1134 BlgNr 21. GP 77.

ErläutRV 622 BlgNr 17. GP 14.

Feststellung des Wissenschaftsausschusses iZm UOG-Novelle 1987, 412 BlgNR 17. GP.

Stellungnahme des Bundesministeriums für Wissenschaft, Forschung und Wissenschaft (BMWFW) vom 2.3.2017 betreffend „*Universität als Forschungsanstalt*“.

Verordnungen des Finanzministers/Richtlinien, Erlässe/sonstige Äußerungen der Finanzverwaltung

Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl 1993/33 idF BGBl II 1999/15.

BMF, Salzburger Steuerdialog 2012 – Zweifelsfragen zur Umsatzsteuer, BMF-010219/0163-VI/4/2012 vom 28.9.2012, AÖF 2012/206, 5.

BMF 3.2.1997, ARD 4815/28/97.

Erlass des BMF vom 14.11.2014, BMF-010219/0495-VI/4/2014.

Information des Bundesministeriums für Finanzen zum Kommunalsteuergesetz (KommStG) 1993, BMF-010222/0114-IV/7/2017 vom 29. Jänner 2018.

Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 (KStR 2013), BMF-010216/0009-VI/6/2013 idF BMF 010216/0002-IV/6/2018 vom 29. März 2018.

Umsatzsteuerrichtlinien 2000, GZ 09/4501/58-IV/9/00 idF BMF-010219/0221-IV/4/2018 vom 16. November 2018.

Vereinsrichtlinien 2001 (VereinsR 2001), GZ 06 5004/10-IV/6/01 idF BMF-010216/0002-IV/6/2017 vom 4. Dezember 2017.

Rößler, Vortragsunterlage „Die umsatzsteuerliche Behandlung von Körperschaften öffentlichen Rechts (KÖR)“, 9. März 2015.

Gesetze/Verordnungen/Richtlinien international

Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, idF Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates vom 7. Oktober 2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung, ABl L 2013/84, 1.

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, ABl C 2012/326, 47.

Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl L 2006/347, 1 idF Richtlinie 2018/912, ABl L 2018/162, 1.

Literatur

Monographien, Kommentare, Sammelbände

Achatz in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragsteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 1.

Achatz in Höllinger/Titscher (Hrsg), *Universitätsreform* (2003) 410.

Achatz, Die umsatzsteuerliche Behandlung der Universitäten zwischen neuem Universitätsrecht und Europarecht, in Novak (Hrsg), *Res Universitatis*, FS Funk (2003) 37.

Achatz/Mang/Lindinger, *Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts*³ (2014).

Bast, *Universitäts-Organisationsgesetz*, MANZsche Sonderausgabe² (1998).

Bergmann/Bieber, *Körperschaftsteuergesetz-Update-Kommentar* (2015).

Doralt/Renner in Doralt/Kirchmayr/Zorn, *EStG* (2014).

Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe (Hrsg), *Grundriss des Österreichischen Steuerrechts II*⁷ (2014).

Ehrke-Rabel, Die Entwicklung des Unternehmerbegriffs im UStG, Achatz/Tumpel (Hrsg), *Der Unternehmerbegriff des UStG* (2017) 1.

Haratsch/Koenig/Pechstein, *Europarecht*¹⁰ (2016).

Kahl/Weber, *Allgemeines Verwaltungsrecht*⁵ (2015).

Kostal, *UOG 1993* (1993).

Mayer in Mayer, *Kommentar zum UG 2002*² (2010).

Oberhuber in Renner/Strimitzer/Vock, *KStG* (2017).

Österreichische Universitätenkonferenz (Hrsg), *Leitfaden Beihilferecht-Steuerrecht für Universitäten* (Version 1.1 vom 30.4.2018).

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, *KStG 1988*, Band II (1997).

Raab, Das EU-Beihilfenverbot und seine verfahrensrechtlichen Auswirkungen im Steuerrecht, Eine Analyse anhand der Ertragsbesteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts (2011).

Raab, Umsatzsteuer im Konzern, in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht² (2014) 385.

Raab, Die Wirkung des Unionsrechts im innerstaatlichen Recht. Auflösung von Kollisionsfällen zwischen Unionsrecht und innerstaatlichem Recht, *SPRW* 2011, 107.

Ruppe/Achatz, UStG⁵ (2018).

Schellmann in *Mayer*, Kommentar zum UG 2002² (2010).

Schuch, Liebhaberei bei Betrieben gewerblicher Art und ausgegliederten Körperschaften in *Gröhs/Havranek/Lang/Mayer/Pircher/Prändl* (Hrsg), Ausgliederungen (2003) 203.

Schweitzer/Hummer/Obwexer, Europarecht (2007).

Stadie in *Rau/Dürnwächter/Flick/Geist*, UStG (2017).

Sutter in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG².

Wiesner, Der kommunale Wirtschaftsbetrieb als Steuersubjekt, in *Krejci/Ruppe* (Hrsg), Rechtsfragen der kommunalen Wirtschaftsverwaltung (1992) 247.

Windsteig in *Melhardt/Tumpel*, UStG² (2015).

Fachzeitschriften

Achatz, Zum Begriff der Forschungsanstalt iSd § 2 Abs 5 KStG und seiner Anwendbarkeit auf Universitäten, *RdW* 10/2017, 710.

Ehrke-Rabel/Tauschmann, Der Vorsteuerabzug bei Körperschaften öffentlichen Rechts, *taxlex* 2016, 354.

Ehrke-Rabel, Vorsteuerabzug bei gemischt, aber nicht unternehmensfremd genutzten Gegenständen, ÖStZ 2010, 97.

Ehrke-Rabel/von Streit, Begriff des Unternehmens – Klärung durch den EuGH im Urteil Gemeente 's-Hertogenbosch, UR 2015, 249.

Eilmansberger, Zur Direktwirkung von Richtlinien gegenüber Privaten (Teil I), JBl 2004, 283.

Farmer, Der fiktive BgA, RdW 1995, 449.

Hammerl, Keine Mehrzahl von Geschäftsbetrieben bei einem gemeinnützigen Betrieb gewerblicher Art, RdW 2018/305, 392.

Jarass/Beljin, Die Bedeutung des Vorrangs und Durchführung des EG-Rechts, NVwZ 2004, 1.

Küffner/von Streit, Zuordnung und Verwendung von Eingangsleistungen – Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung des Unternehmerbegriffs, DStR 2012, 581.

Lachmayr, Highlights aus dem KStR-Wartungserlass 2018, RdW 2018/198, 246.

Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz in SWK-Spezial Körperschaftsteuer 2014/15.

Mühlhauser, Zur positiven VSt-Berichtigung bei anfänglich nicht wirtschaftlicher Verwendung, FJ 2018, 223.

Obermayr/Raab, Der Sachbezug von steuerbegünstigten Elektro-Kfz in der Umsatzsteuer, taxlex 2016, 242.

Olmaier, EuGH: Vorsteuerberichtigung zugunsten öffentlicher Einrichtung, MwStR 2018, 968.

Raab, AbgÄG 2012: Einführung einer gesetzlichen Mindestbemessungsgrundlage in der Umsatzsteuer, ÖStZ 2013/225, 124.

Raab, Mischbetriebe von Körperschaften öffentlichen Rechts (Teil 1 und 2), ÖStZ 2008, 444 und 483.

Sterzinger, Vorsteuerabzug bei nichtunternehmerischer, aber nicht völlig unternehmensfremder Verwendung, UR 2010, 125.

Wiesner, KStG 1988 (I), Persönliche Steuerpflicht privat- und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, RdW 1988, 397.

Judikatur

Judikatur national

VwGH 1.7.1975, 0445/75.

VwGH 28.11.1980, 1709/77.

VwGH 18.12.1980, 2874/79.

VwGH 23.2.1984, 82/15/0173.

VwGH 10.7.1989, 88/15/0163.

VwGH 26.1.1994, 92/13/0097.

VwGH 28.10.1997, 93/14/0224.

VwGH 7.6.2001, 98/15/0172.

VwGH 25.2.2004, 2003/13/0163.

VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203.

VwGH 4.3.2009, 2006/15/0071.

VwGH 24.6.2009, 2007/15/0192.

VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006.

VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144.

VwGH 30.6.2015, 2011/15/0163.

VwGH 27.7.2016, 2013/13/0083.

VfGH 18.12.1957, KR-1/57, VfSlg 3296/1957.

VfGH 15.6.1985, B 474/80, VfSlg 10.954/1985.

Judikatur international

- EuGH 17.10.1989, C-231/87, *Comune di Carpaneto*.
EuGH 25.7.1991, C-202/90, *Ayuntamiento de Sevilla*.
EuGH 12.9.2000, C-358/97, *Kommission/Irland*.
EuGH 12.9.2000, C-359/97, *Kommission/Vereinigtes Königreich*.
EuGH 12.9.2000, C-276/97, *Kommission/Frankreich*.
EuGH 12.9.2000, C-260/98, *Kommission/Griechenland*.
EuGH 12.6.2008, C-462/05, *Kommission/Portugal*.
EuGH 6.9.2008, C-288/07, *Isle of Wight Council*.
EuGH 12.2.2009, C-515/07, *VNLTO*.
EuGH 29.10.2009, C-246/08, *Kommission/Finnland*.
EuGH 9.6.2011, C-285/10, *Campsa*.
EuGH 20.3.2014, C-72/13, *Gmina Wroclaw*.
EuGH 10.9.2014, C-92/13, *Gemeente 's Hertogenbosch*.
EuGH 9.10.2015, C-174/14, *Saudaçor*.
EuGH 12.5.2016, C-520/14, *Gemeente Borsele*.
EuGH 15.9.2016, C-400/15, *Landkreis Potsdam-Mittelmark*.
EuGH 19.1.2017, C-344/15, *National Roads Authority*.
EuGH 27.7.2018, C-140/17, *Gmina Ryjewo*.
- BFH 15.4.2010, V R 10/09, UR 17/2010, 646 (648).



Kontakt

MMag. Alexander Enzinger, CVA
alexander.enzinger@rabelpartner.at

Dr. Florian Raab, LL.M.
florian.raab@rabelpartner.at

Rabel & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungs- und
Steuerberatungsgesellschaft
Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz

www.rabelpartner.at

Die Besteuerung von Universitäten in Österreich hat sich in den letzten Jahren dynamisch entwickelt. Erst kürzlich kam es hier zu grundlegenden Änderungen der Praxis der Finanzverwaltung.

Einerseits hat im Bereich der Umsatzsteuer der Einfluss des harmonisierten EU-Mehrwertsteuerrechts zu einer grundlegenden Änderung der Meinung der Finanzverwaltung zur Unternehmereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts und damit auch von Universitäten geführt. Im Ergebnis kam es zu einer Ausweitung des umsatzsteuerbaren Bereichs von Universitäten. Andererseits anerkennt die Finanzverwaltung nunmehr den Forschungsbereich von Universitäten als hoheitliche Forschungsanstalt und ist insoweit der jüngeren Ansicht der Lehre gefolgt. Forschungsanstalten gelten als fiktive Hoheitsbetriebe, die weder der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, Umsatzsteuerpflicht noch Kommunalsteuerpflicht unterliegen.

Die vorliegende Publikation gibt einen aktuellen Überblick über die Besteuerungssystematik für Universitäten im Bereich der Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kommunalsteuer. Einen Schwerpunkt bildet dabei die Frage, wie die geänderten Rechtsansichten der Finanzverwaltung im Rahmen des Besteuerungsregimes für Universitäten grundsätzlich einzuordnen sind und welche konkreten Steuerfolgen damit für Universitäten verbunden sind.