

An das
Bundesministerium für Finanzen
Johannesgasse 5
1010 Wien

Wien, am 12.6.2018
GZ: 210/18

BMF-010000/0009-IV/1/2018

Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Gebührengesetz 1957, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Versicherungssteuergesetz 1953, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, die Bundesabgabenordnung, das Finanzstrafgesetz, das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, das Kapitalabfluss-Meldegesetz, das Gemeinsamer Meldestandard- Gesetz, das Zollrechts-Durchführungsgesetz, das Gesundheits- und Sozialbereich- Beihilfengesetz, das Sozialministeriumservicegesetz, das Bundesstraßen-Mautgesetz 2002 und das EU-Amtshilfegesetz geändert werden (Jahressteuergesetz 2018 – JStG 2018);

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

Begutachtungsverfahren

Sehr geehrter Herr Sektionschef DDr. Mayr,

wir bedanken uns für die Möglichkeit der Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf der USt-Bildungsleistungsverordnung (UStBLV).

Stellungnahme

Die Österreichische Notariatskammer schließt sich der Stellungnahme der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer vom 16. Mai 2018 zum Entwurf der UStBLV vollinhaltlich an und unterstützt deren Vorschläge und Anregungen. Ergänzend dazu möchten wir noch zwei weitere Punkte mitaufnehmen und kommentieren:

Österreichische Notariatskammer

Landesgerichtsstraße 20, 1010 Wien, Telefon +43 1 40245090, Telefax +43 1 4063475
DVR 0042846, kammer@notar.or.at, www.notar.at

Der Informationspflicht laut Datenschutz-Grundverordnung wird mit folgender Datenschutzerklärung (www.notar.at/oenk-dse) entsprochen.
Bei Bedarf ist auch eine postalische Übermittlung möglich.

Zu § 1 Z 5 UStBLV

Gemäß § 1 Z 5 UStBLV liegt eine vergleichbare Zielsetzung vor, bei *„anderen berufsbezogenen Ausbildungseinrichtungen privaten Rechts, die aufgrund einer speziellen gesetzlichen Ermächtigung als solche anerkannt sind.“*

Dazu möchten wir anmerken, dass grundsätzlich unklar ist, was unter „berufsbezogenen Ausbildungseinrichtungen privaten Rechts, die aufgrund einer speziellen gesetzlichen Ermächtigung als solche anerkannt sind“ zu verstehen ist. Den Begriff der „berufsbezogenen Ausbildungseinrichtung des privaten Rechts“ können wir der österreichischen Rechtsordnung als Legaldefinition nicht entnehmen.

Die Bestimmung stammt offenbar in gekürzter Form aus den Umsatzsteuerrichtlinien (UStR Rz 876). Derzeit (in der 14. Fassung, gültig ab 5.12.2017) wird dort zu Erläuterungszwecken auf § 23 Zivilrechts-Mediations-Gesetz referenziert. Dieser normiert, dass bestimmte Ausbildungseinrichtungen zwecks Durchführung von Lehrgängen auf dem Gebiet der Mediation auf Antrag bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen in eine Liste des Bundesministers für Justiz einzutragen sind. Ähnliche Ermächtigungen enthalten bspw. § 9 Psychologengesetz 2013 oder § 4 Psychotherapiegesetz, die jedoch in UStR Rz 876 nicht genannt werden. Unter Heranziehung dieser Bestimmungen wäre Z 5 uE dergestalt zu interpretieren, dass dort bestimmte Ausbildungseinrichtungen gemeint sind, denen auf Antrag mittels individuell konkretem (Hoheits-)Akt eine besondere Ermächtigung oder Alleinstellungsmerkmal erteilt wird.

Unklar bleibt dabei, ob Z 5 weiterhin auch die von den Fachverbänden der Wirtschaftskammer zertifizierten Ausbildungseinrichtungen umfassen soll, da der diesbezügliche Verweis in der UStR Rz 876 noch, nicht mehr jedoch in Z 5 enthalten ist, wenngleich auch in § 119 Abs 5 GewO ein individuell konkreter (Hoheits-)Akt zur besonderen Ermächtigung gefordert wird. Ggf käme für diese auch eine Klassifizierung zu Z 9 in Betracht.

Darüber hinaus dürfen wir anmerken, dass in weiterer Interpretation des derzeitigen Wortlautes der Z 5 dort schon jede Gründung einer privaten Ausbildungseinrichtung subsumiert werden könnte, da in der gesetzlichen Ermächtigung zur Gründung bereits eine „Anerkennung mittels spezieller gesetzlichen Ermächtigung“ erkannt werden könnte. Es ist daher zu befürchten, dass die Z 5 in ihrer derzeitigen Form auch nicht dem verfassungsrechtlich gebotenen Bestimmtheitsgebot entspricht.

Aus einigen Berufsgesetzen der freien Berufe ergibt sich, dass ihre Kammern zur Durchführung der Ausbildung ihrer Mitglieder verpflichtet sind und dazu ggf. auch zur Gründung und zum Betrieb derartiger Einrichtungen und Unternehmungen berechtigt sind. Die Gründung und der Betrieb dieser Ausbildungseinrichtung obliegt jedoch keiner weiteren gesetzlichen oder bescheidmäßigen Ermächtigung. Aus unserer Sicht ergibt sich aus diesen Bestimmungen daher keine Anerkennung dieser Ausbildungseinrichtungen aufgrund einer speziellen gesetzlichen Ermächtigung iSd Z 5.

Eine diesbezügliche Klarstellung wäre wünschenswert.

Zu § 2 UStBLV

§ 2 der USt-BildungsleistungsVO lautet: „Eine vergleichbare Zielsetzung liegt nicht vor, wenn der Unternehmer nachweist, dass die Anwendung des § 1 Z 5 bis 9 zu Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Voraussetzung dafür ist jedenfalls, dass die Bildungsleistungen nahezu ausschließlich an Unternehmer erbracht werden.“

Dazu möchten wir gerne wie folgt Stellung nehmen:

Die Schaffung der Möglichkeit, ein Nichtvorliegen der vergleichbaren Zielsetzung nachzuweisen, wenn es andernfalls zu Wettbewerbsverzerrungen kommen würde, stellt eine unions- und verfassungsrechtliche Notwendigkeit dar. Die Einschränkung der Möglichkeit auf Nachweiserbringung dahingehend, dass die Bildungsleistungen nahezu ausschließlich an Unternehmer erbracht werden, ist uE jedoch überschießend.

Der Terminus „nahezu ausschließlich“ ist ferner unzureichend konkretisiert. Aus der Verordnung selbst lässt sich eine prozentuelle Grenze nicht ableiten. Es lässt sich auch nicht erkennen, auf welchen Betrachtungszeitraum bei der Ermittlung der "nahezu ausschließlichen Erbringung" abzustellen ist. Ohne weitere Konkretisierung bliebe daher abzuwarten, wie der Begriff der "nahezu ausschließlichen Erbringung" von der Rsp interpretiert wird bzw. welcher Betrachtungszeitraum anzuwenden ist. Im Zusammenhang mit anderen steuerfreien Leistungen wird dieser Begriff seitens der Finanzverwaltung als „zu mindestens 95%“ ausgelegt (vgl UStR 2000, Rz 899a) und üblicherweise wird auf den Veranlagungszeitraum von einem Jahr abgestellt. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre eine Konkretisierung jedenfalls begrüßenswert.

Unterstellt man die 95%-Grenze für die in § 2 der VO genannten Nachweiserbringung, so ergäbe sich für von der VO erfasste Bildungseinrichtungen die Konsequenz (neben der Rechtsunsicherheit wie der Begriff „nahezu ausschließlich“ tatsächlich auszulegen ist), dass diesen Einrichtungen kein Vorsteuerabzug aus Vorleistungen zusteht bzw. diese den bereits vorgenommenen Vorsteuerabzug anteilig berichtigen müssen. Bei vielen Bildungseinrichtungen kann nicht von vorneherein bestimmt werden, ob die Bildungsleistungen nahezu ausschließlich an Unternehmer ausgeführt werden oder nicht, denn der Großteil der Bildungseinrichtungen erbringt Bildungsleistungen an Privatpersonen und Unternehmer als Leistungsempfänger. Erst im Nachhinein – explizit nach einer vom Gesetzgeber zu definierenden Periode – kann das Verhältnis zwischen Leistungserbringung an Unternehmer und Privatpersonen eruiert werden.

Dies führt für die betroffenen Bildungseinrichtungen – neben der fehlenden Rechtssicherheit über einen unbestimmten Zeitraum – zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand; und dies in beiden Fällen. Ergo, unabhängig davon, ob die betroffene Bildungseinrichtung davon ausgeht, dass sie nahezu ausschließlich (zu illustrativen Zwecken wird der Prozentsatz von 95 unterstellt) Bildungsleistungen an Unternehmer erbringt oder nicht, und stellt sich im Nachhinein heraus, dass die vorgenommene Beurteilung eine falsche war, so sind umfangreiche, rückwirkende zivilrechtliche Korrekturen der bezahlten Bildungshonorare, eine Korrektur der umsatzsteuerlichen Behandlung der Bildungshonorare beim Leistungserbringer sowie eine rückwirkende Korrektur der Vorsteuer beim

Leistungserbringer sowie beim Leistungsempfänger (sofern Unternehmer) nötig. Ferner lösen diese rückwirkenden Berichtigungen Säumnisfolgen aus. Wirtschaftlich ergeben sich des Weiteren negative Auswirkungen auf die Liquidität der Bildungseinrichtung (eine geltend gemachte Vorsteuer muss an das Finanzamt zurückgezahlt werden bzw. Umsatzsteuer entsprechend nachverrechnet und an das Finanzamt abgeführt werden; ob eine Nachverrechnung an den Kunden gelingt, ist fragwürdig), die mit einem funktionierenden Wirtschaftssystem und unter Betrachtung der Grundsätze der Neutralität der Mehrwertsteuer nicht in Einklang zu bringen sind.

Mit Umsatzsteuer ausgestellte Rechnungen müssen – im Falle des sich nachträgliches Herausstellens, dass ein Nachweis zur nahezu ausschließlichen Erbringung an Unternehmer nicht erbracht werden kann – jedenfalls berichtigt werden, um den Tatbestand der Steuerschuld kraft Rechnungstellung zu vermeiden. Dieser Mehraufwand betrifft nicht nur die Bildungseinrichtung, die ihre Rechnungen berichtigen muss, die Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger zurückzahlen hat und parallel die Rückforderung der zuviel entrichteten Umsatzsteuer vom Finanzamt beantragen muss; denn auch der Leistungsempfänger der Bildungsleistung, der einen Vorsteuerabzug gutgläubig vorgenommen hat, muss seine Umsatzsteuererklärungen entsprechend berichtigen und die geltend gemachte Vorsteuer an das Finanzamt zurückzahlen.

Wir regen daher an, im Sinne der Rechtssicherheit sowie unter Berücksichtigung der Verwaltungsökonomie, auf ein Überwiegen der Leistungserbringung an Unternehmer abzustellen. Ob die Kunden der Bildungseinrichtung überwiegend Unternehmer oder überwiegend Privatpersonen sind, ist idR einfacher und eindeutig für Bildungseinrichtungen feststellbar.

Der Begriff des Überwiegens ist im Umsatzsteuerrecht wohl bekannt und bewährt. So stellt bspw. die Befreiung des § 9 Abs 2 Z 1 UStG im Zusammenhang mit Umsätzen für die Luftfahrt darauf ab, dass überwiegend grenzüberschreitende Beförderungen durchgeführt werden. Auch in den Umsatzsteuerrichtlinien wird bei diversen Abgrenzungsfragen auf das Überwiegen abgestellt (z.B. bei Vorsteuerabzugsfragestellungen (vgl. zB Rz 1919a ff); der unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Beurteilung abhängig vom Überwiegen der Interessen des Arbeitgebers oder des Arbeitnehmers (vgl. Rz 70); bei der Beurteilung von einheitlichen Leistungen, die sowohl Elemente der Lieferung als auch der sonstigen Leistungen enthalten, ist nach dem Überwiegen der wirtschaftlichen Bedeutung abzugrenzen (vgl. Rz 344) und gemäß Rz 2602f ist ein Bauträger nur dann ein Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt, wenn die Bauleistungen überwiegen.

Wir ersuchen Sie höflichst um Berücksichtigung unserer Vorschläge und verbleiben

mit vorzüglicher Hochachtung



Hon.-Prof. Univ.-Doz. DDR. Ludwig Bittner
(Präsident)