

Umsatzsteuerrückerstattung für geförderte EU-Forschungsprojekte als Folge der Umsatzsteuerbefreiung der Europäischen Union?

(Forschungs)instituten von Universitäten oder anderen Körperschaften öffentlichen Rechts steht nach dem UStG idR kein Recht auf Vorsteuerabzug zu, was gerade für die Anschaffung teurer Forschungsgeräte ein massives Hindernis darstellen kann. Auf Grundlage einer Vereinbarung der österreichischen Bundesregierung mit der Europäischen Kommission könnte allerdings die Möglichkeit bestehen, eine Rückerstattung jener Mehrwertsteuerbeträge zu erlangen, die auf Anschaffungen für von der EU geförderte Projekte lasten. Das Bundesministerium für Finanzen erstattet danach die Mehrwertsteuer, die auf Anschaffungen nicht vorsteuerabzugsberechtigter Forschungseinrichtungen entfällt, wenn sie von der EU im Rahmen der Forschungsförderung finanziert wurden. Die Entlastung scheitert allerdings an der strengen Sichtweise des BMF, welches das Antragsrecht nur der EU selbst zugesteht und damit die Erstattung effektiv ins Leere laufen lässt. Der Beitrag unterzieht vor diesem Hintergrund vor allem auch die Umsatzsteuerbefreiung der EU einer eingehenden Untersuchung.

1. Einleitung

Wissenschaftliche Forschung ist eine teure Angelegenheit. Vor allem im technisch-naturwissenschaftlichen Bereich sind nicht nur brillante Köpfe, sondern auch kostspielige Geräte für die Durchführung von Messungen und Experimenten unerlässlich. Soweit Forschung nicht im Rahmen eines Unternehmens oder für dieses geleistet wird, wo sie unmittelbar oder mittelbar zur Verwertung durch marktfähige Produkte bestimmt ist, liegt bei der Anschaffung aus Sicht des Mehrwertsteuersystems ein zu belastender Endverbrauch vor. Dies ist zwar systematisch nicht zu beanstanden, stellt aber ein praktisches Hindernis eigenständiger und unabhängiger Forschung dar.

2. Unternehmereigenschaft von Forschungsinstituten an Universitäten

Endverbrauch liegt aus Sicht des Umsatzsteuerrechts immer dann vor, wenn ein Nichtunternehmer Leistungen bezieht. Die Universitäten sind als Körperschaften des öffentlichen Rechts grundsätzlich Nichtunternehmer nach § 2 Abs 3 UStG und nur im Rahmen ihrer BgA nach § 2 Abs 1 KStG umsatzsteuerpflichtig. Die einzelnen Institute der Universitäten stellen bloße Verwaltungs-, Lehr- und Forschungseinheiten ohne eigene Rechtspersönlichkeit dar. Sie könnten als solche allerdings grundsätzlich einen BgA begründen, wenn sie überwiegend einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und der Erzielung von Einnahmen dienen. Dem steht jedoch möglicherweise die Hoheitsbetriebsfiktion des § 2 Abs 5 KStG entgegen, der Forschungsanstalten generell aus dem BgA-Begriff ausnimmt. Einerseits geht aber die Praxis davon aus, dass Universitätsinstitute nicht unter den Begriff der Forschungsanstalt fallen,¹⁾ andererseits dürfte die Fiktion auch unionsrechtswidrig sein.²⁾ Soweit eine Universität

bzw einzelne Institute als abgrenzbare Organisationseinheiten Auftragsforschung auf Basis privatrechtlicher Vereinbarungen gegen Entgelt erbringen, ist daher von einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen, die umsatzsteuerpflichtig ist und das Recht auf Vorsteuerabzug für jene Vorleistungen vermittelt, die zur Durchführung des Forschungsauftrags in Anspruch genommen wurden.³⁾ Da die Auftraggeber universitärer Forschung idR selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt sein werden, wird damit insgesamt eine Entlastung des Forschungsprozesses von der Mehrwertsteuer erreicht.

Soweit Universitäten ihre Forschung allerdings nicht gegen Entgelt im Auftrag eines Dritten erbringen, also im Bereich der „Grundlagenforschung“, liegt eine hoheitliche Tätigkeit vor, im Rahmen derer auch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Selbst wenn in diesem Bereich Zuwendungen von dritter Seite erfolgen, führt dies idR nicht zur Unternehmereigenschaft, solange sie als Spenden bzw Subventionen zu qualifizieren sind, denen zwar möglicherweise die Verpflichtung zur zweckmäßigen Verwendung der Mittel, aber keine echte Leistungspflicht der Universität gegenübersteht. Es fehlt in diesen Fällen am umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch, was zur Folge hat, dass der Universität bzw den einzelnen Instituten auch hinsichtlich der für die Forschungsarbeit angeschafften Gegenstände kein Vorsteuerabzug zusteht.

Wird ein Wirtschaftsgut sowohl im Bereich der Auftrags- als auch der Grundlagenforschung verwendet, stand in Übereinstimmung mit dem Gesetzeswortlaut nach früherer Auffassung der Vorsteuerabzug zur Gänze zu, sobald die unternehmerische Nutzung 10 % überstieg.⁴⁾ Die hoheitliche Nutzung im Bereich der Grundlagenforschung und Lehre sollte dann allerdings zu einem Eigenverbrauch führen, wodurch im Ergebnis nur eine Verteilung der Umsatzsteuerbelastung, aber keine endgültige Entlastung abgesehen vom positiven Finanzierungseffekt entstand. Nach dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *VNLTO*⁵⁾

1) Vgl *Achatz*, Die umsatzsteuerliche Behandlung der Universitäten, in *Novak* (Hrsg), *Res Universitatis* – FS Funk (2003) 37 (40).

2) *Ruppe*, UStG³ § 2 Tz 211 mwN.

3) *Achatz* in *Novak* (Hrsg), FS Funk (2003) 37 (43 ff).

4) *Achatz* in *Novak* (Hrsg), FS Funk (2003) 37 (44).

5) EuGH 12. 2. 2009, C-515/07, *VNLTO*.

kann diese Vorgangsweise unionsrechtlich wohl nicht beibehalten werden, der volle Vorsteuerabzug steht den Universitäten bei bloß anteiliger Nutzung unabhängig vom Anteil der unternehmerischen Nutzung somit nicht mehr zu. Die vom EuGH getroffene Einschränkung auf einen nur teilweisen Vorsteuerabzug bei ausreichender unternehmerischer Nutzung kann dem UStG jedoch nicht ohne Weiteres entnommen werden,⁶⁾ sodass in Ermangelung einer direkten Anwendbarkeit der Richtlinie zu Ungunsten des Steuerpflichtigen bis zur klaren gesetzlichen Ausgestaltung wohl noch ein voller Vorsteuerabzug zusteht.

3. Drittmittelfinanzierung und Vorsteuerabzug im Bereich der Grundlagenforschung

Auch die Finanzierung einer Anschaffung durch Dritte kann jedoch nichts an der verbleibenden Umsatzsteuerbelastung ändern, wenn überhaupt keine unternehmerische Tätigkeit (Auftragsforschung) vorliegt: Da die Universität im Rahmen ihrer nicht auftragsgebundenen Forschung umsatzsteuerlicher Letztverbraucher ist, ist es auch systematisch nicht zu beanstanden, dass es zu einer endgültigen Mehrwertsteuerbelastung ohne weitere Überwälzungsmöglichkeit kommt.

Würde ein vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer einen erworbenen Gegenstand einer Universität als Sachspende zuwenden, käme es zu keinem anderen Ergebnis: Entweder steht dem Unternehmen in dieser Situation mangels unternehmerischer Veranlassung des Erwerbs von vornherein kein Vorsteuerabzug zu⁷⁾ oder die Zuwendung an die Universität stellt – nämlich dann, wenn ursprünglich für das Unternehmen erworbene und genutzte Gegenstände später der Forschung überlassen werden – eine umsatzsteuerliche Entnahme und damit einen steuerpflichtigen fiktiven Umsatz nach § 3 Abs 2 UStG dar.⁸⁾ Die Sachspende an die Universität bleibt daher auch in beiden Fällen mit Umsatzsteuer belastet.

Auch eine echte Steuerbefreiung des zuwendenden Unternehmers würde daran nichts ändern, da die Entnahme eines Gegenstands aus dem Unternehmen grundsätzlich steuerpflichtig ist. Die Steuerbefreiungen des § 6 UStG beziehen sich auch stets nur auf bestimmte Umsätze; die Anschaffung eines Geräts für ein (Grundlagen-)Forschungsprojekt könnte daher nur dann von der Umsatzsteuer entlastet sein, wenn die der Forschungsinstitution gegenüber erbrachte „Finanzierungsleistung“ des Zuwendenden echt umsatzsteuerbefreit wäre, sodass diesem der Vorsteuerabzug zustünde.⁹⁾ Abgesehen davon, dass eine solche Befreiung gesetzlich nicht vorgesehen ist, fehlt es bei der Finanzierung in diesen Fällen schon am umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch.¹⁰⁾ Eine umfassende „persönliche“ Steuerbefreiung ungeachtet der getätigten (echten oder fiktiven) Umsätze ist im UStG aber grundsätzlich nicht vorgesehen.

Besonderes gilt allerdings für die Europäische Union (EU), die damit als Finanzierer inländischer Forschung besonders begünstigt ist: Ihr kommt nämlich eine umfassende persönliche

Befreiung zu, die auch dann bestehen bleibt, wenn sie Zuwendungen an „endverbrauchende“ Forschungseinrichtungen tätigt. Die Anwendung eines Eigenverbrauchstatbestands ist bei der EU nicht möglich.

4. Die Steuerbefreiung der Europäischen Union

4.1. Die Protokollerklärung 7 zum EU- und AEU-Vertrag

Die Europäische Union (bis zum Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon: Die Europäischen Gemeinschaften) genießt wie die meisten internationalen Organisationen und diplomatischen Vertretungen steuerliche Privilegien. Diese sind im Protokoll (Nr 7) zum EU- und AEU-Vertrag über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Union¹¹⁾ festgelegt. Art 3 des Privilegienprotokolls befreit „die Union, ihre Guthaben, Einkünfte und sonstigen Vermögensgegenstände“ von jeder direkten Steuer. Für die indirekten Steuern ist dort hingegen nur vorgesehen, dass die Mitgliedstaaten „in allen Fällen, in denen es ihnen möglich ist, geeignete Maßnahmen für den Erlass oder die Erstattung [...] der indirekten Steuern und Verkaufsabgaben [treffen], die in den Preisen für bewegliche oder unbewegliche Güter inbegriffen sind, wenn die Union für ihren Dienstbedarf größere Einkäufe tätigt, [...]“. Diese Maßnahmen dürfen allerdings „den Wettbewerb innerhalb der Union nicht verfälschen“.¹²⁾

Während die Befreiung von der direkten Steuer somit „unbedingt und allgemein“¹³⁾ gilt und unmittelbar anwendbar ist, entfaltet die Befreiung von den indirekten Steuern nur „begrenzte und bedingte“¹⁴⁾ Wirkung – insbesondere setzt sie die konkrete Umsetzung durch die Mitgliedstaaten voraus. In diesem Zusammenhang ist klärungsbedürftig, welche Bedeutung der Relativierung der Verpflichtung durch die Phrase „in allen Fällen, in denen es ihnen möglich ist“ zukommt: Es wäre beispielsweise denkbar, dass damit ein Vorbehalt gegenüber der Bindung der Mitgliedstaaten an sekundärrechtliche Vorgaben festgehalten werden soll; soweit die MWStSystRL eine solche Befreiung nicht zuließe, „könnten“ die Mitgliedstaaten sie der EU nach dieser Interpretation eben nicht gewähren. Wäre dies der Zweck des Möglichkeitsvorbehalts, wäre aber eine andere Formulierung nahe liegender gewesen (bspw. „soweit dem nicht sekundärrechtliche Bestimmungen entgegenstehen“). Darüber hinaus hat das Privilegienprotokoll selbst Primärrechtsstatus,¹⁵⁾ sodass eine derartige Einschränkung wenig verständlich wäre.¹⁶⁾ Ebenso wenig kann ein Vorbehalt gegenüber anderen primärrechtlichen Bestimmungen gemeint sein: Ein solcher ist alleine hinsichtlich des Ziels eines unverfälschten Wettbewerbs innerhalb der Union ausdrücklich im dritten Satz des Artikels festgelegt. Schließlich kann auch kein Vorbehalt gegenüber innerstaatlichen Umsetzungsproblemen etwa aufgrund verfas-

6) Vgl. Ehrke-Rabel, Vorsteuerabzug bei gemischt, aber nicht unternehmensfremd genutzten Gegenständen, ÖStZ 2010/216, 97 (101 f).

7) Vgl. Ruppe, UStG³ § 12 Tz 118.

8) Ruppe, UStG³ § 1 Tz 402.

9) Ähnliches zeigt sich bei Betrachtung der früheren echten Steuerbefreiung der Sozialversicherungsträger, die auch im Hinblick auf die übernommenen Rechnungen für Leistungen an die Versicherten durch dritte Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt waren. Vgl. Ruppe, UStG³ § 6 Tz 83.

10) Freilich hängt dies von der konkreten Vereinbarung ab; bei einer bloßen Zuwendung ohne konkrete Leistungspflicht der Forschungseinrichtung liegt aber jedenfalls kein umsatzsteuerbarer Vorgang vor. Vgl. Ruppe, UStG³ § 4 Tz 124.

11) ABl 1967 Nr 152, 13 in der geltenden Fassung von ABl Nr 306 vom 17. 12. 2007, 165-198 (Bezeichnung geändert in Übereinstimmung mit dem Vertrag von Lissabon; letzte verfügbare konsolidierte Fassung in ABl Nr C 321 E vom 29. 12. 2006, 318-324); im Folgenden: Privilegienprotokoll.

12) Art 3 Privilegienprotokoll.

13) EuGH 22. 3. 2007, C-437/04, *Kommission/Belgien*, Slg 2007, I-2513, RN 37.

14) EuGH 22. 3. 2007, C-437/04, *Kommission/Belgien*, Slg 2007, I-2513, RN 37.

15) Art 51 EU: „Die Protokolle und Anhänge der Verträge sind Bestandteil der Verträge“; vgl. auch Schmidt in *Von der Groeben/Schwarze* (Hrsg), Kommentar EUV/EGV⁶ (2003) Protokoll 36 Rn 3.

16) Des Weiteren ist die Protokollbestimmung mittlerweile mit Wirkung ab 1. 1. 2011 in der MWStSystRL umgesetzt worden. Siehe unten Pkt 4.2.

sungsrechtlicher Unzulässigkeit einer Sonderbegünstigung der Union gemeint sein: Es wäre vor dem Hintergrund des umfassenden Anwendungsvorrangs des Unionsrechts unverständlich, wenn die Umsetzung einer primärrechtlichen Anordnung dem Vorbehalt der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit jedes Staats unterstellt wäre. Es ist mE daher davon auszugehen, dass der Vorbehalt der Unmöglichkeit sich nicht auf Umstände einer rechtlichen Bindung eines Mitgliedstaats bezieht, sondern auf eine „faktische“ Unmöglichkeit: Soweit nämlich indirekte Steuern auf einem Gegenstand lasten, die nicht von einem Mitgliedstaat erhoben wurden, ist jedenfalls ein Erlass der Steuer überhaupt nicht möglich und eine Erstattung wohl auch begriffslogisch ausgeschlossen. Die Befreiungsverpflichtung trifft immer jenen Mitgliedstaat, der nach den gewöhnlichen Regeln die Steuer erheben würde. Dem Vorbehalt kommt somit nur die Funktion einer Abgrenzung der Entlastungsverpflichtung zwischen den berührten Mitgliedstaaten zu; bei Erwerb von Gegenständen aus Drittstaaten ist idR ohnedies keine Mehrwertsteuerbelastung des Ursprungslands enthalten.

Auslegungs- und allenfalls durch weitere Umsetzungsakte konkretisierungsbedürftig sind weiters die Einschränkungen, dass die Befreiung nur bei „größeren Einkäufen für den Dienstbedarf“ zur Anwendung kommt. Fraglich könnte hier sein, ob die Auslegung durch den EuGH erfolgen muss oder den Mitgliedstaaten ein Umsetzungsermessen („treffen geeignete Maßnahmen“) zusteht. Darüber hinaus sieht Art 18 des Privilegienprotokolls vor, dass die Unionsorgane und die verantwortlichen Behörden der Mitgliedstaaten bei der Anwendung in gegenseitigem Einvernehmen handeln.¹⁷⁾ Auf Grundlage dieser Bestimmung hat die Österreichische Bundesregierung mit der Europäischen Kommission eine Vereinbarung zur Umsetzung der Steuerbefreiung abgeschlossen.¹⁸⁾ Allerdings ist auch durch dieses Umsetzungsermessen nicht geklärt, inwieweit es die Mitgliedstaaten und die Kommission in der Hand haben, durch bilaterale Vereinbarung Konkretisierungen im Rahmen des Privilegienprotokolls zu treffen und dadurch das Auslegungsmonopol des EuGH hinsichtlich des Primärrechts zu unterlaufen. Auch die Rechtsprechung dazu bringt keine endgültige Klärung: So hat der EuGH zwar in der Rechtssache *AGF*¹⁹⁾ entschieden, dass die Befreiung für indirekte Steuern nicht nur hinsichtlich des Erwerbs von Gegenständen gilt, sondern auch bei Dienstleistungen anwendbar ist;²⁰⁾ zur Begründung zieht er jedoch unter anderem heran, dass die im konkreten Fall auf Basis des Art 3 Abs 2 Privilegienprotokoll getroffenen Maßnahmen der Mitgliedstaaten tatsächlich Dienstleistungen erfassen.²¹⁾ Es wird die Auslegungskompetenz des EuGH von der Umsetzungskompetenz der Mitgliedstaaten und der Kommission dahin gehend abzugrenzen sein, dass nur der Modus der Umsetzung, also im Wesentlichen verfahrenstechnische und verfahrensrechtliche Fragen den Mitgliedstaaten überlassen sind.²²⁾ Dies folgt einerseits aus der Ermächtigung, „geeignete Maßnahmen“ für den Erlass oder die Erstattung zu treffen, und andererseits aus der Anordnung, dass Gemeinschaftsorgane

und mitgliedstaatliche Organe „bei der Anwendung“ – nicht bei der Auslegung – zusammenwirken. Dabei bleibt allerdings offen, wie weit die alleinige Kompetenz der Mitgliedstaaten geht und in welchen Bereichen die Mitwirkung der Kommission notwendig ist. Der EuGH legt sich diesbezüglich auch nicht fest, wenn er die Aufgabe einer Determinierung der Beachtlichkeitsschwelle für die Befreiung oder Erstattung dem „einschlägigen Recht“ zuweist, ohne dieses näher zu definieren.²³⁾

4.2. Umsetzung in der MWStSystRL

Die Protokollerklärung wurde durch die jüngst beschlossene Änderung der MWStSystRL mit Wirkung ab 1. 1. 2011 nunmehr auch in Sekundärrecht umgesetzt. Dadurch ist einerseits klargelegt, dass das Fehlen einer sekundärrechtlichen Bestimmung nicht die Unmöglichkeit der Befreiung begründen kann, und andererseits, dass auch die Vereinbarung zwischen der Kommission und Österreich der Richtlinie entspricht. Die durch die Richtlinie 2009/162/EU vom 22. 12. 2009²⁴⁾ in Art 151 (1) lit a MWStSystRL eingefügte Bestimmung lautet:

„Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:

[...]

aa) Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die für die Europäische Gemeinschaft, die Europäische Atomgemeinschaft, die Europäische Zentralbank oder die Europäische Investitionsbank oder die von den Europäischen Gemeinschaften geschaffenen Einrichtungen, auf die das Protokoll vom 8. April 1965 über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften anwendbar ist, bestimmt sind, und zwar in den Grenzen und zu den Bedingungen, die in diesem Protokoll und den Übereinkünften zu seiner Umsetzung oder in den Abkommen über ihren Sitz festgelegt sind, sofern dies nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führt;“

Damit wird die schon bisher für die im Rahmen diplomatischer und konsularischer Beziehungen bewirkten Umsätze gewährte Steuerbefreiung sekundärrechtlich auf die genannten europäischen Institutionen sowie „die von den Europäischen Gemeinschaften geschaffenen Einrichtungen, auf die das Protokoll [...] anwendbar ist“ erweitert. Bedeutsam ist dabei auch die der Rechtsprechung des EuGH sowie der Praxis der Vereinbarungen zwischen EU und Mitgliedstaaten entsprechende Klarstellung, dass die Befreiung nicht nur für Lieferungen gelten soll, wie es aus dem Begriff des „Einkaufs“ abgeleitet werden könnte, sondern auch alle Arten von Dienstleistungen erfasst sind. Ausdrücklich wird dabei auch auf die notwendige Umsetzung durch bilaterale Übereinkünfte und der Vorrang der dort festgelegten Grenzen und Bedingungen hingewiesen. Aufgrund der Umsetzungskompetenz der Mitgliedstaaten, die sie allenfalls unter Mitwirkung der Kommission oder anderer europäischer Organe auszuüben haben, entfaltet die Richtlinienbestimmung allerdings nur sehr begrenzte normative Wirkung, die sich darin erschöpft, dass die Mitgliedstaaten auch sekundärrechtlich zum Erlass von Durchführungsvorschriften verpflichtet sind. Auch die Aufzählung von Institutionen, die ohnedies unstrittig unter die primärrechtliche Befreiungsanordnung fallen, bringt dabei

17) Art 18 Privilegienprotokoll.

18) Vereinbarung vom 20. 1. 2000, BGBl III 2000/24, siehe dazu sogleich Pkt 4.3.

19) EuGH 28. 3. 1996, C-191/94, *AGF Belgium*, Slg 1996, I-1859.

20) EuGH 28. 3. 1996, C-191/94, *AGF Belgium*, Slg 1996, I-1859, RN 36.

21) EuGH 28. 3. 1996, C-191/94, *AGF Belgium*, Slg 1996, I-1859, RN 35.

22) Der EuGH spricht nur von „einem gewissen Spielraum“ der Gemeinschaftsorgane und der Mitgliedstaaten beim Abschluss von Abkommen zur Durchführung auf Grundlage der mehrfachen Vorbehalte im Privilegienprotokoll (EuGH 8. 12. 2005, C-220/03, *Europäische Zentralbank/Deutschland*, Slg 2005, I-10595, RN 32).

23) EuGH 28. 3. 1996, C-191/94, *AGF Belgium*, Slg 1996, I-1859, RN 36: „Art 3 Abs 2 [gilt] für jede Art von Kauf, [...] dessen Betrag die im einschlägigen Recht festgesetzte Schwelle überschreitet“.

24) ABL L 010 vom 15. 1. 2010, 14-18.

keinen Erkenntnisgewinn, zumal sich deren Befreiung schon aus dem Vertrag selbst ergibt.²⁵⁾

4.3. Die Vereinbarung Österreichs mit den Europäischen Gemeinschaften²⁶⁾

Die „Vereinbarung über die Durchführungsmodalitäten zum Protokoll über die Vorrechte und Befreiungen der Europäischen Gemeinschaften zwischen der Österreichischen Bundesregierung und der Kommission der Europäischen Gemeinschaften“ stellt als völkerrechtlicher Vertrag zwischen Österreich und der völkerrechtsfähigen Europäischen Gemeinschaft bzw der Europäischen Union als deren Rechtsnachfolger geltendes innerstaatliches Recht dar. Die Vereinbarung ist somit von allen Verwaltungsbehörden zu beachten und für Zeiträume ab dem 1. 1. 1995 anzuwenden, soweit ihre Regelungen hinreichend bestimmt sind.²⁷⁾

4.3.1. Umsetzung der primärrechtlichen Vorgaben durch Konkretisierung

Die zuvor dargestellten konkretisierungsbedürftigen Zweifelsfragen des Protokolls werden schon in Art 1 des Vertrags gelöst: Österreich befreit die EU „von allen Steuern auf die Lieferung von Waren und Dienstleistungen unter Berücksichtigung der vom Mitgliedstaat als Gastland festgelegten Beschränkungen“.²⁸⁾ Der letzte Satzteil setzt damit den Vorbehalt der „Möglichkeit“ einer Befreiung um: Die Beschränkungen des Gastlands der erwerbenden Institution der EU begrenzen die Möglichkeiten einer Befreiung durch Österreich zusätzlich zu der faktischen Grenze, dass eine Befreiung nicht in jenen Fällen erfolgen muss, wo von vornherein keine Steuerbelastung von Seiten Österreichs erfolgt. Dies entspricht auch der Bestimmung des Art 151 Abs 1 MWStSystRL letzter Satz, der die Befreiung von Lieferungen und sonstigen Leistungen an privilegierte diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen regelt.

Im zweiten Absatz konkretisiert die Vereinbarung den Begriff der „Einkäufe größeren Umfangs“ im Privilegienprotokoll und setzt die Grenze für Österreich mit „1000 S einschließlich Steuern“ fest: Erst bei Überschreiten der Grenze besteht demnach ein Anspruch auf die Befreiung. Dies soll nach dem Willen der Vertragsparteien der vergleichbaren Befreiung diplomatischer Vertretungen entsprechen. Für diese ist in § 2 Abs 2 IStVG²⁹⁾ für die Erstattungsfähigkeit der Umsatzsteuer ein Mindestentgelt von 73 € inklusive Umsatzsteuer pro Leistung festgelegt: Zum Unterschied von der 1000-S-Grenze der Vereinbarung muss das Mindestentgelt von 73 € für die Erstattung nach dem IStVG allerdings nicht überschritten, sondern nur erreicht werden. Da 1000 S nach dem offiziellen Umrechnungskurs (1 € = 13,7603 S)³⁰⁾ einen Betrag von 72,67 € ergeben würde, überschreitet eine Rechnung mit einem Betrag von mindestens 73 € jederzeit die Grenze „mehr als 1000 S“.³¹⁾ Es ist somit

davon auszugehen, dass auch für die Befreiung nach der noch auf österreichische Schilling lautenden Vereinbarung allenfalls eine Mindestgrenze von 73 € gilt.³²⁾

Der Begriff der „EG-Institutionen“, der sowohl in der Überschrift als auch dem Normtext des Art 3 des Vertrags enthalten ist, wird nicht definiert. Neben den durch Primärrechtsakte eingerichteten Institutionen sind davon wohl auch alle weiteren durch Sekundärrecht geschaffenen Einrichtungen umfasst. Dafür spricht auch die Formulierung der Regelung in der MWStSystRL, welche die durch die „Europäischen Gemeinschaften“ geschaffenen Einrichtungen ausdrücklich erwähnt. Die Schaffung solcher zusätzlicher, selbst rechtsfähiger Institutionen obliegt nach Art 352 AEU (Ex-Art 308 EG) dem Rat, soweit ein „Tätigwerden der Union im Rahmen der in den Verträgen der festgelegten Politikbereiche“ erforderlich erscheint, um die Ziele der Verträge zu verwirklichen.³³⁾ Aufgrund der inhaltlichen Begrenzung dieser Ermächtigung ist die Errichtung von Institutionen, die keinen Konnex zum „Dienstbedarf der Union“ iSd Protokolls 7 haben, nicht denkbar,³⁴⁾ sodass für all diese die Steuerbefreiung jedenfalls greifen muss. Weiters kann kein Zweifel darüber bestehen, dass nicht rechtsfähige Zweigstellen europäischer Institutionen unter die Befreiung fallen müssen. Anschaffungen der Vertretung der Europäischen Kommission in Österreich sind somit jedenfalls erfasst, wenn sie die Bagatellgrenze überschreiten.

4.3.2. Modalitäten der Befreiung

Die Befreiung erfolgt nach Art 3 des Vertrags im Wege der Rückerstattung für „lokale Einkäufe“ und der direkten Befreiung bei Einkäufen „innerhalb der Europäischen Union“. Die beiden Fallkonstellationen sind offenbar danach zu unterscheiden, in welchem Mitgliedstaat die fragliche Europäische Institution eine Anschaffung tätigt und in welchem sie ansässig ist: Art 3 lit A sublit (a) betreffend lokale Einkäufe kommt ohne den Vorbehalt hinsichtlich der „vom Gastland festgelegten Beschränkungen“ aus, was den Schluss nahe legt, dass davon jedenfalls all jene Fälle erfasst werden sollen, in denen die erwerbende europäische Institution in Österreich ansässig ist. In diesen Fällen wird die Umsatzsteuerbefreiung auf Antrag im Wege der Erstattung vom BMF gewährt. Der Antrag ist jährlich an das BMF oder das an das Außenministerium unter Beilage von Fotokopien der Lieferantenrechnungen zu stellen. Erwirbt also beispielsweise eine Zweigstelle der Europäischen Kommission in Österreich einen Gegenstand von einem ös-

UStG) und legt zB für die Anlage zu § 53a BewG eine genaue Umrechnung zu 72,6728 € fest.

32) Offen bliebe damit vorerst, ob eine Erstattung bei einem Rechnungsbetrag zwischen 72,67 und 73 € vorzunehmen ist. Der Hinweis auf die Vergütung für diplomatische Vertretungen kann allerdings keine so weitreichende Wirkung entfalten, dass die dortige Grenze vor der nach dem offiziellen Umrechnungskurs ermittelten zur Anwendung kommt – dafür bedürfte es eines rechtsverbindlichen, dynamischen Verweises, der in der Formulierung nicht gesehen werden kann. Im Zweifelsfall hat die Erstattung daher schon ab einem Rechnungsbetrag von 72,68 € zu erfolgen.

33) Nach Rossi in Calliess/Ruffert (Hrsg), Das Verfassungsrecht der Europäischen Union³ (2007) Art 308 Rn 82 ergibt sich die Ermächtigung zur Errichtung selbständiger Einrichtungen zur Umsetzung der Vertragsziele auch aus Zusammenschau mit Art 234 lit c EG (idF Vertrag von Nizza), wo ausdrücklich von den durch den Rat geschaffenen Einrichtungen die Rede ist. Die entsprechende Passage ist im Vertrag von Lissabon nicht mehr enthalten, in der Art 267 AEU allgemein von Handlungen der „Organe, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union“ spricht. Dessen ungeachtet ist an der Zulässigkeit der Errichtung solcher Einrichtungen durch den Rat nicht zu zweifeln.

34) Vgl Winkler in Grabitz/Hilf (Hrsg), Das Recht der Europäischen Union (38. EL 2009) Art 308 Rn 115: Die Organe können nur die ihnen zukommenden Befugnisse übertragen. Diese ergeben sich aber aus dem Primärrecht. Ein Tätigwerden außerhalb der dort festgeschriebenen Ermächtigungen ist den Organen und somit auch ihren Agenturen nicht möglich.

25) Vgl Art 343 AEU.

26) Mit Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon tritt die Europäische Union gemäß Art 1 EU ab 1. 12. 2009 als Rechtsnachfolgerin an die Stelle der Europäischen Gemeinschaft und damit in die bestehenden Verträge ein.

27) Öhlinger, Verfassungsrecht⁵ (2003) Rz 119.

28) Art 1 Abs 1 BGBl III 2000/24.

29) Internationales Steuervergütungsgesetz, BGBl I 2003/71.

30) Festgelegt durch VO 2866/98 des Rates, ABl L 359 vom 31. 12. 1998, 1-2.

31) Zwar kann hierzu kritisch angemerkt werden, dass im Zuge der Umstellung von Schilling auf Euro zumeist in dieser Weise aufgerundet wurde, doch ist keineswegs in allen Fällen eine Umrechnung von 1000 S auf 73 € erfolgt: Das Euroumstellungsgesetz (BGBl I 2001/59) sieht mitunter eine Umrechnung auf 75 € vor (zB § 18 Abs 1 Z 5 EStG; § 7 Abs 1 Z 3 lit c und § 12 Abs 6

terreichischen Unternehmer, wird die Umsatzsteuer vom Unternehmer eingehoben und muss nachträglich auf Antrag der Kommission erstattet werden. Dies entspricht auch der von der in Art 151 MWStSystRL vorgesehenen Vorgehensweise: Demnach kann die Steuerbefreiung bei rein innerstaatlichen Lieferungen sowie bei Dienstleistungen im Wege einer nachträglichen Erstattung erfolgen.³⁵⁾ Festzuhalten ist dabei, dass aufgrund des Vorbehalts der Richtlinienumsetzung hinsichtlich der „Bedingungen, die in dem Protokoll und den Übereinkünften zu seiner Umsetzung [...] festgelegt sind“ diese Übereinstimmung keineswegs notwendig wäre, um die Geltung der im Vertrag enthaltenen Modalitäten auch nach dem 1. 1. 2011 beibehalten zu können. Von der Richtlinie abweichende Regelungen sind demnach zulässig, soweit sie in den auf dem Privilegienprotokoll basierenden Vereinbarungen zwischen Mitgliedstaaten und der EU enthalten sind.

Art 3 lit A sublit (b) umfasst jene Fälle, in denen eine in einem anderen Mitgliedstaat (dem Gaststaat) ansässige europäische Institution von einem österreichischen Unternehmer erwirbt oder eine Dienstleistung empfängt. Die Steuerbefreiung soll in diesem Fall nicht im Wege der Rückerstattung, sondern durch eine direkte Befreiung erfolgen, wohl um den damit verbundenen Verwaltungsaufwand der Behörden sowie der steuerbefreiten Stellen zu vermeiden. Voraussetzung für die Befreiung ist in diesem Fall die Erfüllung der Bedingungen des Gaststaats für die Befreiung oder Erstattung sowie die Vorlage eines durch die Behörden bestätigten Formulars durch die erwerbende Institution als Nachweis ihrer Steuerbefreiung. Der österreichische Unternehmer stellt in diesem Fall die Rechnung ohne Umsatzsteuer aus und kann nach dem Zweck der Bestimmung mittels des ihm übergebenen Formulars den österreichischen Finanzbehörden die Steuerbefreiung nachweisen. Ebenso unter die direkte Steuerbefreiung fallen wohl auch Erwerbe durch in Österreich ansässige Institutionen aus dem übrigen EU-Gebiet, auch wenn insofern dem Verweis auf die Vorschriften des Gaststaats keine Bedeutung zukommt, da Österreich selbst diese Rolle einnimmt. Eine Rückerstattung wäre in diesen Fällen eine unnötige Komplizierung; insbesondere dann, wenn die EU als Körperschaft des öffentlichen Rechts selbst aufgrund der Reverse-Charge-Regelung des § 19 UStG der Steuerschuldner wäre.

4.3.3. Zeitliche Aspekte von Antragstellung und Erstattung

Die Anträge auf Erstattung sind nach dem Vertrag jährlich zu stellen. Fraglich ist einerseits, auf welche Mehrwertsteuerbeträge sich der Erstattungsantrag in zeitlicher Hinsicht beziehen muss und andererseits, ob eine Nachholung versäumter Anträge möglich ist. Zur ersten Frage ist anzumerken, dass sich eine Schwierigkeit daraus ergibt, dass die aufgrund einer Anschaffung angefallene Mehrwertsteuerbelastung in ein anderes Wirtschaftsjahr fallen kann als die Erstattung durch die EU. Da ein Nachweis über die Kostentragung zu führen sein wird, kann es sich somit ergeben, dass ein Antrag auf Erstattung hinsichtlich von Mehrwertsteuerbeträgen gestellt wird, die mehr als ein Jahr zurückliegen. Der Antrag muss daher aber jedenfalls als rechtzeitig eingebracht gelten, wenn die Voraussetzungen für die Erstattung vorliegen, sodass abhängig von dem Zeitpunkt der Erstattung durch die EU in einem Antrag die Rückerstattung von Mehrwertsteuer begehrt werden kann, die im selben,

dem vorangegangenen oder dem vorvergangenen Jahr gezahlt worden ist. Die Festlegung der jährlichen Antragstellung ist mE somit nicht im Sinne einer zeitlichen Befristung für die Erstattung zu verstehen, sondern soll der Verwaltungsvereinfachung dienen und das monatliche oder noch häufigere Einbringen von Anträgen durch steuerbefreite Institutionen vermeiden. Verneint man die zeitliche Befristung für die Antragstellung, geht der Anspruch auf Erstattung auch dann nicht verloren, wenn der Antrag erst im Jahr nach der Erfüllung der Voraussetzungen für die Erstattung erfolgt. Die Nachholung versäumter Anträge ist demnach möglich. Für diese Ansicht spricht auch der Gegenschluss zu den Erstattungsvorschriften nach dem IStVG bzw dessen Vorgängergesetzes,³⁶⁾ welche detaillierte Regelungen hinsichtlich des dort festgelegten vierteljährlichen Vergütungszeitraums und der Antragstellung treffen: Nach § 4 Abs 1 IStVG darf der Antrag „nur Vergütungsbeträge von Rechnungen, deren Ausstellungsdatum innerhalb dieses Vergütungszeitraums liegt, enthalten“, wobei „für jeden Vergütungszeitraum [...] ein gesonderter Antrag zu stellen [ist]“.³⁷⁾ Das Fehlen einer ähnlichen Bestimmung im Vertrag legt den Schluss nahe, dass eine derartige Befristung nicht gewollt war, die Erstattung daher ohne zeitliche Befristung auch für bereits abgelaufene Jahre zulässig ist.

5. Ausdehnung der Befreiung auf inländische Forschungseinrichtungen?

5.1. Grundsätzliche Überlegungen zur Befreiung als Folge einer Überwälzung der Umsatzsteuerbelastung

Die umfassende persönliche Steuerbefreiung der EU könnte mittelbar auch die Mehrwertsteuerbelastung von Anschaffungen von Forschungseinrichtungen, die von der EU finanziert werden, betreffen.³⁸⁾ Unterstellte man die Anschaffung durch die EU selbst und die anschließende Zuwendung des erworbenen Gegenstands für Forschungszwecke, ist die Befreiung von der Mehrwertsteuer nach dem Privilegienprotokoll sowohl bei der Anschaffung als auch der Zuwendung anwendbar, soweit die Anschaffung für den Dienstbedarf erfolgt. Legt man den Begriff des Dienstbedarfs eng aus, könnte die Verwendung für EU-Förderungsprogramme herausfallen. Eine so enge Auslegung erscheint aber nicht angezeigt, da sie dem Zweck einer umfassenden Befreiung der EU zur Sicherung ihrer Unabhängigkeit gegenüber den Mitgliedstaaten und ihrem reibungslosen Funktionieren³⁹⁾ widersprechen würde. Die Befreiung soll daher immer greifen, wenn die EU im Rahmen ihrer durch die

36) Bundesgesetz vom 19. Mai 1976 über die Umsatzsteuervergütung an ausländische Vertretungsbehörden und ihre im diplomatischen und berufs-konsularischen Rang stehenden Mitglieder, BGBl 1976/257 (im Folgenden: Internationales Umsatzsteuervergütungsgesetz); das Gesetz steht formell weiterhin in Geltung idF BGBl I 2001/59; materiell wurde ihm allerdings durch das IStVG derogiert.

37) Noch deutlicher ist die Befristung der Einreichmöglichkeit in der Vorgängerbestimmung des § 4 Abs 2 BGBl 1976/257: „Der Antrag ist innerhalb eines Jahres nach Ablauf des Abrechnungszeitraumes zu stellen, in dem die Voraussetzungen für die Umsatzsteuervergütung vorliegen. [...] Der Antrag muß sämtliche Vergütungsansprüche, die innerhalb eines Abrechnungszeitraumes entstanden sind, enthalten. Abrechnungszeitraum ist das Kalenderhalbjahr.“

38) Vgl oben Pkt 3.

39) So die Zweckdefinition des EuGH in seinem Urteil vom 28. 3. 1996, *AGF Belgium*, Slg 1996, I-1859, RN 19.

35) Vgl *Berger/Kindl/Wakounig* (Hrsg), MWStSystRL, 373.

Verträge festgelegten Aufgaben handelt⁴⁰⁾ und dadurch keine Wettbewerbsverzerrung entsteht.

Es könnte allerdings zweifelhaft sein, ob sich daraus im Größenschluss ergibt, dass auch dann keine Mehrwertsteuerbelastung anfallen soll, wenn die Anschaffung von vornherein durch eine Forschungseinrichtung und nur die Finanzierung ganz oder teilweise durch die EU erfolgt. Die in diesem Fall typischerweise erfolgende Abwälzung der Steuerbelastung auf den an sich steuerbefreiten Finanzierer des Projekts wäre nach der Rechtsprechung des EuGH noch kein zwingender Grund für die Ausweitung der Befreiung. In der Rechtssache *Kommission/Belgien* hat der EuGH entschieden, dass eine lokale Abgabe auf gewerbliche Vermietung nicht gegen die Steuerbefreiung verstößt, auch wenn diese regelmäßig auf die EU als Mieter überwältigt wird. Die Überwälzung sei nämlich Ergebnis der privatrechtlichen Vereinbarung und nicht der Regelung über die Steuer, die vielmehr als direkte Steuer zu qualifizieren ist.⁴¹⁾ Bei einer indirekten (Verbrauch-)Steuer verhält es sich hingegen grundsätzlich anders, da bei dieser die Abwälzung gerade der Sinn des Gesetzes ist. Soweit aber die EU als Steuerträger vorgesehen ist, muss die Befreiung eingreifen.⁴²⁾ Dies muss daher auch dann gelten, wenn die Erstattung der Aufwendungen inklusive Mehrwertsteuer im Rahmen der offiziellen Fördertätigkeit der Union festgelegt wäre, da in diesem Fall die Überwälzung gerade nicht Ergebnis einer privatrechtlichen Vereinbarung, sondern Folge der gesetzlichen Rahmenbedingungen des Handelns der Union wäre. Im 7. EU-Rahmenprogramm für Forschung, technologische Entwicklung und Demonstration⁴³⁾ ist die Erstattung indirekter Steuern allerdings ausgeschlossen,⁴⁴⁾ sodass derzeit die rechtliche Grundlage für die direkte Übernahme der Steuerbeträge durch die EU bei der fördernden Teilnahme an Forschungsprojekten fehlt. Mangels einer solchen Erstattung fehlt aber auch der Grund für die Gewährung einer Steuerbefreiung von Forschungsinstitutionen auf Basis des Privilegienprotokolls.

5.2. Ausdehnung der Befreiung auf Basis der Vereinbarung mit der Europäischen Union?

5.2.1. Materielle Ausdehnung zur Erfassung von Aufwendungen einer Forschungseinrichtung: Zweck und Umfang der Befreiung

Ein Rückgriff auf das im Primärrecht festgelegte Grundprinzip der Steuerfreiheit der EU und die Überlegungen zur Überwälzung der Belastung ist allerdings dann nicht notwendig, wenn sich aus dem Vertrag Österreichs mit der EU unmittelbar die Steuerfreiheit auch der Forschungsinstitutionen in bestimmten Fällen ergibt. Der Vertrag über die Durchführungsmodalitäten sieht ausdrücklich eine Befreiung für Anschaffungen im

Rahmen von „Studien- und Forschungsaufträgen“ vor: Art 2 des Vertrags bestimmt, dass die Steuerbefreiung auch auf die Lieferung von Waren und auf Dienstleistungen anwendbar ist, die „aufgrund von Verträgen zwischen den Europäischen Gemeinschaften und Einrichtungen des öffentlichen oder privaten Sektors [...], die [...] nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind“, erbracht werden.⁴⁵⁾

Voraussetzung der Steuerbefreiung ist außerdem nach dem Wortlaut der **ausschließliche Bezug** der Waren bzw die **ausschließliche Nutzung** der Dienstleistungen „für Zwecke der Umsetzung des entsprechenden Vertrags mit den Europäischen Gemeinschaften“.

Die Befreiung kommt nur der geförderten Forschung zugute; andere durch die EU geförderte Bereiche und Tätigkeiten fallen nicht darunter. Die Regelung setzt einen „Vertrag“ zwischen der EU und einer öffentlichen oder privaten Forschungseinrichtung voraus; dabei handelt es sich um eine in der Überschrift der Bestimmung als „Studien- oder Forschungsvertrag“ bezeichnete Vereinbarung. Sowohl aus der Bezeichnung als auch dem Wortlaut der Norm ist erkennbar, dass es dabei nicht um Verträge geht, die einen umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch zwischen der EU und der Forschungseinrichtung begründen. In Fällen einer solchen echten Auftragsforschung für die EU bestünde für die Forschungseinrichtung nämlich ohnedies ein Vorsteuerabzug, sodass die Befreiung gerade nicht zur Anwendung gelangen würde, da sie sich nur auf jene Institutionen bezieht, die kein Recht zum Vorsteuerabzug haben. Zweck der Verträge ist die Förderung eines bestimmten Forschungsprojekts, nicht der Erwerb des Endergebnisses der Forschung.⁴⁶⁾ Die Forschungsverträge legen in Übereinstimmung mit dem rechtlichen Rahmen für solche Förderungen und den danach ergangenen Ausschreibungen den Höchstbetrag und Art der erstattungsfähigen Kosten sowie die verfolgten Zwecke fest.

Problematisch kann dennoch das Erfordernis einer ausschließlichen Nutzung der bezogenen Leistungen für erstattungsfähige Zwecke sein: zwar stellt die EU ihrerseits sicher, dass die Mittel dem geförderten Zweck entsprechend verwendet werden;⁴⁷⁾ doch könnte fraglich sein, ob die zweckmäßige Nutzung eines für ein Projekt angeschafften Geräts dessen **ausschließliche** Verwendung bedeutet. Häufig werden die angeschafften Wirtschaftsgüter zumindest nach Abschluss des geförderten Projekts für weitere Forschungstätigkeit genutzt werden.⁴⁸⁾ ME sollte dies aber zu keinem vollständigen Ausschluss von der Steuerbefreiung führen: Maßstab sollte vielmehr die Notwendigkeit der Anschaffung für die Umsetzung des geförderten Projekts und allenfalls die ausschließliche Nutzung während der Laufzeit des Projekts sein. Dies entspricht auch der Praxis der Europäischen Kommission, bei mehrjährig nutzbaren Anschaffungen nur die auf die Laufzeit des Projekts anfallenden Abschreibungsbeträge zu ersetzen.⁴⁹⁾ Durch den Nachweis der tatsächlichen Kosten-

40) Vgl. Schmidt in *Von der Groeben/Schwarze* (Hrsg.), Kommentar EUV/EGV⁶ (2003) Protokoll 36 Rn 17.

41) EuGH 29. 6. 2006, C-437/04, *Kommission/Belgien*, Slg 2007, I-2513, RN 49 ff.

42) Dem steht auch nicht das Urteil des EuGH vom 8. 12. 2005, C-220/03, *Europäische Zentralbank/Deutschland*, Slg 2005, I-10595, entgegen, wonach die mittelbare Belastung der EZB mit den von ihrem Vermieter (aufgrund der Steuerfreiheit der Vermietung selbst) nicht abziehbaren Vorsteuerbeträgen, die in dessen Kalkulation des Mietpreises notwendigerweise einfließen, nicht gegen Protokoll 7 verstößt. In diesem Fall war nämlich nicht die EZB als Steuerträger vorgesehen, es handelte sich vielmehr um die Steuer, die nach dem Gesetzeszweck der Vermieter zu tragen hatte, da er steuerfreie Umsätze ausführte. Eine allfällige Überwälzung, wie sie sich auch hier durch höhere Mietpreise ergeben kann, geht somit auch in diesem Fall alleine auf die privatrechtliche Vereinbarung zurück.

43) VO 1906/2006/EG, ABI L 391 vom 30. 12. 2006, 1-18.

44) Art 31 Z 3 lit e VO 1906/2006/EG.

45) Art 2 lit (a) BGBl III 2000/24.

46) Durch die Aufnahme der geförderten (Grundlagen-)Forschung in die Umsetzung des Privilegienprotokolls wird auch die Frage müßig, ob eine solche überhaupt zum „Dienstbedarf“ der Europäischen Union gehört. Es könnte argumentiert werden, dass nur die Auftragsforschung, deren Ergebnisse unmittelbar der Verwertung durch die Europäischen Institutionen dienen, in deren Dienstbedarf fällt. Dieser Auslegung wird aber durch den Vertrag über die Durchführungsmodalitäten effektiv ein Riegel vorgeschoben, da sie mit deren Art 2 nicht vereinbar wäre.

47) Vgl. Art 31 Z 3 lit a-d VO 1906/2006/EG.

48) Eine andere Vorgehensweise wäre nicht nur höchst unwirtschaftlich und dem Zweck der Forschungsförderung geradezu entgegengesetzt, sondern darüber hinaus auch praktisch kaum nachweisbar.

49) Ich danke Univ.-Prof. Dr. DI Kurt Hingerl für diesen Hinweis. Die anteilige Rückerstattung entspricht dabei den Anforderungen des „Siebten Rahmen-

erstattung durch die EU werden aber auch die innerstaatlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt; eine darüber hinausgehende Prüfung der zweckmäßigen Verwendung durch die österreichischen Abgabenbehörden erscheint nicht geboten: auch vom Zweck der Regelung muss die Steuerbelastung in dem Ausmaß entfallen, in dem die EU die Kosten für eine solche Anschaffung übernimmt.

Die Möglichkeit einer anteiligen Anwendung der Befreiung ergibt sich auch unmittelbar aus den Vorschriften des Vertrags: Nach Art 2 lit (b) des Vertrags richtet sich die Höhe der Befreiung nach dem Ausmaß der Kostentragung durch die EU; soweit diese daher nur einen bestimmten Teil der Aufwendungen (bei dessen ungeachtet ausschließlicher Anschaffung für Zwecke des geförderten Projekts) trägt, wird auch nur der dem Anteil entsprechende Umsatzsteuerbetrag erstattet.⁵⁰⁾

Das Ziel der Ausdehnung dieser Befreiung liegt offenbar darin, eine mittelbare Belastung der EU mit Umsatzsteuer in jenen Fällen zu vermeiden, in denen sie nicht Leistungsempfänger ist, aber durch den Kostenersatz mittelbar die Steuerbelastung tragen würde.

5.2.2. Antragsberechtigung der Steuerbefreiung

Die Steuerbefreiung erfolgt auf Antrag im Wege der Erstattung, wobei auch hier das Bundesministerium für Finanzen selbst zuständig ist. Art 3 lit A sublit (a) dritter Unterabsatz bestimmt dazu, dass die Lieferantenrechnungen in den Fällen einer Anschaffung durch Forschungseinrichtungen nicht auf die an sich befreiten Europäischen Institutionen lauten müssen, was sich freilich ohnedies schon aus Art 2 ergibt, der vom Bezug der Lieferungen oder Dienstleistungen durch die Forschungseinrichtung selbst spricht. Die EU ist dabei klarerweise nicht Leistungsempfänger, sondern bloßer Finanzierer.

Im Ergebnis unbefriedigend erscheint jedoch die strenge Auslegung des BMF, wonach die Antragsberechtigung für die Rückerstattung ausschließlich der EU selbst zukommt. Dafür spricht zweifellos der Wortlaut des Vertrags, wonach „Anträge auf Rückerstattung [...] von den Europäischen Gemeinschaften an das österreichische Bundesministerium für Finanzen über das österreichische Bundesministerium für auswärtige Angelegenheiten gerichtet werden“ können.⁵¹⁾ Eine gleichartige Antragsberechtigung der Forschungseinrichtung selbst ist nicht explizit vorgesehen. Es könnte zu überlegen sein, ob sich aus der materiellen Befreiungsanordnung nicht automatisch auch ein Antragsrecht der Forschungseinrichtung knüpft. In diese Richtung deutet etwa die ansonsten wohl unnötig strenge Vorschrift des Art 2 lit (b) des Vertrags, welche die Einschränkung der Befreiung auf den von der EU finanzierten Anteil an den Gesamtausgaben vorsieht; dies erscheint überschießend, wenn ohnedies nur die EU selbst den Rückerstattungsantrag stellen kann, da insofern selbstverständlich ist, dass nur die von ihr ersetzten Steuerbeträge erstattungsfähig sind. Dem Zweck einer Befreiung der EU von der Steuerbelastung steht ein auf diese beschränktes Antragsrecht aber freilich nicht entgegen; eine subjektive Berechtigung der geförderten Forschungseinrichtungen kann daher zum gegebenen Zeitpunkt nicht abgeleitet werden.

Aufgrund dieser Einschränkung geht jedoch die Befreiung der Anschaffungen zu Forschungszwecken im Rahmen euro-

päischer Forschungsprojekte im Ergebnis ins Leere, da die Forschungsförderung der EU nach dem 7. EU-Rahmenprogramm ausschließlich ohne Mehrwertsteuer erfolgt. Art 2 des Vertrags zwischen Österreich und der EU wird dadurch faktisch unanwendbar; dies erscheint höchst unbefriedigend, lässt sich aber auch nicht im Wege der Interpretation ändern: Gegen das Ergebnis könnte vorgebracht werden, dass es dem Gesetzgeber nicht zuzusinnen ist, von vornherein unanwendbare und somit faktisch bedeutungslose Regelungen zu schaffen. Das 7. EU-Rahmenprogramm mit der Einschränkung der Finanzierungsfähigkeit indirekter Steuern gilt erst seit 2007. Zwar war die Erstattungsfähigkeit indirekter Steuern bereits zuvor durch das 6. EU-Rahmenprogramm⁵²⁾ ausgeschlossen. Im von 1998 bis 2002 geltenden 5. EU-Rahmenprogramm⁵³⁾ war eine derartige Einschränkung hingegen noch nicht explizit enthalten, sodass die Regelung des Vertrags im Zeitpunkt des Abschlusses im Jahr 2000 wenigstens noch einen theoretischen Anwendungsbereich hatte.⁵⁴⁾

Es erscheint freilich geradezu unverständlich, dass der Ersatz indirekter Steuern im Rahmen europäischer Forschungsförderung im 6. EU-Rahmenprogramm ausgeschlossen wurde, da sich daraus – von allfälligen Zinsnachteilen und administrativem Mehraufwand⁵⁵⁾ abgesehen – keine Belastung des Europäischen Budgets ergeben würde, während die Belastung für die Forschungseinrichtungen einen massiven Nachteil bei der Anschaffung moderner Forschungsgeräte darstellt.

6. Abschließende Bemerkungen

Die Untersuchung hat gezeigt, dass die Mehrwertsteuerbelastung von österreichischen Forschungsvorhaben im universitären Bereich insofern vermieden werden könnte, als eine Finanzierung durch die EU erfolgt. Die Entlastung ist allerdings an die Finanzierung der Steuerbeträge durch die EU und einen durch diese eingebrachten Erstattungsantrag gebunden, was nach geltendem Sekundärrecht ausgeschlossen ist. Dieses Ergebnis ist unbefriedigend, da die Übernahme der Steuer durch die EU für diese keine Kosten darstellen würde. Es ist daher darauf zu hoffen, dass im Rahmen des nächsten EU-Rahmenprogramms für Forschung und technologische Entwicklung die Ersatzfähigkeit indirekter Steuern nicht mehr ausgeschlossen wird oder die Erstattungsmöglichkeit auf Forschungseinrichtungen ausgedehnt wird, wie es dem Vernehmen nach in anderen Mitgliedstaaten erfolgt.

Die innerstaatliche Umsetzung genügt den primärrechtlichen Anforderungen für die Steuerbefreiung der EU. Eine Ausdehnung auf Forschungseinrichtungen in Fällen, wo deren Steueraufwand nicht von der EU zu ersetzen ist, ist durch das Privilegienprotokoll des AEUV nicht geboten. Sollte ein

52) VO 2321/2002/EG, ABI L 355 vom 30. 12. 2002, 23-34.

53) VO 996/1999/EG, ABI L 122 vom 12. 5. 1999, 9-23.

54) Vgl auch die darauf basierenden Ausführungen von Zehetner, Forschungsvorhaben im Rahmen von Förderungsprogrammen der Europäischen Union, ÖStZ 1999, 142, der unter Bezugnahme auf den zu jenem Zeitpunkt noch nicht in Kraft befindlichen Vertrag die Modalitäten entsprechend darstellt, dass die EU nach Vorlage einer Bestätigung des Finanzamts über die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern die Umsatzsteuerbeträge anteilig refundiert. Berichten zufolge kam es allerdings auch im 5. Rahmenprogramm in der Praxis nur zur Erstattung der Nettobeträge durch die Kommission.

55) Der administrative Mehraufwand durch die Notwendigkeit der Antragstellung dürfte sich freilich in Grenzen halten, wenn man sich den ohnedies bestehenden Aufwand im Zusammenhang mit der Auswahl und Überprüfung der geförderten Projekte vor Augen hält. Insbesondere bestehen durch die Notwendigkeit der Nachweiserbringung über die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern keine besonderen Überprüfungspflichten durch die Kommission.

programms“ für erstattungsfähige Kosten (Art 31 Z 3 lit b VO 1906/2006/EG): diese müssen „während der Laufzeit der Maßnahme angefallen sein“.

50) Art 2 lit (b) BGBl III 2000/24.

51) Art 3 lit A sublit (a) BGBl III 2000/24.

Ersatz des indirekten Steueraufwands im nächsten EU-Rahmenprogramm wieder möglich sein, wäre die dadurch auflebende tatsächliche Entlastung der Forschungseinrichtungen jedenfalls ebenso zulässig: Insbesondere läge keine verbotene Wettbewerbsverzerrung vor, die nach dem Privilegienprotokoll einen Ausschluss von der Steuerbefreiung bewirken könnte; eine Wettbewerbsverzerrung setzt nämlich das Vorliegen von Wettbewerb voraus, der zwischen den Forschungsinstituten im Bereich der Grundlagenforschung in Ermangelung eines Absatzmarkts ihrer „Produkte“ nicht im Sinne der Europäischen Verträge besteht. Einen Wettbewerb zwischen der EU als Förderer und anderen (uneigennütigen) Geldgebern, deren Zuwendungen nicht von der Mehrwertsteuer entlastet werden, kann ebenso wenig angenommen werden, da diese in keiner Konkurrenzbeziehung stehen – erstens ist die Nachfrage nach Förderung unbegrenzt, zweitens fehlt es an einem wirtschaft-

lichen Interesse der fördernden Unternehmen. Besteht ein unmittelbares wirtschaftliches Interesse daran, als Geldgeber aufzutreten, läge ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch nahe. Soweit ein Wettbewerb im Nachfragemarkt um Förderungen der EU besteht, liegt in der Steuerbefreiung ebenso keine Beeinträchtigung, da allen derart geförderten Institutionen die Steuerbefreiung zustünde.

Es erscheint vor dem Hintergrund der Änderung der MWS-SystemRL mit Wirkung ab 1. 1. 2011 auch wünschenswert, die Umsatzsteuerbefreiung der EU in den Katalog des § 6 UStG aufzunehmen, wenngleich dies rechtlich wohl nicht notwendig ist.⁵⁶⁾

56) Es ist davon auszugehen, dass den Voraussetzungen einer Umsetzung durch den Abschluss des Vertrags BGBl III 2000/24 ausreichend entsprochen ist, da die darin vorgesehene Befreiung der sekundärrechtlichen Vorgabe jedenfalls genügt.



Der Autor:

MMag. Dr. Werner Christof Haslehner, LL.M. (LSE) ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes-Kepler-Universität Linz mit Forschungsschwerpunkt im europäischen und internationalen Steuerrecht. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz für die kritische Diskussion des Manuskripts.

Buchtip:

Unterholzner/Lansky/Matznetter (Hrsg)
Handbuch der EU-Förderungen in Österreich
Oktober 2009, Loseblattwerk
Preis: 140,- €
Bestellnummer: 26.30.00
ISBN: 978-3-7007-4515-0



Dr. Werner Pilgermair
Univ.-Prof. Mag. Dr. Alois Pircher
MMag. Dr. Peter Pülzl, LL.M. (European Law)
Innsbruck

■ ÖStZ 2010/372, 182

Getränkesteuerverfahren – Die Überwälzungsproblematik im Lichte des § 187a TLAO

Zur Bedeutung des VfGH-Erkenntnisses vom 22. 6. 2009, G 5/09 ua

Im nachfolgenden Beitrag wird der Frage nachgegangen, ob die im Streit um die Getränkesteuer erlassenen Nullfestsetzungsbescheide die in § 187a TLAO vorgesehene Verwendungssperre auslösen können.

1. Vorgeschichte

Die in der Literatur¹⁾ vertretene Auffassung, dass infolge der Unzulässigkeit der Wiederaufnahme von Nullfestsetzungsbescheiden²⁾ eine sofortige Auszahlungsverpflichtung für die bislang unter Verweis auf § 187a TLAO³⁾ zurückgehaltenen Getränkesteuerguthaben bestehe, wurde von behördlicher Seite insoweit bestritten, als im Falle der Rechtswidrigkeit der Wiederaufnah-

me des Verfahrens die seinerzeitigen Nullfestsetzungen zwar in Rechtskraft erwachsen wären, die Abgabenbehörden sich aber ungeachtet dessen mit der Frage der Überwälzungs- und Bereicherungsproblematik iS der landesgesetzlichen Bestimmungen auseinanderzusetzen hätten.

Dem wird in der Musterbeschwerde⁴⁾ wie folgt begegnet: „§ 187a TLAO wurde mit LGBl. Nr. 2/2004 in die TLAO eingefügt. Diese vom Tiroler Landesgesetzgeber eingeführte Rückzahlungs- und Kompensationssperre untersagt sinngemäß eine Erstattung, Verrechnung oder anderweitige Verwendung

1) Pülzl/Reimair, Die aktuelle Getränkesteuersituation in Tirol nach dem EuGH-Urteil Hermann, in Pülzl/Partl (Hrsg), Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, FS Pircher (2007), 255 ff, 271 f.
2) Bestätigt durch VwGH 21. 9. 2009, 2008/16/0148; siehe auch VfGH 22. 6. 2009, G 5/09 ua, und die Kompilation von W.-D. Arnold, Getränkesteuer: keine Wiederaufnahme aufgrund des EuGH-Urteils in der Rs Hermann – auch nicht in Tirol, SWK-Heft 30/2009, T 201 ff.
3) Gemäß § 323a Abs 3 Z 7 BAO idF AbgVRefG 2010, BGBl I 2009/20, ist § 187a TLAO auch nach 2009 für vor dem 1. 1. 2010 entstandene Abgabensprüche weiter anzuwenden.

4) Pkt 3.2 der den Mitgliedern der Kammer der Wirtschaftstreuhänder im internen Bereich der KWT-Homepage zur Verfügung gestellten VwGH-Musterbeschwerde betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens über die Festsetzung der Getränkesteuer, Aufhebung der diesbezüglichen „Nullbescheide“ und Abweisung der auf Nullfestsetzung sowie auf Rückzahlung bzw Verrechnung der entrichteten Getränkesteuer gerichteten Berufungen in Innsbruck.