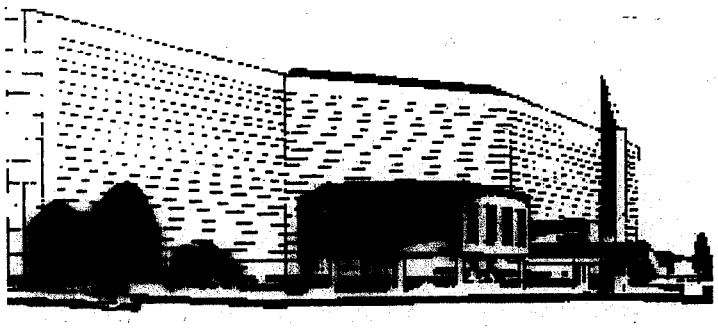

OFD
Münster

Grundsätze der Besteuerung einer Hochschule

- Erfahrungen
- Vorschläge
- Hinweise

Impressum

Herausgeber: Oberfinanzdirektion Münster (OFD)
Körperschaftsteuerreferat
RR J. Buchna

in Zusammenarbeit mit

Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Münster
StOAR R. Blume, StAR M. Osthues

Andreas-Hofer-Str. 50, 48145 Münster
OFD: Tel.: 0251/934-2437; Fax: 0800/100-9267-5600
FA: Tel.: 0251/934-2115; Fax: 0251/934-2679

Redaktion: StAR J. Dünninghaus/Körperschaftsteuerreferat

Stand: 01.08.2004

Inhaltsübersicht

1 EINFÜHRUNG 1

2 RECHTSSTATUS UND ORGANISATION DER HOCHSCHULEN IN NRW 2

2.1 RECHTSGRUNDLAGEN UND RECHTSFORM 2
2.1.1 RECHTSGRUNDLAGEN DES HOCHSCHULWESENS AUF BUNDESEBENE 2
2.1.2 RECHTSGRUNDLAGEN DES HOCHSCHULWESENS IN NRW 2
2.1.3 RECHTSSTATUS UND AUFGABEN DER HOCHSCHULEN 3
2.2 ORGANISATION UND ORGANE DER HOCHSCHULEN 4
2.2.1 ORGANISATION 4
2.2.2 EINZELNE ORGANE 4
2.3 LEHRE UND FORSCHUNG 5
2.3.1 LEHRE 5
2.3.2 FORSCHUNG 5

3 STEUERLICHE VERANTWORTUNG INNERHALB DER HOCHSCHULE 5

4 STEUERLICHER STATUS DER HOCHSCHULEN 6

4.1 KÖRPERSCHAFTSTEUER 6
4.2 EINKOMMENSTEUER 8
4.3 UMSATZSTEUER 8
4.3.1 STEUERBARKEIT 8
4.3.2 STEUERBEFREIUNG 9
4.3.3 ANFORDERUNGEN AN ANGABEN IN RECHNUNGEN BIS 2003 9
4.3.4 ANFORDERUNGEN AN ANGABEN IN RECHNUNGEN AB 2004 10
4.4 GEWERBESTEUER 10
4.5 GEMEINNÜTZIGKEIT 11

5 EINKÜNFTE, BUCHFÜHRUNG, AUFZEICHNUNGEN 12

5.1 EINKÜNFTE AUS BGA 12
5.2 GESONDERTE EINKOMMENSERMITTLUNG 12
5.3 GEWINNERMITTLUNG 12
5.3.1 RECHTSGRUNDLAGE 12
5.3.2 BETRIEBSVERMÖGENSVERGLEICH 13
5.3.3 AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN 13
5.3.4 BEWILLIGUNG VON ERLEICHTERUNGEN 14
5.3.5 STEUERERKLÄRUNGSPFLICHTEN 15

6 DRITTMITTEL 17

7 BGA DER HOCHSCHULEN 18

7.1 BGA AUFTRAGS- ODER RESSORTFORSCHUNG 18
7.1.1 ERTRAGSTEUERLICH 18
7.1.2 UMSATZSTEUERLICH 19
7.2 BGA VERWERTUNG VON FORSCHUNGSERGEBNISSEN 19
7.3 BGA ANWENDUNG GESICHERTER WISSENSCHAFTLICHER ERKENNTNISSE 19
7.4 BGA HÖRSAALVERMIETUNG 20
7.5 BGA PERSONALGESTELLUNG 21
7.6 BGA WERBUNG 21

8 OPTIMIERUNG DER STRUKTUREN 22

8.1 EINLEITUNG 22
8.2 AUFLISTUNG 22

9 LITERATURHINWEISE 24

1 Einführung

Nordrhein-Westfalen gehört mit insgesamt 58 Universitäten, Fachhochschulen, Kunst- und Musikhochschulen zu einem der größten Hochschul- und Wissenschaftsstandorte Deutschlands. Das Fächerspektrum reicht von den Ingenieur-, den Natur- und den Wirtschaftswissenschaften über die Geisteswissenschaften bis hin zu Studienangeboten in neuen, zukunftsorientierten Fächern im Medien-, Informations- und Kommunikationsbereich.
Zur Sicherung und zum Ausbau der Standards in Forschung und Lehre kooperieren die Hochschulen in einem wissenschaftlichen Verbund miteinander, sie unterhalten Leistungsbeziehungen zu außeruniversitären Forschungseinrichtungen, Kliniken, wirtschaftlichen Unternehmen, Kommunen und internationalen Partnerinstitutionen; darüber hinaus stehen sie hinsichtlich der Einwerbung von Sponsoren- und Forschungsgeldern, den sog. Drittmitteln, verstärkt untereinander im Wettbewerb.

Insbesondere die Finanzierung durch „Drittmittel" hat in den letzten Jahren an Bedeutung gewonnen. Sie wird von den Hochschulen immer mehr als ein erstrebens- und lohnenswertes Ziel angesehen, da die Universitäten von den Ländern für die „Erschließung" neuer Finanzquellen mit zusätzlichen Boni belohnt werden.

Gerade die von den Hochschulen verstärkt betriebene Einwerbung von Drittmitteln aber auch die Akquisition von Sponsoren und die weitere Ausschöpfung aller Möglichkeiten der Einnahmeverbesserungen führen zwangsläufig dazu, dass sich immer mehr Schnittstellen zu allgemeinen Steuerproblematiken ergeben. Dieser Tatbestand spiegelt sich insbesondere in den Aufsätzen und Publikationen wieder, die sich mit möglichen Besteuerungsfeldern von Hochschulen auseinandersetzen (vgl. Literaturhinweise).

Diese erheblichen Veränderungen werden daher zukünftig das Verhältnis zwischen den Hochschulen und der Finanzverwaltung entscheidend beeinflussen.

Bei einer Tagung deutscher Universitätskanzler in Siegen am 10.03.2001 wurde deshalb auch vom ehem. Staatssekretär im Finanzministerium des Landes NRW, Herrn Dr. H. Noack, der allgemeine Hinweis gegeben:

„Ich bin allerdings der Auffassung, dass die Hochschulen unseres Landes künftig nicht daran vorbeikommen werden, möglichen steuerrechtlichen Folgen ihrer Betätigung mehr Aufmerksamkeit zu widmen als dies bisher der Fall war."

Diese Informationsschrift wird demnächst auch im Internet unter www.finanzamt.nrw.de/ofd-muenster" eingestellt werden und zum Download zur Verfügung stehen. Anregungen, Wünsche oder Hinweise sind bei uns sehr willkommen.

2 Rechtsstatus und Organisation der Hochschulen in NRW

2.1 Rechtsgrundlagen und Rechtsform

2.1.1 Rechtsgrundlagen des Hochschulwesens auf Bundesebene

Nach den Bestimmungen des Grundgesetzes (GG) sind Wissenschaft, Forschung und Lehre frei (Art. 5 Abs. 3 GG), jedoch steht auch das Hochschulwesen unter Staatsaufsicht (Art. 7 Abs. 1 GG).
Da der Bund keine Regelungen bzgl. der Hochschulen getroffen hat, wird diese Staatsaufgabe durch die Länder ausgeübt (Art. 30 GG), denen auch die entsprechende Gesetzgebungskompetenz obliegt (Art. 70 Abs. 1 GG). Art. 74 Abs. 1 GG sieht jedoch eine konkurrierende Gesetzgebung bei der Förderung der wissenschaftlichen Forschung vor. Zudem hat der Bund die wirtschaftliche Sicherheit der Krankenhäuser, also auch der Universitätskliniken zu gewährleisten (Art. 74 Nr. 19 a GG).
Nach Art. 75 Abs. 1 Nr. 1 a GG bleibt dem Bund das Recht, Rahmengesetze zu erlassen, die die allgemeinen Grundsätze des Hochschulwesens regeln. Durch Rahmengesetze werden die Länder zur eigenen Gesetzgebung gezwungen (Art. 75 Abs. 3 GG). Zu den Gemeinschaftsaufgaben von Bund und Ländern zählt nach Art. 91 a Abs. 1 S. 1 GG die Mitwirkung des Bundes bei Aus- und Neubauten von Hochschulen und Hochschulkliniken. Gem. Art. 91 b GG sollen Bund und Länder bei der Förderung von Einrichtungen und Vorhaben der wissenschaftlichen Forschung ebenfalls zusammenwirken, sofern diese überregional von Bedeutung sind.

2.1.2 Rechtsgrundlagen des Hochschulwesens in NRW

Art. 16 Abs. 1 der Landesverfassung NRW garantiert das Selbstverwaltungsrecht der Hochschulen in NRW. Als Folge der im GG und weiterer in der Landesverfassung NRW verankerten Bestimmungen sind auf Seiten des Bundes das Hochschulrechtsrahmengesetz sowie auf Seiten der Länder u. a. das Gesetz über die Hochschulen des Landes NRW (HG) entstanden.
Das HG des Landes NRW vom 14.03.2000 zählt abschließend 15 Universitäten und 12 Fachhochschulen auf. Das Gesetz gilt ausdrücklich nicht für Kunsthochschulen und Fachhochschulen des Landes, die ausschließlich Ausbildungslehrgänge für den öffentlichen Dienst, z. B. die Fachhochschule für Finanzen Nordkirchen, anbieten.

2.1.3 Rechtsstatus und Aufgaben der Hochschulen

Die Hochschulen des Landes sind juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdöR) und zugleich Einrichtungen des Landes NRW mit dem Recht auf Selbstverwaltung (§ 2 Abs. 1 S. 1 u. 2 HG).
Zu ihren Hauptaufgaben gehört die Pflege und Entwicklung der Wissenschaften durch Forschung, Lehre und Studium sowie die Mitwirkung an der Erhaltung des demokratischen und sozialen Rechtsstaats. Hinzu kommt u. a. die Förderung des Wissens- und Technologietransfers, die interne Förderung von Sport und Kunst, die Förderung der internationalen Zusammenarbeit – insbesondere in Europa – sowie die Entwicklung von Lehrmaterialien.

Grundsätzlich sind alle Aufgaben öffentlich-rechtlich durchzuführen. Hiervon kann die Förderung des Wissenschafts- und Technologietransfers ausgenommen werden (§ 3 Abs. 5 S. 2 HG). Deren Arbeitsweise kann auch in privatrechtlicher Form ausgeübt werden, sofern dies die Patentierung und Verwertung von Forschungsergebnissen und die Zusammenarbeit mit Dritten fördert.
Das Personal der Hochschulen besteht aus Landesbediensteten. Die Hochschulen können eigene Grundordnungen erlassen und per Verkündungsblatt bekannt geben, was auch für andere Beschlüsse gilt. Als Ausfluss des Prinzips der Freiheit von Forschung und Lehre dürfen die Organe der Hochschulen zwar die Forschung organisieren, jedoch bleibt die Ergebnisverwertung selbst von ihr unbeeinflusst.

2.2 Organisation und Organe der Hochschulen

2.2.1 Organisation

Sämtliche Hochschulen verfügen über eine eigene Verfassung, die in regelmäßigen Abständen aktualisiert wird, um den jeweiligen Entwicklungen und hochschulrechtlichen Erfordernissen die nötigen Rechtsgrundlagen zu geben. In der Verfassung spiegelt sich das grundgesetzlich verankerte Selbstverwaltungsrecht der Universitäten wieder. U. a. werden mit der Verfassung die Organe der Hochschule sowie deren grundsätzliche Funktionen festgelegt.

2.2.2 Einzelne Organe

- Der gesetzliche Vertreter einer Hochschule ist nach dem Gesetz über die Hochschulen des Landes NRW vom 14.03.2000 der **Rektor**/die **Rektorin**[1]. Er vertritt die Hochschule nach außen, § 19 Abs. 1 HG. Er ist Vorsitzender des Rektorats und wird für 4 Jahre vom Senat gewählt. Der Rektor wird durch einen oder mehrere Prorektoren vertreten, § 19 Abs. 2 Satz 1 HG.

- In Rechts- und Verwaltungsangelegenheiten wird der Rektor durch den **Kanzler** vertreten, § 19 Abs. 2 Satz 2 HG. Der Kanzler wird vom zuständigen Fachministerium für 8 Jahre als Leiter der Hochschulverwaltung bestellt. Er ist Dienstvorgesetzter aller nichtwissenschaftlichen Mitarbeiter und Beauftragter für den Haushalt.

- Das **Rektorat** - bestehend aus Rektor, 4 Prorektoren und Kanzler - leitet die Hochschule. Es bereitet die Sitzungen des Senats vor und führt dessen Beschlüsse aus.

- Der **Senat** ist für alle Angelegenheiten in Forschung, Lehre und Studium zuständig, die die Universität in ihrer Gesamtheit betreffen oder von grundsätzlicher Bedeutung sind (Neuordnung des Hochschulwesens, lokale Zulassungsbeschränkungen, Studienreform, Installation und Aufhebung von Fachbereichen und Instituten). Der Senat wählt den Rektor und hat auch ein Vorschlagsrecht für den Kanzler. Er besteht aus gewählten Vertretern: 12 Professoren, 4 wissenschaftliche Mitarbeiter, 4 Studierende und 2 nichtwissenschaftliche Mitarbeiter sowie der Rektor.

- Nach dem Landesgleichstellungsgesetz ist die **Gleichstellungsbeauftragte** als weiteres Organ zu nennen.

- Das sog. **Kuratorium** soll die regionale Einbindung der Hochschulen fördern. Seine Mitglieder bestehen aus Honoratioren mit Empfehlungsfunktion.

[1] Zur besseren Lesbarkeit wird nachfolgend auf die alternative weibliche Form verzichtet.

2.3 Lehre und Forschung

2.3.1 Lehre

Die Regelungen über die Ziele von Lehre und Studium, über Studiengänge und Studienordnung sowie über Prüfungen etc. sind in den §§ 81 – 95 HG niedergelegt.

2.3.2 Forschung

Zu den hochschulrechtlichen Aufgaben der Hochschulforschung gehört die Gewinnung wissenschaftlicher Erkenntnisse sowie die Weiterentwicklung von Lehre und Studium (§§ 99 – 101 HG). Ein Hochschulentwicklungsplan enthält die Schwerpunkte der Forschung. Die Forschungsergebnisse sind in absehbarer Zeit zu veröffentlichen. Die Hochschule hat bzgl. der Forschungstätigkeiten einen gesonderten Bericht zu erstellen.

§ 101 HG enthält besondere Bestimmungen zur Forschung mit Mitteln Dritter. Damit ist im hochschulrechtlichen Sinn auch diese Forschung ausdrücklich Teil der Hochschulforschung:

- Jedes Hochschulmitglied ist berechtigt, mit Mitteln Dritter zu forschen.
- Es besteht eine Anzeigepflicht gegenüber dem Rektorat.
- Die Ergebnisse müssen veröffentlicht werden.
- Für die Inanspruchnahme von Sach- und Personalmitteln kann ein angemessenes Entgelt verlangt werden.
- Falls nicht anders beantragt, werden die Drittmittel von der Hochschule verwaltet.

3 Steuerliche Verantwortung innerhalb der Hochschule

Die steuerlichen Pflichten der Hochschulen haben die gesetzlichen Vertreter zu erfüllen, vgl. § 34 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO). Gesetzlicher Vertreter der Hochschulen sind nach dem Gesetz über die Hochschulen des Landes NRW der Rektor. Er vertritt die Hochschule nach außen, § 19 Abs. 1 HG. Der Kanzler leitet die Verwaltung und ist Beauftragter für den Haushalt.

Soweit interne Geschäftsverteilungsvereinbarungen getroffen sind, wirken diese nur auf den Umfang der gegenseitigen Kontrollpflichten im Innenverhältnis. Gegenüber den Finanzbehörden kann sich der gesetzliche Vertreter nicht auf mangelnde Befugnis zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten berufen[2].

[2] vgl. Rz. 16 zu § 34 AO in Tipke/Kruse a.a.O.

4 Steuerlicher Status der Hochschulen

Nach herrschender Meinung kennt das geltende Steuerrecht kein geschlossenes System der Besteuerung öffentlicher Unternehmen, wozu auch die Universitäten zählen. Vielmehr ist die Steuerpflicht der „öffentlichen Hand" in den einzelnen Steuergesetzen unterschiedlich geregelt. Eine Reihe von Einzelsteuergesetzen (wie z. B. das Einkommensteuergesetz § 20 Abs. 1 Nr. 10 a und b EStG und das Umsatzsteuergesetz § 2 Abs. 3 UStG) knüpfen dabei an den körperschaftsteuerlichen Begriff des „Betriebs gewerblicher Art" (BgA) an. In anderen Gesetzen (z. B. dem Gewerbesteuergesetz) ist die Steuerpflicht ohne eine ausdrückliche Verweisung geregelt. Daraus folgt, dass somit die allgemeinen Regelungen des jeweiligen Steuergesetzes Anwendung finden.

Nachfolgend werden (als „Einstieg") die wesentlichen gesetzlichen Regelungen aufgezeigt.

4.1 Körperschaftsteuer

Als Körperschaften des öffentlichen Rechts unterliegen die staatlichen Hochschulen ausschließlich mit ihren BgA der Körperschaftsteuerpflicht. Nicht zu den BgA gehören nach § 4 Abs. 5 KStG Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitssphäre). Diese sind steuerrechtlich nicht relevant. Des Weiteren sind Einnahmen steuerrechtlich irrelevant, wenn sie aus der bloßen „Vermögensverwaltung" erzielt werden.
Insofern sind sämtliche Tätigkeiten einer Hochschule in zerlegender Betrachtungsweise den vorgenannten Sphären bzw. Bereichen zuzuordnen, die nachfolgend kurz umrissen werden.

Hoheitssphäre

Die Rechtsfigur des Hoheitsbetriebes ist für die Besteuerung der staatlichen Hochschulen von zentraler Bedeutung (vgl. Seer, DStR 1997, Seiten 436 u. 437). Sie umfasst einen außersteuerrechtlichen Bereich.
Eine positive Begriffsbestimmung ist bislang nicht getroffen worden. Maßgeblich sind die Anweisungen im Abschnitt 5 Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR) 1995, insbesondere in den Absätzen 13 bis 15a, aber auch in den Absätzen 2 und 3.

Zum Hoheitsbetrieb gehört vornehmlich die Grundlagen- und Eigenforschung.

Hinweis:
Soweit die Grundlagen-/Eigenforschung als Auftrags- oder Ressortforschung betrieben wird, gelten Besonderheiten.

Vermögensverwaltungsbereich

Vermögensverwaltung liegt gemäß § 14 Satz 3 AO im Grundfall vor, „wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird".
Zum Bereich der Vermögensverwaltung gehört nach einhelliger Auffassung auch die entgeltliche Überlassung von Rechten z. B. in Form vergebener Patente und Lizenzen.

Betriebe gewerblicher Art

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist nach § 1 Abs.1 Nr. 6 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, soweit sie einen BgA unterhält. Sie ist insoweit wegen jedes einzelnen BgA`s Subjekt der Körperschaftsteuer, vgl. auch Tz. 5.2. Die Vorschrift des § 4 KStG enthält eine nähere Definition des Begriffes „BgA".
Danach ist ein BgA einer juristischen Person des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dient und die sich innerhalb der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebt.
Im Hinblick auf die in Abschnitt 5 Abs. 5 KStR 1995 aufgezeigten Umsatzgrenzen kann die vorherige Regelung weiter modifiziert werden:
Ein BgA liegt vor, wenn die nicht hoheitlich handelnde Einrichtung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringt und per anno mindestens 60.000, - DM/30.678,- € erlöst.
Beträgt der Jahresumsatz mehr als 250.000,- DM/130.000,- € ist ein BgA auch dann anzunehmen, wenn eine mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einrichtung nicht erkennbar ist.
Ausnahmsweise kann ein BgA bei einem Jahresumsatz von weniger als 60.000,- DM/30.678,- € angenommen werden, wenn besondere Gründe vorgetragen werden (z. B. zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität).
In allen Fällen ist weder die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr noch eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich.

Aus Anfragen, Prüfungen etc. sind im Bereich der Hochschulen regelmäßig insbesondere folgende BgA zu erwarten:

- Forschungstätigkeiten gegen Entgelt,
- Tätigkeiten ohne Forschungsbezug, die sich auf die Anwendung gesicherter Erkenntnisse stützen,
- Personalgestellung,
- Rechtsberatung,
- Unternehmensberatung,
- Verpachtungsbetriebe,
- Parkplatzbewirtschaftung,
- Hörsaalverpachtung,
- Sportstättenüberlassung,
- Telefonüberlassung,
- Ferien- /Sportfreizeiten,
- Hochschulsport,
- Mensen/Cafeterien,
- Versorgungsbetriebe,
- Werbung/Sponsoring,
- Sonstige Dienstleistungen gegen Entgelt, etc..

4.2 Einkommensteuer

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform sind für juristische Personen des öffentlichen Rechts neue Einkommensteuertatbestände eingeführt worden.

Nach § 20 Abs.1 Nr. 10 b EStG führen Vermögensübertragungen aus einem rechtlich unselbständigen BgA – wie er möglicherweise bei Hochschulen anzutreffen ist – an seine Trägerkörperschaft zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen. Dieser neue Einkommenstatbestand begründet nach § 2 Nr. 2 KStG eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht mit einer Kapitalertragsteuerbelastung von 10 Prozent, vgl. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7b und 7c EStG. Die Körperschaftsteuer für diese - dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden - Einkünfte ist gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG n. F. durch den Steuerabzug abgegolten. Die Belastung ist endgültig. (Anwendung, vgl. § 52 Abs. 37a EStG).

4.3 Umsatzsteuer

4.3.1 Steuerbarkeit

Das Umsatzsteuergesetz (UStG) knüpft – wie einleitend ausgeführt – an das Körperschaftsteuerrecht an. Denn nach der Bestimmung des § 2 Abs. 3 UStG sind juristische Personen des öffentlichen Rechts grds. nur im Rahmen ihrer BgA und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Diese strikte Anknüpfung des UStG an das KStG, vgl. Abschnitt 23 Abs. 4 Umsatzsteuerrichtlinien (UStR), führt dazu, dass die Einnahmen, die im Rahmen von Hoheitsbetrieben oder als bloße Vermögensverwaltung erzielt werden, nicht umsatzsteuerbar sind.
Im Unterschied zur Körperschaftsteuer ist zu beachten, dass die juristische Personen des öffentlichen Rechts umsatzsteuerlich nur **ein** Unternehmen begründet, somit nur unter **einer** Steuernummer umsatzsteuerlich geführt wird und daher nur **eine** Umsatzsteuererklärung abzugeben hat. Der Rahmen des Unternehmens besteht somit ggf. aus einer Vielzahl von BgA, auch wenn sie körperschaftsteuerlich eigenständige Besteuerungsobjekte darstellen. Dies hat insbesondere zur Folge, dass Leistungsbeziehungen der BgA´s untereinander umsatzsteuerlich als Innenumsätze qualifiziert werden.

Ohne Rücksicht auf das Vorliegen eines BgA sind die Hochschulen als juristische Personen des öffentlichen Rechts auch Subjekte des UStG beim innergemeinschaftlichen Erwerb gemäß § 1a UStG und § 1b UStG sowie beim Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13 b UStG (ab 01.01.2002 eingeführt und ab dem 01.01.2004 erweitert).

4.3.2 Steuerbefreiung

Sofern die Umsatzsteuerbarkeit von Einnahmen zu bejahen ist, weil sie durch die Hochschule im Rahmen ihrer BgA und gemäß der Leistungsortbestimmung im Inland erzielt werden, ist in einem nachfolgenden Prüfungsschritt zu untersuchen, ob die Einnahmen umsatzsteuerpflichtig oder umsatzsteuerfrei sind.
Im Bereich der Hochschule können insbesondere folgende Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften von Bedeutung sein:

- § 4 Nr. 12 a UStG — Verpachtung außerhalb der Vermögensverwaltung
- § 4 Nr. 21 a UStG — Forschung außerhalb des Hoheitsbereichs (zeitlich begrenzt, vgl. Tz. 7.1.2)
- § 4 Nr. 22 a UStG — Unterricht außerhalb der Hoheitssphäre
- § 4 Nr. 22 b UStG — Sportveranstaltungen

4.3.3 Anforderungen an Angaben in Rechnungen bis 2003

Durch Artikel 1 Nr. 2 des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes (StVBG) vom 19.12.2001, BStBl 2002 I Seite 32 ff. ist § 14 UStG mit Wirkung vom 01.01.2002 (Artikel 9 Abs. 2 des StVBG) um einen neuen Absatz 1a ergänzt worden.

Danach hat der leistende Unternehmer in seiner Rechnung die ihm vom Finanzamt erteilte Steuernummer anzugeben.
Dies gilt auch in den Fällen, in denen der leistende Unternehmer eine Gutschrift erhält. Zu diesem Zweck hat der leistende Unternehmer (Gutschriftempfänger) dem Aussteller der Gutschrift seine gültige Steuernummer mitzuteilen.

Aufgrund des durch Artikel 1 Nr. 8 StVBG ebenfalls neu eingefügten § 27 Abs. 3 UStG besteht die v. g. Verpflichtung erstmals für Rechnungen/Gutschriften, die nach dem 30.06.2002 ausgestellt werden.

Die Verpflichtung zur Angabe der Steuernummer in Rechnungen/Gutschriften trifft jeden Unternehmer, der gem. § 14 Abs. 1 UStG zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet ist. Sie gilt auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer BgA.

Weitere Einzelheiten ergeben sich aus dem im BStBl 2002 I Seite 660 veröffentlichten BMF-Schreiben vom 28.06.2002 IV B 7 – S 7280 – 151/02.

4.3.4 Anforderungen an Angaben in Rechnungen ab 2004

Durch Art. 5 und 6 des Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 15.12.2003 (Steueränderungsgesetz 2003), BGBl. I S. 2645 wurde die sog. Rechnungslegungsrichtlinie der Europäischen Union (EU) in nationales Recht umgesetzt. Die Änderungen treten am 1. Januar 2004 in Kraft. Danach ist § 14 UStG grundlegend geändert worden. Der leistende Unternehmer hat in seiner Rechnung jetzt auch:

- das Rechnungsdatum,
- die Rechnungsnummer,
- den anzuwendenden Steuersatz
- einen Hinweis auf im voraus vereinbarte Entgeltsminderungen (z. B. Skonti, Boni, Rabatte etc.) sowie
- in den Fällen der Zahlung vor Rechnungsausstellung den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts

anzugeben.

Hinsichtlich der Angabe der Steuernummer (vgl. Tz. 4.3.3) besteht nunmehr ein Wahlrecht, ob die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angegeben wird. Bei Kleinbetragsrechnungen (bis 100 Euro) ist die Angabe der Steuernummer nicht erforderlich.

Fehlen die o. g. Pflichtangaben, ist der Vorsteuerabzug grds. untersagt. Es gilt jedoch eine Übergangsregelung für Rechnungen die nach dem 31.12.2003 und vor dem 01.07.2004 ausgestellt wurden, vgl. BMF vom 19.12.2003, IV B 7 – S 7300 – 75/03. Weitere Einzelheiten sind den BMF-Schreiben vom 29.01.2004, IV B 7 – S 7280 – 19/04 sowie vom 03.08.2004, IV B 7 – S 7280a – 145/04 zu entnehmen.

4.4 Gewerbesteuer

Das Gewerbesteuergesetz (GewStG) verwendet den Begriff des BgA nicht. Insofern richtet sich die Gewerbesteuerpflicht von BgA nach den allgemeinen Regelungen, vgl. § 2 GewStG. Ergänzend hierzu stellt § 2 Abs. 1 S. 1 Gewerbesteuerdurchführungsverordnung (GewStDV) klar: „Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind gewerbesteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind."

Dies bedeutet für die Hochschulen, dass bei ihr nur solche Betriebe der Gewerbesteuer unterliegen, die mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Bei der Gewinnerzielungsabsicht handelt es sich dabei um ein subjektives Merkmal, auf das nur anhand objektiver Umstände geschlossen werden kann. Daher kann ggf. bei nachhaltigen Gewinnen - ungeachtet der eigentlichen Zielsetzung - eine Gewinnerzielungsabsicht angenommen werden.

Vor der Überprüfung des Tatbestandsmerkmals Gewinnerzielungsabsicht ist allerdings vorab stets die Frage des Steuergegenstandes „Gewerbebetrieb" zu klären. Dabei ist für das Gewerbesteuerrecht insbesondere entscheidend, ob die Betriebe sachlich verbunden sind, d. h. wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch zusammenhängen. Vielfach ist danach der jeweilige BgA als selbständiger Steuergegenstand zu behandeln.

4.5 Gemeinnützigkeit

Voraussetzung für die Anerkennung eines BgA als gemeinnützig ist die Erfüllung der allgemeinen Voraussetzungen der AO. Hierzu bedarf der BgA insbesondere einer Satzung mit steuerbegünstigtem Satzungszweck, wie z. B. der Forschung, vgl. §§ 52 Abs. 2 Nr.1, 59, 62 AO.

Ferner dürfen die Mittel des BgA nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden, vgl. § 55 AO. Zu beachten ist weiter, dass diese Voraussetzungen zu Beginn des Jahres und für jeden BgA gesondert erfüllt werden müssen.

Für die Medizinischen Einrichtungen war bis zu deren Verselbständigung zum 01.01.2001 [3] nach einem Erlass vom 13.07.1993 des Ministeriums für Wissenschaft und Forschung des Landes NRW im Einvernehmen mit dem Finanzministerium des Landes u. a. bestimmt worden, dass die wissenschaftlichen Hochschulen in NRW mit ihren Medizinischen Einrichtungen ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „Steuerbegünstigte Zwecke" der AO verfolgen.

[3] Vgl. die Verordnungen vom 01.12.2000 zur Umbildung der Medizinischen Einrichtungen der Universitäten in Anstalten des öffentlichen Rechts zum 01.01.2001, GV. NRW Seite 716 ff..

5 Einkünfte, Buchführung, Aufzeichnungen

5.1 Einkünfte aus BgA

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhof (BFH), vgl. Urteile vom 01.08.1979, BStBl 1979 II Seite 716 und vom 30.11.1989, BStBl 1990 II Seite 246, und der Auffassung der Finanzverwaltung, vgl. Abschnitt 28 Abs. 1 KStR 1995, sind die Einkünfte aus der Unterhaltung eines BgA i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG zu behandeln. Gewerbliche Einkünfte liegen bei einem BgA selbst dann vor, wenn auf der Grundlage des § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG mit einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht und/oder einer fehlenden Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG nicht gegeben sind.
Sollte der BgA nach den §§ 238 ff. HGB einer handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungspflicht unterliegen, ergibt sich der gewerbliche Charakter der Einkünfte zudem aus der Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG.

5.2 Gesonderte Einkommensermittlung

Die auf § 1 Abs. 1 Nr.6 i. V. m. § 4 KStG gestützte Vorgabe, für jeden einzelnen BgA das Einkommen gesondert zu ermitteln und die Körperschaftsteuer gesondert gegen die juristische Person des öffentlichen Rechts als Steuersubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG festzusetzen, führt bei BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu einer fiktiven Verselbständigung des BgA als Besteuerungsgegenstand.
Die fiktive Verselbständigung lässt damit eine zivil- und verwaltungsrechtlich bestehende Einheit für körperschaftsteuerliche Zwecke unberücksichtigt und behandelt stattdessen rechtlich unselbständige Teilbereiche der juristischen Person des öffentlichen Rechts (hier der Hochschule) im Rahmen der steuerlichen Einkommensermittlung als eigenständige Körperschaftsteuersubjekte.
Insofern ist für jeden BgA eine gesonderte Einkommensermittlung durchzuführen. Diese baut auf einer jeweils separaten Gewinnermittlung auf.

5.3 Gewinnermittlung

5.3.1 Rechtsgrundlage

Für BgA gelten die allgemeinen Vorschriften des Körperschaftsteuerrechts, also die §§ 7 ff KStG. Für den Begriff des Einkommens verweist § 8 Abs. 1 KStG auf die Vorschriften des EStG.

Mangels spezieller Gewinnermittlungsvorschriften für juristische Personen des öffentlichen Rechts sind die allgemeinen Grundsätze des EStG anzuwenden. Insofern kann der Gewinn wahlweise durch Bilanzierung (Betriebsvermögensvergleich § 4 Abs. 1, § 5 EStG) oder durch Einnahme-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermittelt werden.

Das Wahlrecht zwischen Gewinnermittlung durch Bilanzierung oder Einnahme-Überschussrechnung kann nur zu Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahres bzw. der Aufzeichnungen ausgeübt werden. Wird eine Tätigkeit fälschlich als hoheitlich bzw. als vermögensverwaltend und nicht als BgA beurteilt, so besteht das Wahlrecht erst für Wirtschaftsjahre nach Erkennen des BgA.

5.3.2 Betriebsvermögensvergleich

Die gewerblichen Einkünfte sind als Gewinn im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleichs zu ermitteln, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrem BgA aufgrund außersteuerlicher Vorschriften (§ 140 AO) oder aufgrund originärer steuerlicher Bestimmungen (§ 141 AO) zur Bilanzierung verpflichtet ist. Entsprechendes gilt, sofern ohne eine besondere Verpflichtung freiwillig Bücher geführt und Jahresabschlüsse erstellt werden.

Die Feststellung, dass eine der in § 141 Abs. 1 AO genannten Buchführungsgrenzen überschritten ist (Gewinn: 30.000,- € oder Umsatz: > 350.000,- €), wird in der Regel mit dem Steuerbescheid dem Steuerpflichtigen mitgeteilt. Denn die Finanzbehörde hat den Steuerpflichtigen auf den Beginn der Buchführungspflicht hinzuweisen.
Diese Mitteilung kann aber auch in einem (feststellenden) Verwaltungsakt eigener Art getroffen werden. Die Bekanntgabe der Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht soll dem Steuerpflichtigen mindestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres bekannt gegeben werden, von dessen Beginn ab die Buchführungsverpflichtung zu erfüllen ist.
Das Festsetzungsfinanzamt wird überwachen, ob eines der größenabhängigen Merkmale der vorgenannten Norm erfüllt ist und die Hochschule ihrer Buchführungspflicht auch tatsächlich nachkommt.

5.3.3 Aufzeichnungspflichten

Das Rechnungswesen der Hochschulen folgt i. d. R. dem kameralistischen Prinzip. Auch wenn sich für den einzelnen BgA keine Buchführungspflicht ergeben sollte, müssen dennoch diverse Aufzeichnungspflichten erfüllt werden.

Das verlangt von den Hochschulen insbesondere die Beachtung der nachfolgend genannten Grundsätze:

- Richtigkeit und Willkürfreiheit
- Klarheit und Übersichtlichkeit
- Vollständigkeit und Saldierungsverbot
- Einzelbewertung der Vermögensgegenstände und Schuldposten

Ergänzend dazu müssen die den Aufzeichnungen zugrunde liegenden Belege vollständig vorliegen.

Um auch die Vergleichbarkeit der jährlich vorzulegenden Aufzeichnungen zu gewährleisten, sollten darüber hinaus auch die Grundsätze der vorsichtigen Bewertung von Vermögen und Schulden und der Bewertungs- und Gliederungstätigkeit Beachtung finden.

Die Verpflichtung dazu ergibt sich z. B. auch aus den einzelsteuergesetzlichen Regelungen.

Die Regelungen in § 22 UStG und § 63 UStDV stellen z. B. klar, dass die Aufzeichnungen so beschaffen sein müssen, dass es einem sachverständigen Dritten innerhalb einer angemessenen Zeit möglich ist, einen Überblick über die Umsätze des Unternehmers und die abziehbaren Vorsteuern zu erhalten und die Grundlagen für die Steuerberechnung festzustellen.

Darüber hinaus haben die Unternehmer ein Doppel der Rechnungen[4], die sie selbst oder ein Dritter in ihrem Namen und für ihre Rechnung ausgestellt hat, sowie alle Rechnungen, die sie erhalten oder die ein Leistungsempfänger ausgestellt hat, zehn Jahre aufzubewahren, vgl. § 14 b UStG i. d. F. des Haushaltsbegleitgesetzes 2004 vom 29.12.2003.

5.3.4 Bewilligung von Erleichterungen

Die Finanzbehörden können nach § 148 AO für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen Erleichterungen bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird.
Eine solche Erleichterung könnte sich ggf. auf solche BgA erstrecken, deren Kalkulation nach dem Gesichtspunkt einer möglichen Kostendeckung ausgerichtet und absehbar ist, dass deren Gesamtergebnis nicht über dem Freibetrag von 3.835,- € liegt.

Bevor aber Erleichterungen bewilligt werden können, muss auf Seiten der Hochschule sicher gestellt sein, dass ein Rechnungswerk mit Belegablage eingerichtet ist, das einen schnellstmöglichen Zugriff auf das Gesamtergebnis gewährleistet.

[4] Vgl. Tz. 4.3.3 und Tz. 4.3.4

Außerdem kann eine Bewilligung nach dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 148 AO nur ausgesprochen werden, wenn die Hochschule sie beantragt. Eine dauerhafte Befreiung nach § 148 AO ist grds. nicht vorgesehen.

5.3.5 Steuererklärungspflichten

In den Einzelsteuergesetzen ist bestimmt, wer zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet ist[5]. Rechtsgrundlagen für die Abgabe dieser Steuerklärungen i. V. m. § 150 AO sind:

- für die Körperschaftsteuererklärung: § 31 KStG i. V. m. § 25 Abs. 3 EStG
- für die Gewerbesteuererklärung: § 14 a GewStG
- für die Umsatzsteuererklärung: § 18 Abs. 3 UStG

Sind die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht dem Grunde nach gegeben (Stichwort: Begründung eines BgA[6] bzw. Annahme der Unternehmereigenschaft[7]), hat eine Hochschule nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraums oder Kalenderjahres auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck Körperschaftsteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuererklärungen abzugeben[8]. In § 150 Abs. 2 der AO ist dazu bestimmt:

§ 150 AO

(1) ...

(2) **Die Angaben in den Steuererklärungen sind wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu machen. Dies ist, wenn der Vordruck dies vorsieht, schriftlich zu versichern.**

Die amtlichen Vordrucke für Steuererklärungen sehen stets vor, dass der Unterzeichner folgende Versicherung abgibt:

„Ich versichere, die Angaben in dieser Steuererklärung und in den Anlagen wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben."

[5] § 149 Abs. 1 AO
[6] § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 KStG, Abschnitt 5 KStR 1995
[7] § 2 Abs. 3 UStG
[8] § 150 Abs. 1 AO

Der Zweck der eigenhändigen Unterschrift ist darin zu sehen, dass der gesetzliche Vertreter mit seiner eigenhändigen Unterschrift erkennbar die Verantwortung für die der Steuererklärung zu Grunde liegenden tatsächlichen Angaben übernimmt. Die Unterschrift soll also sicherstellen, dass der gesetzliche Vertreter sich über die Lückenlosigkeit und die Richtigkeit der ggf. von einer dritten Person vorgenommenen Eintragungen und über den Umfang der im Vordruck vorgesehenen Angaben vergewissert[9].

Die hier angesprochenen Steuererklärungen müssen vom gesetzlichen Vertreter der Körperschaft eigenhändig unterschrieben werden[10]. Nach Maßgabe der v. g. Bestimmungen ist dies der Rektor der jeweiligen Hochschule.

[9] Vgl. Rz. 22 zu § 150 AO in Tipke/Kruse a.a.O..

[10] Die Bevollmächtigung einer anderen Person ist nicht möglich, vgl. auch Rz. 24 zu § 150 AO in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO, Lfg. 98 aus Juli 2002.

6 Drittmittel

Unter Drittmittel sind Einnahmen zu verstehen, die einer Hochschule zusätzlich zu den vom Land NRW (Unterhaltsträger) zur Verfügung gestellten regulären Haushaltsmitteln von Dritten für bestimmte Projekte oder Forschungsbereiche bereit gestellt werden.

Dritte können hierbei Privatpersonen oder Unternehmer, Personen- oder Kapitalgesellschaften, Stiftungen oder Vereine, aber auch juristische Personen des öffentlichen Rechts sein.

Als Drittmittel sind im Wesentlichen zu bezeichnen:

- DFG-Mittel (Deutsche Forschungsgemeinschaft)
- Mittel der Max-Planck-Gesellschaft
- Stiftungsmittel
- Projektfördermittel
- Mittel aus der sog. Ressortforschung der Ministerien
- Mittel der Wirtschaft

Um steuerlich eine zutreffende Einordnung dieser Mittel vornehmen zu können, ist grds. darauf abzustellen, ob sog. unentgeltliche Zuwendungen an die Hochschule anzunehmen sind oder ob die Geld- und/oder Sachmittel im Rahmen eines Leistungsaustausches von der Hochschule vereinnahmt werden.

Wichtigste Beurteilungskriterien sind:

- Eigeninteresse des Drittmittelgebers
- Konkretes Forschungsvorhaben
- Projektsteuerung
- Verwertungsvorbehalt
- Veröffentlichungsvorbehalt

Sind in Bezug auf diese Leistungen bei der Hochschule auch die übrigen an einen BgA gestellten Anforderungen erfüllt, unterhält die Hochschule mit den im Leistungsaustausch erbrachten Leistungen einen oder mehrere ggf. (Forschungs-) BgA i. S. d. §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG.

7 BgA der Hochschulen

7.1 BgA Auftrags- oder Ressortforschung

Die Forschungstätigkeit einer Hochschule besitzt, soweit Grundlagen-/Eigenforschung betrieben wird, grds. hoheitlichen Charakter, weil sie der Hochschule eigentümlich und vorbehalten ist und die Ergebnisse erkennbar der Allgemeinheit zugute kommen.

Erhält eine Hochschule im Rahmen einer Auftrags- oder Ressortforschung Zahlungen von Dritten (z. B. Privatpersonen oder Unternehmer, Personen- oder Kapitalgesellschaften, Stiftungen oder Vereine, aber auch juristische Personen des öffentlichen Rechts) im Leistungsaustausch, vgl. Tz. 6, sind diese Zahlungen Einnahmen aus einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen des Abschnitt 5 KStR zur Annahme eines BgA führen. Die Voraussetzungen, insbesondere das Erreichen der Umsatzgrenzen, müssen jeweils auf der Ebene der einzelnen Einrichtung (in der Regel des jeweiligen Instituts) vorliegen.

7.1.1 Ertragsteuerlich

Ertragsteuerlich hat der Gesetzgeber durch Artikel 3 Nr. 2 Buchstabe a) bb) sowie Artikel 3a Nr. 1 Buchstabe c) Steueränderungsgesetz 2003 (StÄndG) öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen – hierzu zählen die Hochschulen – die Auftragsforschung betreiben, von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 Satz 1 Nr. 30 GewStG. Die Befreiung von der Ertragsbesteuerung gilt auch für Veranlagungszeiträume vor 2003. Hiervon ausgenommen sind Einnahmen aus Tätigkeiten, die unter Anwendung gesicherter Erkenntnisse erfolgen.

Abgrenzung:

Die Abgrenzung zwischen den nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 Satz 1 Nr. 30 GewStG ertragsteuerfreien Forschungstätigkeiten und den ertragsteuerpflichtigen Tätigkeiten, die unter Anwendung gesicherter Erkenntnisse erfolgen, gestaltet sich regelmäßig sehr schwierig. In einigen Hochschulen werden daher von den jeweiligen Professoren entsprechende Expertisen gefertigt, aus denen hervorgeht, ob das erzielte Ergebnis auf einer Forschungstätigkeit oder der Anwendung gesicherter Erkenntnisse beruht. Diese Expertisen sind zum Nachweis der Abgrenzung geeignet.

7.1.2 Umsatzsteuerlich

Umsatzsteuerlich ergeben sich aus der Umsetzung des EUGH-Urteils[11] vom 20.06.2002 durch das StÄndG 2003 vom 15.12.2003 in nationales Recht folgende Konsequenzen. Danach wurde die mit Wirkung ab dem 01.01.1997 in das Gesetz eingefügte Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 21 a UStG für Einnahmen aus Auftragsforschungstätigkeiten an Hochschulen mit Wirkung zum 01.01.2004 aufgehoben, vgl. BStBl 2003 I S. 710. Allerdings ist eine Vertrauensschutzregelung für alle vor dem 03.09.2003 (Kabinettsbeschluss zum StÄndG 2003) vertraglich vereinbarten und zwischen dem 01.01.2004 und 31.12.2004 erbrachten Leistungen im § 27 Abs. 10 UStG verankert.

Die Entgelte, die im Zusammenhang mit Neuverträgen erzielt werden, unterliegen der Umsatzsteuer. Der Umsatzsteuersatz beträgt 16 %.

TUH: es sei denn "Zweckbetrieb" § 68 Nr 9 AO

7.2 BgA Verwertung von Forschungsergebnissen → § 12 II 8a UStG = 7%!

Die Hochschulen können - nach der Novellierung des § 42 Arbeitnehmererfindungsgesetzes - die Erfindungen aller ihrer Beschäftigten schutzrechtlich sichern und wirtschaftlich verwerten. Geschieht die Verwertung in der Form, dass entsprechende Patente oder Lizenzen einem Dritten gegen Entgelt überlassen werden, so sind die Einnahmen hieraus grds. dem nicht steuerpflichtigen vermögensverwaltenden Bereich der Hochschule zuzurechnen. Ist die Patent- bzw. Lizenzüberlassung mit weiteren ergänzenden Tätigkeiten, wie z. B. Beratungsleistungen, verbunden, ist - soweit die Voraussetzungen des Abschnitts 5 Abs. 1 – 7 KStR 1995 erfüllt sind - ein BgA anzunehmen.

7.3 BgA Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse

Tätigkeiten ohne Forschungsbezug, beispielsweise routinemäßige Untersuchungen, Beratungen und Begutachtungen, die auf der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beruhen, sind von der Körperschaft- und Gewerbesteuerbefreiung ausgeschlossen, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG, § 3 Satz 1 Nr. 30 GewStG.

---

[11] Der EuGH hat in seinem Urteil vom 20.06.2002 – Rechtssache C – 287/00 entschieden, dass die Bundesrepublik Deutschland gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 2 der 6. EG-Richtlinie verstoßen hat, indem sie die gegen Entgelt ausgeübte Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen gemäß § 4 Nr. 21a UStG von der Mehrwertsteuer befreit. Der Rechtsstreit betraf ausschließlich die Frage, ob die entgeltlichen Forschungstätigkeiten staatlicher Hochschulen Dienstleistungen darstellen, die im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der Sechsten Richtlinie mit dem Hochschulunterricht eng verbunden sind und als solche nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer zu befreien sind. Nach Auffassung des EuGH ist die entgeltliche Durchführung von Forschungsvorhaben durch staatliche Hochschulen nicht als eine mit dem Hochschulunterricht eng verbundene Tätigkeit im Sinne von Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe i der Sechsten Richtlinie anzusehen.

Abgrenzung:

Die Abgrenzung zwischen den nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 Satz 1 Nr. 30 GewStG ertragsteuerfreien Forschungstätigkeiten und den ertragsteuerpflichtigen Tätigkeiten, die unter Anwendung gesicherter Erkenntnisse erfolgen, gestaltet sich regelmäßig sehr schwierig. In einigen Hochschulen werden daher von den jeweiligen Professoren entsprechende Expertisen gefertigt, aus denen hervorgeht, ob das erzielte Ergebnis auf einer Forschungstätigkeit oder der Anwendung gesicherter Erkenntnisse beruht. Diese Expertisen sind zum Nachweis der Abgrenzung geeignet.

7.4 BgA Hörsaalvermietung

Die Vermietung von Räumen vollzieht sich nach der Rechtsprechung des BFH i. d. R. im Rahmen der Vermögensverwaltung, wenn nicht „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von vorhandenem Vermögen i. S. einer Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Substanzwerten in den Vordergrund tritt".

Bezogen auf die kurzfristige Vermietung von Hörsälen an wechselnde Mieter kann das zu einem gemeinnützigen Verein ergangene Urteil des BFH vom 17.12.1957, BStBl 1958 III Seite 96 analog angewendet werden. Der BFH führte hierzu aus, dass die bloße Vermietung unbeweglichen Vermögens grundsätzlich eine reine Vermögensverwaltung darstellt. Sie wird erst dann zu einem Gewerbebetrieb oder einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn bestimmte, für eine geschäftliche Betätigung sprechende Umstände hinzutreten.

Welche Umstände das im einzelnen Falle sein können, ist insbesondere in der Entscheidung des Bundesfinanzhofs I 11/45 U vom 28. September 1951 (BStBl 1952 III S. 15) eingehend dargestellt. So sprechen in der Regel die spekulative Absicht, der häufige, die vermieteten Räume zur Ware machende Wechsel der Mieter, der dadurch bedingte, in kaufmännischer Weise eingerichtete Bürobetrieb, die nicht unbedeutenden Nebenleistungen des Vermieters und die nach außen in Erscheinung tretende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

7.5 BgA Personalgestellung

Die Gestellung von Personal durch eine Hochschule gegen Erstattung der Kosten führt, wenn im übrigen die Voraussetzungen des Abschnitts 5 Abs. 4 und 5 KStR 1995 erfüllt sind, in den nachfolgend genannten Fällen zur Annahme eines BgA:

- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an einen BgA einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts
- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an privatrechtliche Unternehmer, auch an eine Eigengesellschaft

Ein BgA ist in den folgenden Fällen nicht anzunehmen:

- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an eigene BgA
- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an den Hoheitsbereich einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts (Amtshilfe)

Wegen der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung vgl. Abschnitt 23 Abs. 16 UStR 2000.

7.6 BgA Werbung

Die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen (z. B. an Fahrzeugen des Fuhrparks oder als Logo auf der Internet-Homepage der Hochschule) begründet keinen BgA, wenn die Leistung der Hochschule sich auf die Duldung der angebrachten Werbung beschränkt. Die Einnahmen sind in diesem Falle dem vermögensverwaltenden Bereich der Hochschule zuzuordnen.
Wenn neben der Duldung der Werbung weitere Leistungen hinzutreten (z. B. das werbewirksame Abstellen der Fahrzeuge oder die Kontaktvermittlung zwischen potentiellen Werbeträgern und den Werbeunternehmen, z. B. durch eine Verlinkung auf die Webseiten des Werbeunternehmens) wird ein BgA angenommen soweit im übrigen die Voraussetzungen des Abschnitts 5 Abs. 1 – 7 KStR 1995 erfüllt sind. Die Gewinnermittlung hat nach allgemeinen Grundsätzen zu erfolgen. Eine pauschale Gewinnermittlung in analoger Anwendung des § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO kommt nicht in Betracht.

8 Optimierung der Strukturen

8.1 Einleitung

Eine Hochschule muss sich so strukturieren, dass sie in der Lage ist, die steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß zu erfüllen. Die nachfolgende Auflistung bietet eine entsprechende Orientierung:

8.2 Auflistung

- Einrichtung eines permanenten Ansprechpartners (ggf. zzgl. Vertreter) für steuerliche Fragen innerhalb der gesamten Hochschule
- Regelmäßige und qualifizierte Schulung des Ansprechpartners
- Ausstattung des steuerlichen Ansprechpartners mit den notwendigen Kompetenzen
- Unterrichtung sämtlicher Institute und Einrichtungen der Hochschule über die Installierung des steuerlichen Ansprechpartners mit der Darstellung seiner Kompetenzen
- Anweisung an die Bediensteten der Hochschule – auch an die Professoren und Wissenschaftler –, dass steuerliche Angelegenheiten ausschließlich über den steuerlichen Ansprechpartner abgewickelt werden müssen
- Erstellung einer steuerlichen Leitlinie für sämtliche Bereiche der Hochschule. Sofern die Hochschule Beziehungen zu einem Universitätsklinikum unterhält, sollte die Leitlinie einen Sonderpassus hinsichtlich der Beziehungen zur Universitätsklinik enthalten, der die Information sicher stellt, dass in steuerlicher Hinsicht die Universitätsklinik als so genannter fremder Dritter zu behandeln ist
- Entwicklung eines Ablaufdiagramms für die einzelnen Institute und zentralen Einrichtungen, die schon heute steuerlich in Erscheinung treten oder deren Tätigkeit unter steuerlichen Gesichtspunkten zukünftig eine nähere eigene Betrachtung erfordern
- Einschalten eines steuerlichen Beraters für schwierige oder komplexere steuerliche Fragen, wie z. B. Umstrukturierungen oder Vorbereitung verbindlicher Auskünfte

- Absicherung bedeutender Entscheidungen innerhalb der Hochschule in Bezug auf steuerliche Fragen durch Einholung einer verbindlichen Auskunft
- Modifizierung der eigenen Drittmittelrichtlinie hinsichtlich steuerrechtlicher Aspekte
- Regelmäßige Anpassung der Drittmittelrichtlinie an die aktuelle steuerliche Gesetzgebung
- Sichtung und Bewertung von bereits bestehenden, neuen oder aktualisierten Vereinbarungen über Leistungsbeziehungen mit Dritten (durch den steuerlichen Ansprechpartner)
- Anpassung des eigenen Buchführungssystems an die steuerlichen Erfordernisse, um die Auswertung für steuerliche Aspekte zu erleichtern (z. B. Einrichtung von div. Unterkonten etc.)
- Gezielte Information der mit der Verbuchung der Geschäftsvorfälle beauftragten Personen
- Erstellen von individuellen Arbeitshilfen für einzelne Bereiche.

9 Literaturhinweise

Autor	Titel	Fundstelle	Jahr
Doemen, R., Dipl.-Finw.	Forschungseinrichtungen im Umsatzsteuerrecht	UR, 8/1997, S. 285 - 294	1997
Grawe, Susanne Dipl.-Finw.	Juristische Personen des öffentl. Rechts als Unternehmer	UStB, 7/2002 S. 220 - 225	2002
Kessler, Wolfgang, Prof. Dr. und Gastl, Christian, Dr.	Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Hochschulen im Spannungsfeld zwischen nationalem und EG-Recht	UR, 10/2002, S. 452 - 458	2002
Lang und Seer	Die Besteuerung der Drittmittelforschung	BB, 4/1993, S. 262 - 272	1993
Lange, Hans – F. Dr.	Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht	UR, 1/2000, S. 1 - 13	2000
Olbertz, Peter	Die Rettung der Gemeinnützigkeit der Auftragsforschung durch den Entwurf eines JStG 1997	DStZ, 17-18 1996, S. 531 - 536	1996
Seer, Roman, Prof., Dr.	Die steuerliche Behandlung des Forschungstransfers unter Berücksichtigung der gesetzlichen Neuregelungen ab 1.1.1997	DStR, 2/1997, S. 436 - 442	1997
Seer, Roman, Prof., Dr.	Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand	DStR, 20 – 21/ 2001, S. 825 - 837	2001
Strahl, Martin, Dr.	Die wirtschaftliche Betätigung von Hochschulen	FR, 17/1998 S. 761 - 774	1998
Strahl, Martin, Dr.	Steuerliche Konsequenzen der Verwertung von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen durch Hochschulen und gemeinnützige Forschungseinrichtungen	DStR, 51-52/ 2000, S. 2163 - 2170	2000
Strahl, Martin, Dr.	Steuerliche Aspekte der Drittmittelakquise im Hochschulsport	www.ahd. de	2001
Strahl, Martin, Dr.	Umsatzsteuerliche Aspekte des Hochschulsports	UR, 7/2001, S. 277 - 284	2001
Strahl, Martin, Dr.	Anmerkungen zum Urteil des EuGH v. 20.06.2002 zu § 4 Nr. 21 a UStG	UR, 8/2002, S. 374 - 376	2002
Strahl, Martin, Dr.	Steuerliche Chancen und Risiken bei Beteiligung einer jPdöR an Tochtergesellschaften	FR, 12/2002, S. 916 - 921	2002
Thiel, Jochen, Prof., Dr.	Die Besteuerung der öffentlich geförderten Forschungseinrichtungen	DB, 39/1996, S.1944 - 1948	1996
Vellen, Michael, Dipl. Finw.	Steuerbefreiung für Hochschulen	UStB, 9/2002 S. 278 - 279	2002