

AKTUELLER BEGRIFF

Martin Gerhards

**Besteuerung der Einnahmen
öffentlicher Hochschulen**

Der Bundesrechnungshof hat ein Auge auch auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Hochschulen.

Foto: Hartwig Lohmeyer/JOKER

Öffentliche Hochschulen streben vor dem Hintergrund des Wissenstransfers eine verstärkte Zusammenarbeit mit Dritten, insbesondere mit Unternehmen, an. Bedingt durch die knappen öffentlichen Mittel zur Hochschulfinanzierung werden die Hochschulen auch dazu veranlasst, hierdurch neue Einnahmequellen zu erschließen. Damit treten öffentliche Hochschulen zunehmend in Wettbewerb zu privaten Unternehmen. Hieraus folgt die steuerrechtliche Relevanz dieser Tätigkeiten. Die Thematik hat zuletzt durch die Aufhebung der Umsatzsteuerbefreiung für die Auftragsforschung der staatlichen Hochschulen zum 1. Januar 2004 und durch den Bericht des Bundesrechnungshofs zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand vom 2. November 2004 an Bedeutung gewonnen.

Im Folgenden wird die Besteuerung der Einnahmen öffentlich-rechtlich organisierter Hochschulen in umsatz- und körperschaftsteuerrechtlicher Hinsicht betrachtet. Hierfür sind die Vorschriften zur Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts maßgebend. Zweck der Besteuerung ist die Wahrung der Wettbewerbsneutralität gegenüber privatwirtschaftlichen Unternehmen. Damit die juristischen Personen des öffentlichen Rechts keinen Wettbewerbsvorteil erhalten, sollen Tätigkeiten, mit denen sie in Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Anbietern treten, bei ihnen in gleicher Weise besteuert werden. Dieser Gedanke kommt für den Bereich der Umsatzsteuer insbesondere in Art. 4 Abs. 5 der 6. Richtlinie 77/388/EWG (6. EG-Richtlinie), das heißt in den europarechtlichen Vorgaben zum Umsatzsteuerrecht, zum Ausdruck.

Steuerrechtliche Sphären einer Hochschule

Im Hinblick auf die Einnahmenbesteuerung sind verschiedene steuerrechtliche Sphären einer Hochschule zu unterscheiden. Diese Differenzierung ergibt sich aus dem Körperschaftsteuerrecht. Zentraler Begriff hierbei ist der Betrieb gewerblicher Art (BgA) nach § 4 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG), der den steuerbaren Bereich der Hochschule positiv definiert. Die übrigen steuerrechtlichen Sphären werden vom BgA negativ abgegrenzt.

Das Umsatzsteuerrecht folgt dieser körperschaftsteuerrechtlichen Beurteilung, da Hochschulen nach § 2 Abs. 3 S. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art gewerblich oder beruflich tätig und damit Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts sind. (Die Regelungen bezüglich land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und die Sonderregelungen aus § 2 Abs. 3 S. 2 UStG dürften für die meisten Hochschulen keine Bedeutung haben.)

Da durch diese Verbindung zwischen Körperschafts- und Umsatzsteuerrecht die körperschaftsteuerrechtliche Zuordnung zu den einzelnen steuerrechtlichen Sphären auch für die Umsatzsteuer maßgebend ist, zugleich jedoch für das Umsatzsteuerrecht europarechtliche Vorgaben gelten, die den Begriff des BgA nicht verwenden, entsteht im Hinblick auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ein Spannungsverhältnis zwischen den europarechtlichen Vorgaben und dem deutschen Recht.

Hoheitsbetrieb

Als steuerrechtliche Sphäre ist zunächst der steuerrechtlich nicht relevante Hoheitsbetrieb nach § 4 Abs. 5 KStG zu nennen. Er umfasst die Tätigkeiten, die der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen.

Nach neuerer Definition von Rechtsprechung und Literatur sind hoheitliche Tätigkeiten im steuerrechtlichen Sinne solche, die der juristischen Person des öffentlichen Rechts durch Gesetz zugewiesen sind und aufgrund einer eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausgeübt werden (Lange 2000, S. 11-13 m.w.N.; BFH 2003, S. 433). Die gesetzliche Zuweisung einer Aufgabe reicht also für ihre Qualifikation als hoheitliche Tätigkeit allein nicht aus (BFH 1988, S. 912). Abgrenzungskriterium zwischen der hoheitlichen und der wirtschaftlichen Tätigkeit in steuerrechtlichem Sinne ist vor dem Hintergrund des Besteuerungszwecks vielmehr der Wettbewerbsaspekt. Hiernach gilt, dass eine hoheitliche Tätigkeit nicht mehr vorliegt, wenn ein auch nur potenzieller bzw. ungewollter Wettbewerb zur privaten Wirtschaft besteht. Es kommt für diese Beurteilung also nicht darauf an, ob tatsächlich private Marktteilnehmer vorhanden sind (BFH 1988, a.a.O.). Andererseits reicht es jedoch für die Verneinung einer hoheitlichen Tätigkeit nicht aus, dass lediglich eine abstrakte Möglichkeit einer Wettbewerbsverzerrung denkbar ist, da diese in nahezu allen Fällen zu bejahen wäre und damit Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 1 der 6. EG-Richtlinie, der die Nichtbesteuerung der im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübten Tätigkeiten regelt, praktisch keine Bedeutung mehr hätte (BFH 2003, S. 434).

Bei der Abgrenzung zwischen hoheitlichen und wirtschaftlichen Tätigkeiten ist vielmehr im Einzelfall zu prüfen, ob anhand konkreter Feststellungen ein wettbewerbsrelevanter Markt für die jeweilige Tätigkeit besteht (BFH 2003, S. 434 m.w.N.). Hierbei kann eine Wettbewerbssituation nach Auffassung des Bundesrechnungshofs nur dann vorliegen, wenn die Aufgabe rechtlich auch von einem privaten Unternehmen wahrgenommen werden darf (BRH-Bericht 2004, S. 18).

Bei Hochschulen unterliegen die hoheitliche Lehre und Forschung dem Hoheitsbetrieb. So gehören u.a. Studiengänge mit akademischem Abschluss zum Bereich der hoheitlichen Lehre. Davon zu unterscheiden sind z.B. Weiterbildungsveranstaltungen außerhalb eines Studiengangs, die auch von privatwirtschaftlichen Anbietern erbracht werden können und daher steuerrechtlich relevant sind.

Hoheitliche Forschung liegt – allgemein formuliert – vor, wenn Forschungsprojekte mit dem vorrangigen Ziel der Förderung der Allgemeinheit (d.h. ohne wirtschaftliche Zielsetzung) durchgeführt werden. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn Forschungsprojekte aus Mitteln, die der Hochschule zur nicht-kommerziellen Forschungsförderung gewährt werden, finanziert werden, das Forschungsergebnis kurzfristig veröffentlicht wird und die Hochschule die Verwertungsrechte hieran behält. Im Gegensatz dazu stellt ein Auftragsforschungsprojekt für ein Industrieunternehmen, das die Hochschule gegen Entgelt durchführt und bei dem das Unternehmen – vor dem Hintergrund einer kommerziellen Nutzung – die ausschließlichen Verwertungsrechte erhält, keine hoheitliche, sondern eine steuerrechtlich relevante Tätigkeit dar (siehe im einzelnen Lang/Seer 1993).

Vermögensverwaltung

Eine weitere steuerrechtliche Sphäre der Hochschule stellt die Vermögensverwaltung dar. Sie liegt vor, wenn Vermögen genutzt wird (§ 14 S. 3 der Abgabenordnung (AO)). Diese ist ebenfalls steuerrechtlich nicht relevant, was damit begründet wird, dass eine Vermögensverwaltung nach § 14 AO keine wirtschaftliche Tätigkeit ist, ein BgA jedoch nach § 4 Abs. 1 KStG eine solche voraussetzt. Die Nichtbesteuerung der Vermögensverwaltung steht in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht jedoch nicht in Einklang mit den europarechtlichen Vorgaben (BRH 2004, Nr. 5.9). Die Frage

Bei Hochschulen unterliegen die hoheitliche Lehre und Forschung dem Hoheitsbetrieb. So gehören u.a. Studiengänge mit akademischem Abschluss zum Bereich der hoheitlichen Lehre. Davon zu unterscheiden sind z.B. Weiterbildungsveranstaltungen außerhalb eines Studiengangs, die auch von privatwirtschaftlichen Anbietern erbracht werden können und daher steuerrechtlich relevant sind.

Literatur:

Bericht des Bundesrechnungshofs nach § 99 BHO: Umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts – vom 2. November 2004, online unter: www.bundesrechnungshof.de/veroeffentlichungen/sonderberichte/bericht-umsatzsteuerliche-behandlung.pdf.

BFH-Urteil vom 27.02.2003, V R 78/01, BStBl II 2004, 431.

BFH-Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl II 1988, 910.

BFH-Urteil vom 17.12.1957, I 182/55 U, BStBl III 1958, 96.

Lange, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, in: Umsatzsteuer-Rundschau 2000, S. 1-13.

Lang/Seer, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, in: Steuer und Wirtschaft 1993, S. 47-66.

nach dem Vorliegen einer Vermögensverwaltung stellt sich bei Hochschulen vor allem bei Vermietungsleistungen. So wird z.B. die langfristige Vermietung eines Grundstücks ohne Nebenleistungen als Vermögensverwaltung angesehen. Inwieweit die kurzfristige Vermietung von Hörsälen an Dritte als Vermögensverwaltung zu qualifizieren ist, ist umstritten (siehe z.B. BFH 1957).

Betrieb gewerblicher Art

Tätigkeiten der Hochschule, die nicht dem Hoheitsbetrieb oder der Vermögensverwaltung zu zurechnen sind, sind steuerrechtlich relevant. Unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG begründet die Hochschule hiermit Betriebe gewerblicher Art. BgA sind alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

Bei der Prüfung, ob ein BgA begründet wird, sind die verschiedenen Tätigkeiten der Hochschule in der Regel für sich zu beurteilen (R 6 Abs. 3 der Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR)).

Von den Tatbestandsmerkmalen des BgA soll das der „wirtschaftlichen Heraushebung“ näher erläutert werden:

Die wirtschaftliche Heraushebung aus der Gesamtbetätigung der Hochschule wird aus Sicht der Finanzverwaltung daran gemessen, ob der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit 30.678 € nachhaltig übersteigt, ist jedoch unterhalb dieser Umsatzgrenze z.B. auch gegeben, wenn die Hochschule zu anderen Unternehmen in unmittelbarem Wettbewerb tritt und die Hochschule dies gegenüber der Finanzverwaltung vorträgt (R 6 Abs. 5 KStR). Zu beachten ist jedoch auch die Regelung in Abschnitt 23 Abs. 2 S. 4 der Umsatzsteuer-Richtlinien, wonach Leistungen außerhalb von BgA nicht steuerbar sind, es sei denn, die Behandlung als nichtsteuerbar würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen.

Bezüglich der Frage, welche Beurteilungseinheit für die Anwendung dieser Umsatzgrenze in Bezug auf Hochschulen maßgebend ist (z.B. ob sie auf die gesamte Hochschule, einzelne Institute oder Lehrstühle zu beziehen ist) bestehen – je nach Art der Tätigkeit – unterschiedliche Auffassungen.

Der Bundesrechnungshof hat die Maßgeblichkeit dieser Umsatzgrenze für das Umsatzsteuerrecht kritisiert (BRH 2004, Nr. 5.10).

Aufgrund der Vielzahl der wahrgenommenen Tätigkeiten hat eine Hochschule in der Regel mehrere BgA, z.B. in den Bereichen Auftragsforschung, Werbung, Weiterbildung und Hochschulsport.

Bei Tätigkeiten, die im Rahmen eines BgA ausgeführt werden, ist die Heranziehung zur Körperschaftsteuer und gemäß § 2 Abs. 3 UStG auch zur Umsatzsteuer grundsätzlich möglich.

Sie sind jedoch nur dann umsatz- bzw. körperschaftsteuerpflichtig, wenn in Bezug auf die jeweilige Steuerart keine Steuerbefreiungsvorschrift eingreift. Steuerbefreiungen, die Hochschulen betreffen, sind z.B.

- ◆ die Umsatzsteuerbefreiung für Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a) UStG,
- ◆ die Umsatzsteuerbefreiung für Teilnehmergebühren bei sportlichen Veranstaltungen nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b) UStG und

- ◆ die Körperschaftsteuerbefreiung für die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG.

Die Hochschule ist Subjekt der Körperschaftsteuer wegen jedes einzelnen BgA. Daher ist der Gewinn jedes BgA separat zu ermitteln und für jeden BgA eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben. Körperschaftsteuer fällt jedoch nur dann an, wenn der ermittelte Gewinn des BgA über dem maßgeblichen Freibetrag liegt.

Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht stellt die Gesamtheit der Betriebe gewerblicher Art das Unternehmen der Hochschule dar. Daher ist für die gesamte Hochschule nur eine Umsatzsteuererklärung abzugeben, in der die Daten aller Betriebe gewerblicher Art zusammenzufassen sind.

Hinzuweisen ist darauf, dass die Hochschule in ihrem unternehmerischen Bereich unter den Voraussetzungen des § 15 UStG vorsteuerabzugsberechtigt ist.

Fazit

Steuerrechtliche Aspekte erlangen zunehmend Bedeutung für Hochschulen und sind bei der Aufnahme von Leistungsbeziehungen zu Dritten dementsprechend zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der Zuordnung der Tätigkeiten einer Hochschule zu den steuerrechtlichen Sphären bestehen noch Abgrenzungsschwierigkeiten. Zudem wird die Konformität der Vorschriften des deutschen Umsatzsteuerrechts mit den europarechtlichen Vorgaben teilweise in Frage gestellt. Es ist noch nicht abzusehen, ob aufgrund dieser Entwicklung Änderungen durch den Gesetzgeber vorgenommen werden.

Martin Gerhards ist Mitarbeiter der Abteilung „Haushaltsangelegenheiten“ im Verwaltungsbereich der Universität zu Köln. Dort ist er zuständig für Einnahmen, Vermarktungsaktivitäten und Steuerangelegenheiten.

Rafael Ball/Cornelia Röpke/Willy Vanderpijpen (Hrsg.)

Virus – Sicher im N