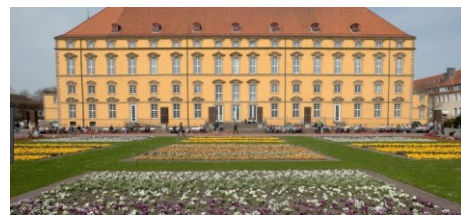




Merkblatt zur Besteuerung der Hochschulen



(teilweise übernommen von der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen)



1. VORWORT	5
2. ALLGEMEINES	5
3. ERTRAGSTEUER	8
3.1. Körperschaftsteuer	8
3.2. Gewerbesteuer	9
3.3. Hoheitsbetriebe	9
3.3.1. <i>Ausübung öffentlicher Gewalt</i>	9
3.3.2. <i>(hoheitliche) Hilfsgeschäfte</i>	10
3.3.3. <i>Amtshilfe/Beistandsleistungen</i>	10
3.4. Betrieb gewerblicher Art	10
3.4.1. <i>Einrichtung</i>	11
3.4.2. <i>Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit</i>	11
3.4.3. <i>Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen</i>	11
3.4.4. <i>Wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit</i>	11
3.4.5. <i>Zusammenfassung von BgA</i>	12
3.5. Einzelfragen	12
3.5.1. <i>Gewinnermittlung bei BgA</i>	12
3.5.2. <i>Einkommensermittlung bei BgA</i>	13
3.5.2.1. <i>Notwendiges Betriebsvermögen</i>	13
3.5.2.2. <i>Gewillkürtes Betriebsvermögen</i>	14
3.5.3 <i>Forschungstätigkeit</i>	14
3.5.3.1. <i>Grundlagen- bzw. Eigenforschung</i>	14
3.5.3.2. <i>Verwertung der Forschungsergebnisse aus der Grundlagen-bzw. Eigenforschung</i>	14
3.5.3.3. <i>Auftrags- oder Ressortforschung</i>	15
3.5.3.4. <i>Beurteilungseinheit „Einrichtung“ für die Annahme eines BgA „Auftragsforschung“</i>	16
3.5.3.5. <i>Abgrenzung zwischen Tätigkeiten mit und ohne Forschungsbezug</i>	16
3.5.3.6 <i>Widerlegbare Vermutung bei bestimmten Tätigkeiten</i>	18
3.5.3.7. <i>Gutachten</i>	18
3.5.3.8. <i>Klinische Studien</i>	19



3.5.3.9. Anwendungsbeobachtungen	19
3.5.3.10. Sonstige Hinweise	19
3.5.4. Gasthörer	19
3.5.5. Hörsaalvermietung	20
3.5.6. Entgeltliche Überlassung von Parkplätzen durch Hochschulen	20
3.5.7. Personalgestellung durch die Hochschule	21
3.5.7.1. Allgemeines	21
3.5.7.2. Arbeitnehmerüberlassung einer Universität an die Universitätsklinik	21
3.5.7.3 Gemeinsame Berufungen im Hochschulbereich	22
3.5.8. Verwaltungskostenbeiträge, Langzeitstudiengebühren etc.	22
3.5.9. Universitätskliniken	23
3.5.10. BgA „Sponsoring“	23
3.5.11 Hochschulsport	24
4. UMSATZSTEUER	25
4.1. Allgemeines	25
4.1.1 Unternehmereigenschaft	25
4.1.2. BgA	25
4.1.3. Hoheitliche Tätigkeit	25
4.2. Umsätze	25
4.2.1 Umsätze zwischen mehreren Betrieben i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG (BgA sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe)	26
4.2.2. Umsätze von einem Betrieb i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG an den Hoheitsbereich der eigenen Hochschule	26
4.2.2.1. Den Lieferungen gleichgestellte Entnahmen	26
4.2.2.2. Den sonstigen Leistungen gleichgestellte Verwendungen	27
4.2.3. Leistungen vom Hoheitsbereich an einen Betrieb i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG der eigenen Hochschule	27
4.2.4. Leistungen gegenüber anderen jPöR	27
4.2.5. Leistungen gegenüber Dritten	27
4.2.6 Behandlung von Zuschüssen	27
4.2.7 Forschungstätigkeit	28
4.2.7.1. Grundlagen- bzw. Eigenforschung	28
4.2.7.2. Auftrags- oder Ressortforschung	28



4.2.8. Personalgestellung	29
4.2.9. Hörsaalvermietung	29
4.3. Hochschule als Steuerschuldner beim Bezug von Leistungen aus dem Ausland	29
4.3.1. Innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen	29
4.3.1.1. Erwerbsschwelle	30
4.3.1.2. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)	30
4.3.1.2.1 Wareneinkauf aus einem anderen Mitgliedstaat mit Verwendung einer USt-IdNr.	30
4.3.1.2.2. Wareneinkauf aus einem anderen Mitgliedstaat ohne Verwendung einer USt-IdNr.	31
4.3.2. Wareneinkauf aus dem Drittland	31
4.3.3. Grenzüberschreitender Bezug von Dienstleistungen	31
4.4. Steuerfreie Umsätze	32
4.4.1. § 4 Nr. 1a UStG (Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen)	32
4.4.2. § 4 Nr. 1b UStG (Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen)	33
4.4.3. § 4 Nr. 12 UStG (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken)	33
4.4.4. § 4 Nr. 14 Buchstabe b Satz 1 UStG	34
4.4.5. § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG	34
4.4.6. Besteuerung des Hochschulsports	34
4.5. Vorsteuer	36
4.5.1. Allgemeines	36
4.5.2. Ausschluss des Vorsteuerabzugs	36
4.5.3. Aufteilung des Vorsteuerabzugs	36
4.5.3.1. Allgemeines	36
4.5.3.2. Vereinfachungsregelungen	37



1. Vorwort

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.

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.

In Anbetracht dieser Entwicklung bereiten die Fragen, ob und ggf. inwieweit die neu aufgenommenen oder bereits vorhandenen und ausgeweiteten Tätigkeiten der Hochschulen entweder hoheitliche oder doch wirtschaftliche Betätigungsfelder erschließen, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten, immer wieder Probleme.

Die Ausführungen im Folgenden sollen einen ersten Überblick über die Ertrag- und Umsatzbesteuerung der Hochschulen in Niedersachsen geben.

2. Allgemeines

Die steuerlichen Pflichten der Hochschulen haben die gesetzlichen Vertreter zu erfüllen (§ 34 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO)). Das ist die Präsidentin oder der Präsident (vgl. § 38 Abs. 1 des Niedersächsischen Hochschulgesetzes (NHG)). Daneben kann die Grundordnung der Hochschule nach § 37 Abs. 4 Satz 9 NHG die ständige Vertretung der Präsidentin oder des Präsidenten in Rechts- und Verwaltungsangelegenheiten durch die hauptberufliche Vizepräsidentin oder den hauptberuflichen Vizepräsidenten für die Personal- und Finanzverwaltung vorsehen. In diesen Fällen kann der/die hauptamtliche Vizepräsident/in für die Personal- und Finanzverwaltung neben dem Präsidenten/der Präsidentin nach §§ 34, 35 AO zur Erfüllung der steuerlichen Pflichten der Hochschule verpflichtet sein.

Nach den Bestimmungen des Grundgesetzes (GG) sind Wissenschaft, Forschung und Lehre frei (Art. 5 Abs. 3 GG), jedoch steht auch das Hochschulwesen unter Staatsaufsicht.

§ 1 NHG unterscheidet zwischen Hochschulen in Trägerschaft des Staates und Hochschulen in Trägerschaft von rechtsfähigen Stiftungen des öffentlichen Rechts (Stiftungen). Beide stehen in staatlicher Verantwortung, die sowohl die Landeshochschulplanung als auch die Finanzierung der Hochschulen umfasst. Hochschulen in staatlicher Verantwortung sind in Niedersachsen die in § 2 NHG aufgeführten Universitäten und gleichgestellten Hochschulen sowie Fachhochschulen.



Die Hochschulen sind Körperschaften des öffentlichen Rechts mit dem Recht der Selbstverwaltung (§ 15 NHG) und, soweit sie in Trägerschaft des Staates sind, zugleich Einrichtungen des Landes (§ 47 Satz 1 NHG). Als Einrichtung des Landes erfüllen Hochschulen in Trägerschaft des Staates die in § 47 Satz. 2 NHG aufgeführten staatlichen Angelegenheiten.

Hochschulen in der Trägerschaft des Staates werden nach den Maßgaben des § 49 NHG als Landesbetriebe nach § 26 der Niedersächsischen Landeshaushaltsordnung (LHO) geführt. Die Einnahmen der Hochschulen mit Ausnahme der Einnahmen der Körperschaft fließen in das von der Hochschule zu verwaltende Landesvermögen. Sämtliche Einnahmen, die die Hochschulen im Zusammenhang mit ihrer wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeit sowie durch die Inanspruchnahme von Personal, Sachmitteln und Einrichtungen durch Dritte erzielen, stehen ihnen zur Erfüllung ihrer Aufgaben zur Verfügung. Forschungsvorhaben mit Mitteln Dritter (§ 22 NHG) sind über das zu verwaltende Landesvermögen abzuwickeln. Sog. Drittmittel (z. B. Forschungsmittel der Deutschen Forschungsgemeinschaft und Mittel aus der Auftragsforschung) vereinnahmen und bewirtschaften Hochschulen daher in dem zu verwaltenden Landesvermögen. Daneben können Hochschulen in staatlicher Trägerschaft nach § 50 NHG ein Körperschaftsvermögen bilden, das getrennt vom Landesvermögen verwaltet wird. In das Körperschaftsvermögen, sofern ein solches gebildet wurde, fallen regelmäßig Spenden, Erbschaften u.Ä. Hochschulen in der Trägerschaft des Staates unterliegen nach § 51 NHG in Angelegenheiten der Selbstverwaltung der Rechtsaufsicht und in staatlichen Angelegenheiten der Fachaufsicht des Niedersächsischen Ministeriums für Wissenschaft und Kultur als zuständigem Fachministerium.

Trotz der Trennung zwischen dem von den Hochschulen verwalteten Landesvermögen und dem Körperschaftsvermögen sind Hochschulen steuerlich als ein Rechtssubjekt zu behandeln. Grafisch lässt sich dies wie folgt darstellen (vgl. Verfügung vom 18.07.2018, S 7106-313-St 172):



Bei Hochschulen in Trägerschaft von Stiftungen nimmt die Stiftung die staatlichen Angelegenheiten als eigene Aufgaben wahr (§ 55 Abs. 3 NHG). Die Stiftung übt zudem die Rechtsaufsicht über die



Hochschule aus (§ 55 Abs. 4 NHG) und unterliegt ihrerseits der Rechtsaufsicht des Niedersächsischen Ministeriums für Wissenschaft und Kultur (§ 62 Abs. 1 NHG).

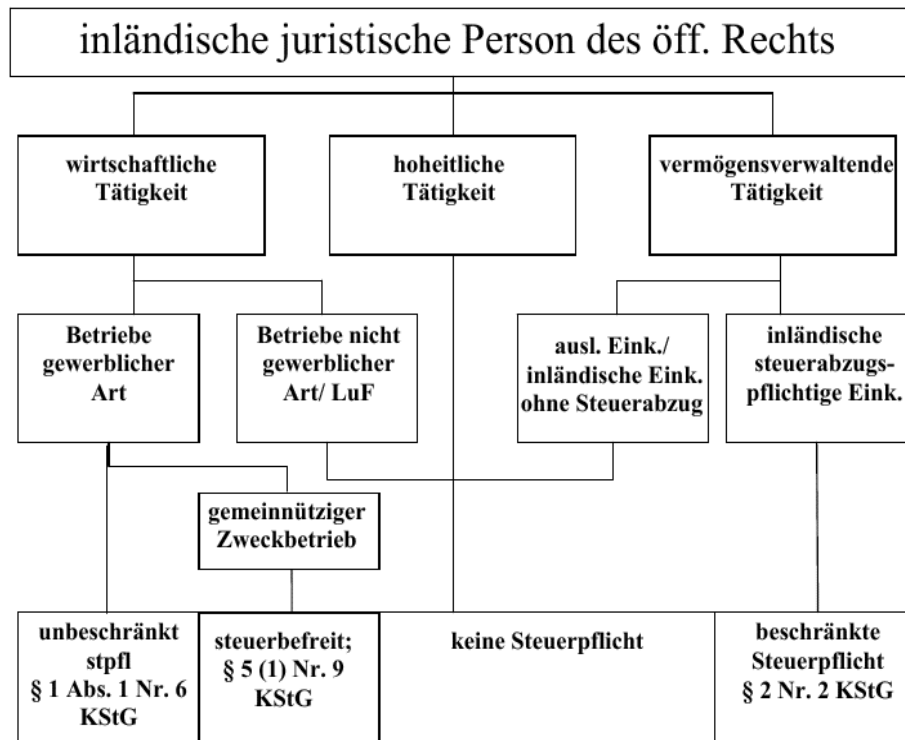
Zu den Hauptaufgaben der Hochschulen gehören die Pflege und Entwicklung der Wissenschaften und Künste durch Forschung, Lehre, Studium und Weiterbildung in einem freiheitlichen, demokratischen und sozialen Rechtsstaat. Hinzu kommen u. a. die Förderung des Wissens- und Technologietransfers sowie von Unternehmensgründungen aus der Hochschule heraus, die Förderung der kulturellen und musischen Belange sowie des Sports an den Hochschulen sowie die Förderung der internationalen Zusammenarbeit (§ 3 NHG).

Der in § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) verwendete Begriff – juristische Person des öffentlichen Rechts (jPöR) – bezieht sich neben den Körperschaften des öffentlichen Rechts auch auf Anstalten, Stiftungen und Zweckverbände des öffentlichen Rechts.

Eine Stiftung als Trägerin der Hochschule verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i. S. d. Dritten Abschnitts (Steuerbegünstigte Zwecke) des Zweiten Teils der Abgabenordnung in der jeweils geltenden Fassung (§ 55 Abs. 6 NHG).

Bei der steuerlichen Beurteilung der Hochschulen ist grundsätzlich zu ermitteln, ob und inwieweit diese hoheitlich tätig sind bzw. einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) unterhalten, § 1 Abs. 1 Nr. 6 i. V. m. § 4 KStG. Nichthoheitliche Tätigkeiten können grundsätzlich sowohl Ertrag- als auch Umsatzsteuerpflichten auslösen. Hochschulen können nach der bis zum 31.12.2015 geltenden Rechtslage, die bei Ausübung der Option nach § 27 Abs. 22 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) längstens bis zum 31.12.2026 weitergilt, grundsätzlich nach § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG nur im Rahmen ihrer BgA unternehmerisch tätig werden.

Die ertragsteuerlichen „Sphären“ der jPÖR im Steuerrecht/Schaubild:



3. Ertragsteuer

Für die Hochschule selbst und ihre BgA ist zu prüfen, ob eine Ertragsteuerpflicht besteht. Ist dies der Fall, muss die Hochschule grundsätzlich für jeden BgA jährliche Steuererklärungen zur Körperschaft- und ggf. Gewerbesteuer abgeben. Soweit eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer erfolgt, bemisst sich der Solidaritätszuschlag grundsätzlich nach der festgesetzten Körperschaftsteuer. Auch die Abgabe von jährlichen Kapitalertragsteuer-Anmeldungen ist zu prüfen.

3.1. Körperschaftsteuer

Als Körperschaften des öffentlichen Rechts unterliegen die staatlichen Hochschulen ausschließlich mit ihren BgA der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. 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 jPÖR wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 KStG). Damit sollen im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs besitzen. Ein BgA ist auch die Beteiligung einer jPÖR an einer Mitunternehmerschaft. Nicht zu den BgA gehören nach § 4 Abs. 5 KStG Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Kein BgA ist zudem die Vermögensverwaltung.



Erbringt die Hochschule wirtschaftliche Tätigkeiten im Rahmen ihrer BgA, löst sie hiermit grundsätzlich eine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht aus. Im Rahmen dieser unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sind die sachlichen und persönlichen Steuerbefreiungstatbestände des § 5 Abs. 1 KStG zu prüfen. Für Hochschulen ist insbesondere die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG für die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen relevant, die zu einer Gleichstellung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen mit privatrechtlichen Instituten führen soll, deren Forschungstätigkeiten unter den Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb darstellen. Von dieser Steuerbefreiung sind Tätigkeiten ausgeschlossen, die auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug gerichtet sind (vgl. Tz. 3.5.3.5.).

Die Tätigkeiten einer Hochschule sind daher den verschiedenen Sphären bzw. Bereichen zuzuordnen. Dies sind die Hoheitsbetriebe, die Vermögensverwaltung und die steuerpflichtigen und steuerfreien BgA (vgl. Schaubild, S. 8). Auch für steuerfreie BgA haben Hochschulen ihre Steuerklärungspflichten zu erfüllen. Sie haben daher grundsätzlich für jeden steuerpflichtigen und für jeden (teilweise) steuerfreien BgA jährlich eine gesonderte Körperschaftsteuererklärung abzugeben. Im Einzelfall kann durch das Finanzamt auf die Anforderung/Abgabe der Körperschaftsteuererklärung verzichtet werden.

3.2. Gewerbesteuer

Nicht alle BgA unterliegen der Gewerbesteuer. BgA sind nach § 2 Abs. 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) nur dann gewerbesteuerpflichtig, wenn sie die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs nach § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllen. Hierfür sind zusätzlich eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sowie das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. Hoheitsbetriebe unterliegen nach § 2 Abs. 2 GewStDV nicht der Gewerbesteuer. Auftragsforschung i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG ist nach § 3 Nr. 30 GewStG gewerbesteuerfrei.

3.3. Hoheitsbetriebe

3.3.1. Ausübung öffentlicher Gewalt

Betriebe von jPÖR, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nach § 4 Abs. 5 KStG nicht zu den BgA. Eine Tätigkeit dient der Ausübung der öffentlichen Gewalt, wenn sie der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. Kennzeichnend hierfür ist die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen (H 4.4 Hoheitsbetrieb KStH 2022).

Zu den hoheitlichen Tätigkeiten einer Hochschule gehört insbesondere der Bereich der Forschung (Grundlagen- bzw. Eigenforschung) und Lehre. Die Ergebnisse der Grundlagen-/Eigenforschung kommen der Allgemeinheit zugute.

Die verschiedenen Tätigkeiten einer jPÖR sind grundsätzlich für sich zu beurteilen. Lässt sich eine Tätigkeit nicht klar dem hoheitlichen oder dem wirtschaftlichen Bereich zuordnen, ist nach § 4 Abs. 5 KStG auf die überwiegende Zweckbestimmung der Tätigkeit abzustellen. Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sind als Einheit zu behandeln, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht. Eine Nebenleistung zur eigentlichen hoheitlichen Tätigkeit ist gegeben, wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit untrennbar mit der hoheitlichen Tätigkeit verbunden ist und eine Art Hilfs- oder Nebentätigkeit im Rahmen einer einheitlichen, dem Wesen nach hoheitlichen Tätigkeit darstellt.

3.3.2. (hoheitliche) Hilfsgeschäfte

Die Verwertung bzw. Veräußerung von Material oder Gegenständen aus dem hoheitlichen Bereich einer jPÖR ist dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen (R 4.4 Abs. 2 KStR 2022).

3.3.3. Amtshilfe/Beistandsleistungen

Amtshilfe bzw. Beistandsleistungen sind dann gegeben, wenn eine jPÖR für eine andere jPÖR tätig wird, für sie also Aufgaben in „Ausübung öffentlicher Gewalt“ erfüllt. Besorgt eine jPÖR hoheitliche Aufgaben für eine andere jPÖR, liegt eine Beistandsleistung vor, die keinen BgA begründet. Der hoheitliche Charakter der Tätigkeit bleibt auch bei der übernehmenden jPÖR erhalten. Auf die Form des Zusammenwirkens kommt es nicht an. Auch ist nicht entscheidend, ob verwaltungsrechtlich Amtshilfe vorliegt. Es ist auf den Charakter der Tätigkeit abzustellen, den diese bei der übertragenden jPÖR hätte. So begründen Studentenwerke z. B. mit der Durchführung der BAföG-Bearbeitung gegen eine Fallkostenpauschale keinen BgA, sondern werden im Rahmen einer Beistandsleistung tätig. Sie nehmen insoweit hoheitliche Aufgaben des Landes (vgl. § 39 Abs. 1 BAföG) wahr. Mit der Auslagerung auf eine andere jPÖR verliert auch ein Hilfsgeschäft, das für sich betrachtet nicht hoheitlich ist, nicht die Zuordnung als Hilfsgeschäft zum hoheitlichen Bereich (z.B. Personalabrechnungsleistungen einer jPÖR für eine andere jPÖR).

Dagegen wird eine ihrem Charakter nach privatunternehmerische Tätigkeit nicht dadurch zur Ausübung öffentlicher Gewalt, dass diese Tätigkeit als Amtshilfe gegenüber einer anderen Behörde ausgeübt wird (H 4.4 Beistandsleistung KStH 2022).

3.4. Betrieb gewerblicher Art

BgA sind nach § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPÖR wirtschaftlich herausheben.

Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten einer jPÖR sind für sich zu beurteilen. Sie begründen grundsätzlich gesonderte BgA, wenn sie nicht nach der Verkehrsanschauung als Einheit zu behandeln sind (R 4.1 Abs. 3 Satz 3 KStR 2022). Die jPÖR ist mit jedem von ihr unterhaltenen BgA Subjekt der Körperschaftsteuer. Für jeden einzelnen BgA ist das Einkommen gesondert zu ermitteln und die Körperschaftsteuer gesondert festzusetzen (H 8.2 „Steuerrechtssubjekt i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG“ KStH 2022). Ein BgA kann nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG unter bestimmten Voraussetzungen mit einem oder mehreren anderen BgA zusammengefasst werden (vgl. Tz. 3.4.5.).

3.4.1. Einrichtung

Der Begriff Einrichtung setzt nicht voraus, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt wird. Die Tätigkeit kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden (R 4.1 Abs. 2 Satz 1 KStR 2022). Eine Einrichtung kann sich aus einer besonderen Leitung, aus einem geschlossenen Geschäftskreis, aus der Buchführung oder aus einem ähnlichen auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben. Sie kann auch dann gegeben sein, wenn nicht organisatorische, sondern andere Merkmale vorliegen, die die wirtschaftliche Selbständigkeit verdeutlichen. Eine Einrichtung kann deshalb auch dann angenommen werden, wenn Betriebsmittel, z. B. Maschinen oder Personal, sowohl im hoheitlichen als auch im wirtschaftlichen Bereich eingesetzt werden, sofern eine zeitliche Abgrenzung (zeitlich abgegrenzter Einsatz für den einen oder anderen Bereich) möglich ist (R 4.1 Abs. 4 Satz 1 KStR 2022). Die Einbeziehung der wirtschaftlichen Tätigkeit in einen überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betrauten, organisatorisch gesondert geführten Betrieb schließt es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und rechtlich als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden. Übersteigt der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von 130.000 EUR, ist dies ein wichtiges Merkmal für die wirtschaftliche Selbständigkeit der ausgeübten Tätigkeit und damit für die Annahme einer Einrichtung (R 4.1 Abs. 4 Satz 2 KStR 2022).

3.4.2. Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit

Eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit ist eine auf Wiederholung angelegte nichthoheitliche Tätigkeit. Die Tätigkeit unterscheidet sich nicht wesentlich von einer solchen eines privatwirtschaftlichen Unternehmens.

3.4.3. Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen

Einnahmen sind nach § 8 Abs.1 EStG alle Güter in Geld oder Geldeswert. Eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ist gegeben, wenn der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht.

3.4.4. Wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit

Die Tätigkeit muss von einigem wirtschaftlichen Gewicht sein. In der Tatsache, dass der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 45.000 EUR nachhaltig übersteigt, ist ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPÖR wirtschaftlich heraushebt (R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2022). Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über 45.000 EUR im Einzelfall nicht erreicht, ist ein BgA nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe von der jPÖR vorgetragen werden. Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die jPÖR mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt (R 4.1 Abs. 5 Satz 4 und 5 KStR 2022). Entscheidend ist die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit.

3.4.5. Zusammenfassung von BgA

Ein BgA kann nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG mit einem oder mehreren anderen BgA zusammengefasst werden, wenn

- sie gleichartig sind,
- zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder
- BgA i. S. d. § 4 Abs. 3 KStG vorliegen (insb. Versorgungs- und Verkehrsbetriebe).

Ein BgA kann nicht mit Hoheitsbetrieben zusammengefasst werden (§ 4 Abs. 6 Satz 2 KStG).

Fasst eine Hochschule z. B. die BgA „Auftragsforschung“ verschiedener Fakultäten zu einem einheitlichen BgA „Auftragsforschung“ zusammen, so ist dies nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG zulässig, da es sich um gleichartige BgA handelt. Weitere Einzelheiten ergeben sich aus R 4.2 KStR 2022 sowie dem BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (BStBl I 2009, 1303).

3.5. Einzelfragen

3.5.1. Gewinnermittlung bei BgA

Nach § 4 Abs. 1 EStG ist der Gewinn jedes BgA grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Besteht für den BgA keine gesetzliche Buchführungspflicht und werden für den BgA auch keine Bücher geführt und keine Abschlüsse gemacht, kann als Gewinn der Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben angesetzt werden (§ 4 Abs. 3 EStG).

Für die Frage, ob für den BgA eine gesetzliche Buchführungspflicht besteht oder freiwillig Bücher geführt und Abschlüsse gemacht werden, ist nicht auf den Gesamthaushalt der den BgA tragenden jPÖR abzustellen (z. B. sog. Doppik oder andere gesetzliche Regelungen für den Gesamthaushalt [z. B. Hochschulgesetze einzelner Länder]). Denn der Gesamthaushalt umfasst neben den wirtschaftlichen Tätigkeiten auch das Hoheitsvermögen sowie die Vermögensverwaltung, welche aus steuerlicher Sicht nicht wirtschaftlichen Zwecken dienen. Die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ist daher nur ausgeschlossen, wenn außersteuerliche Vorschriften eine Buchführungspflicht für einen dem BgA deckungsgleichen Bereich vorsehen (BMF-Schreiben vom 03.01.2013, BStBl I 2013, 59). Dies kann z. B. aufgrund landesspezifischer Eigenbetriebsgesetze sowie bei kaufmännischen Betrieben auch aufgrund einer unmittelbaren Anwendung der handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften der Fall sein (R 8.2 Abs. 5 KStR 2022).

Für die einzelnen BgA einer Hochschule besteht daher regelmäßig keine Verpflichtung, ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Eine Buchführungspflicht kann sich ggf. wegen des Überschreitens der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 AO ergeben. Im Übrigen besteht das Wahlrecht zur Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG.

3.5.2. Einkommensermittlung bei BgA

Das steuerliche Einkommen des BgA ist nach § 8 KStG i. V. m. den Vorschriften des EStG zu ermitteln, wobei der BgA stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (H 8.2 Einkunftsart KStH 2022). Eine Ergebnisverrechnung zwischen verschiedenen BgA erfolgt dabei nur im Falle einer wirksamen Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG.

Für Zwecke der Einkommensermittlung wird der BgA verselbständigt. Diese fiktive Verselbständigung ist bei der Zuordnung des Betriebsvermögens zu beachten. Dies schließt grundsätzlich die steuerrechtliche Anerkennung von Regelungen der jPÖR in Bezug auf den BgA ein (R 8.2 KStR 2022). Bei der Einkommensermittlung ist zwischen dem notwendigen Betriebsvermögen, dem gewillkürten Betriebsvermögen und dem Hoheitsvermögen zu unterscheiden (H 8.2 Betriebsvermögen KStH 2022). Einzelheiten ergeben sich aus Tz. 3.5.2.1.

Als Betriebseinnahmen und –ausgaben sind dem BgA nach dem allgemeinen Veranlassungsprinzip die durch ihn veranlassten Erträge und Aufwendungen zuzuordnen. Neben den unmittelbar durch den BgA veranlassten Aufwendungen können dem BgA auch ohne besondere Regelung Aufwendung der jPÖR, die dieser aus der Unterhaltung des BgA erwachsen, in angemessenem Umfang als Betriebsausgaben zugeordnet werden (R 8.2 Abs. 3 Satz 1 KStR 2022). Teils durch den BgA und teils hoheitlich veranlasste Aufwendungen (sog. gemischte Aufwendungen) sind somit grundsätzlich aufzuteilen. Auch Aufwendungen für ein nicht zum Betriebsvermögen des BgA gehörendes Wirtschaftsgut (z.B. Abschreibungen für Abnutzung) können bei der Gewinnermittlung des BgA anteilig entsprechend der betrieblichen Nutzung zu berücksichtigen sein. Umgekehrt sind Aufwendungen für ein zum Betriebsvermögen des BgA gehörendes Wirtschaftsgut durch den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) im Rahmen der Einkommensermittlung zu korrigieren, soweit das Wirtschaftsgut für Zwecke außerhalb des BgA genutzt wird.

Aus EU-beihilferechtlichen Gründen sind die Hochschulen zur rechnerischen Trennung von wirtschaftlichen Tätigkeiten (z. B. Auftragsforschung, forschungsnahe Dienstleistungen) und nicht wirtschaftlichen Tätigkeit (z. B. Grundlagen-/Eigenforschung) verpflichtet (sog. EU-Trennungsrechnung). Die Kosten und Finanzierungen beider Tätigkeitsformen müssen eindeutig voneinander getrennt sein. Die Qualifikation bestimmter Projekte als wirtschaftliche Tätigkeit sowie die im Rahmen der EU-Trennungsrechnung vorgenommene Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben können als Indiz für das Vorliegen eines BgA und für die steuerlichen Zuordnung von Betriebseinnahmen und –ausgaben herangezogen werden.

3.5.2.1. Notwendiges Betriebsvermögen

Grundsätzlich bilden die Wirtschaftsgüter, die für die Betriebsführung des BgA erforderlich sind, dessen notwendiges Betriebsvermögen. Der Begriff des notwendigen Betriebsvermögens ergibt sich aus R 4.2. der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR 2012). Wesentliche Betriebsgrundlagen eines BgA sind auch ohne eine entsprechende Widmung stets als notwendiges Betriebsvermögen des BgA zu behandeln (H 8.2 Betriebsvermögen KStH 2022). Soweit die Wirtschaftsgüter zuvor

dem Hoheitsbereich zuzurechnen waren und nicht untrennbar mit dem Hoheitsvermögen verbunden bleiben (z. B. Hörsäle einer Hochschule), gelten sie grundsätzlich als mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen des BgA eingelegt. Für Hoheitsvermögen scheidet dagegen die Annahme von Betriebsvermögen aus. Das gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage des BgA darstellt (H 8.2 Betriebsvermögen KStH 2022).

Aufgrund der fiktiven Verselbständigung des BgA besteht jedoch abweichend von R 4.2 Abs. 1 Satz 4 EStR 2012 für überwiegend betrieblich genutzte Wirtschaftsgüter ein Wahlrecht, diese nicht dem Betriebsvermögen des BgA zuzuordnen, sondern dem BgA entgeltlich zu überlassen. Lediglich für funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des BgA besteht dieses Zuordnungswahlrecht nicht (H 8.2 Miet- oder Pachtverträge KStH 2022).

3.5.2.2. Gewillkürtes Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die in einem objektiven Zusammenhang zu dem BgA stehen, können als gewillkürtes Betriebsvermögen in das Betriebsvermögen des BgA eingelegt werden. Es gelten die allgemeinen Grundsätze (R 4.2 EStR 2012).

3.5.3 Forschungstätigkeit

Bei der ertragsteuerlichen Beurteilung von Forschungstätigkeiten staatlicher Hochschulen ist zwischen der Grundlagen-/Eigenforschung sowie der Verwertung der hieraus gewonnenen Ergebnisse, der Auftrags- oder Ressortforschung sowie der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse, der Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftlicher Tätigkeiten ohne Forschungsbezug zu unterscheiden.

3.5.3.1. Grundlagen- bzw. Eigenforschung

Die Forschungstätigkeit einer Hochschule besitzt, soweit Grundlagen- bzw. Eigenforschung betrieben wird, hoheitlichen Charakter, weil sie der Hochschule Eigentümlich und vorbehalten ist und die Ergebnisse erkennbar der Allgemeinheit zugutekommen.

3.5.3.2. Verwertung der Forschungsergebnisse aus der Grundlagen-bzw. Eigenforschung

Um die finanzielle Situation der Hochschulen zu verbessern, können nach der Novellierung des § 42 Arbeitnehmererfindungsgesetzes die Hochschulen seit dem 07.02.2002 die Erfindungen aller ihrer Beschäftigten schutzrechtlich sichern und wirtschaftlich verwerten. Dafür wird der Erfinder mit 30% an den Bruttoeinnahmen aus der kommerziellen Verwertung beteiligt. Geschieht die Verwertung in der Form, dass entsprechende Patente oder Lizenzen einem Dritten gegen Entgelt überlassen werden, so sind die Einnahmen hieraus dem nicht steuerpflichtigen vermögensverwaltenden Bereich der Hochschule zuzurechnen.

Ist die Patent- bzw. Lizenzüberlassung mit weiteren Tätigkeiten (z. B. Weiterentwicklung des Forschungsergebnisses, Beratungstätigkeit, Entwicklung und Vermarktung eines marktfähigen Produktes) verbunden, so ist ein BgA anzunehmen, soweit die Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR 2022 erfüllt sind.

3.5.3.3. Auftrags- oder Ressortforschung

Erhält die Hochschule im Rahmen einer Auftrags- oder Ressortforschung Zahlungen von Dritten (Privatpersonen oder der öffentlichen Hand), wobei der Dritte sich die Verwertungsrechte (insb. Exklusivrecht) für die Ergebnisse der Forschungstätigkeit einräumen lässt, sind diese Einnahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen, die unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR 2022 zur Annahme eines BgA führt.

Im Gegensatz zur Grundlagen- bzw. Eigenforschung erfolgt die Auftragsforschung primär im Interesse eines Dritten und nicht im Interesse der Allgemeinheit. Dem Dritten stehen die Verwertungsrechte an den Forschungsergebnissen zu. Damit unterscheidet sich die Auftragsforschung von der Grundlagen- bzw. Eigenforschung im Wesentlichen dadurch, dass sie von einem Auftraggeber finanziert wird und dem Auftraggeber die Forschungsergebnisse zustehen. Soweit ein Drittmittelgeber uneigennützig die Forschung auf einem bestimmten Fachgebiet durch Zahlungen fördert und die Forschungsergebnisse bei der Hochschule verbleiben, liegt dagegen keine wirtschaftliche Tätigkeit vor.

Maßgebliches Unterscheidungskriterium ist somit die Ausrichtung der Forschungstätigkeit auf die Zwecke des Auftraggebers. Folgende Indizien sprechen gegen die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit in Form der Auftrags- oder Ressortforschung:

- Der Drittmittelgeber gehört selbst der öffentlichen Hand an oder wird maßgeblich von ihr finanziert.
- Der Drittmittelgeber fördert die Forschung in einem bestimmten Fachgebiet uneigennützig.
- Die im Rahmen der Forschung entstandenen Schutz-, Urheber-, Nutzungs- und Verwertungsrechte verbleiben bei der Hochschule oder werden auf Dritte nicht mit der Vereinbarung der Ausschließlichkeit übertragen.
- Die Forschungsergebnisse werden durch Veröffentlichung kurzfristig allgemein zugänglich gemacht.

Ertragsteuerlich ist die Auftragsforschung von Hochschulen von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit (vgl. Tz. 3.1.). Dagegen erfüllt die Auftragsforschung einer Hochschule nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach § 68 Nr. 9 AO. Denn der BgA „Auftragsforschung“ einer Hochschule erfüllt selbst nicht das Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 AO.

Die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG erfasst auch mögliche vGA aus Anlass der Auftragsforschung. Diese lösen auch keine Kapitalertragsteuerpflicht gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG aus. Ist für die Auftragsforschung § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG nicht einschlägig (vgl. Tz. 3.5.3.5.) oder wird die Auftragsforschung in einer Eigengesellschaft ausgeübt, führen etwaige strukturelle Verluste zum Ansatz einer vGA (einschl. Kapitalertragsteuerpflicht). Es liegt kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft i. S. d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG vor.

3.5.3.4. Beurteilungseinheit „Einrichtung“ für die Annahme eines BgA „Auftragsforschung“

Die Hochschule gliedert sich nach § 36 NHG in Fakultäten oder andere Organisationseinheiten, die möglichst fächerübergreifend die Aufgaben der Hochschule in Forschung, Kunst, Lehre, bei der Förderung des wissenschaftlichen Nachwuchses, Weiterbildung und Dienstleistung erfüllen.

Letztlich besteht für eine Hochschule im Rahmen ihrer tatsächlichen und rechtlichen Organisation ein gewisser Spielraum, wie eng sie die Einrichtung i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG gestaltet. Maßgeblich sind die Entscheidungsbefugnis über die wesentlichen Maßnahmen im Zusammenhang mit den Forschungsaufträgen, die Ausübung der Forschungstätigkeit und der damit im Zusammenhang stehenden anderen Tätigkeiten (z. B. die Anschaffung von Material und Geräten, die Einstellung von Personal für Zwecke des Forschungsauftrages, die Verwaltung/ Bezahlung der Sach- und Personalkosten, die mit dem Forschungsauftrag zusammenhängen) sowie die Zahlungsabwicklung des Forschungsauftrages. In den Hochschulen geben regelmäßig die Institute der wissenschaftlichen Arbeit und – damit korrespondierend – der wirtschaftlichen Betätigung das Gepräge.

Als Folge der dezentralen Organisation bildet regelmäßig jedes Institut unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR 2022 mit seiner Auftragsforschung einen gesonderten BgA. Die Umsatzgrenze von 45.000 EUR (R 4.1. Abs. 5 Satz 1 KStR 2022) ist daher regelmäßig auf die Auftragsforschung jedes Instituts gesondert anzuwenden.

3.5.3.5. Abgrenzung zwischen Tätigkeiten mit und ohne Forschungsbezug

Nicht von der Steuerbefreiung der Auftragsforschung umfasst sind

- die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse,
- die Übernahme von Projektträgerschaften sowie
- wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

Die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 Nr. 30 GewStG stellt staatliche Hochschulen als öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen den privatrechtlichen Instituten gleich, deren Forschungstätigkeiten unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG bzw. § 3 Nr. 6 GewStG in Verbindung mit § 68 Nr. 9 AO einschließlich der Auftragsforschung (ertrag)steuerbefreit sind. Zur Auslegung des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG kann daher auf die Regelungen zu § 68 Nr. 9 AO zurückgegriffen werden.

Wie alle Steuerbefreiungen des § 5 KStG rechtfertigt sich die Steuerbefreiung der Auftragsforschung als Ausnahme von der Regelbesteuerung durch die damit verbundene Förderung der Allgemeinheit. Im Bereich der Auftragsforschung, die im Gegensatz zur Grundlagen- bzw. Eigenforschung primär den Interessen des Auftraggebers dient, ist diesbezüglich auf die Verzahnung und Vernetzung der Auftragsforschung mit der gesamten Forschungstätigkeit der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung sowie auf die Überprüfung der im Bereich der Grundlagen- bzw. Eigenforschung gefundenen Ergebnisse in der Praxis und deren Zugänglichmachung für die Wirtschaft ab-

zustellen. Von der Steuerbegünstigung der Auftragsforschung sind daher die o.g. Tätigkeiten ausgeschlossen, die keinen ausreichenden Bezug zur gesamten Forschungstätigkeit der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung aufweisen.

Forschung ist die geistige Tätigkeit mit dem Ziel, in methodischer, systematischer und nachprüfbarer Weise neue Erkenntnisse zu gewinnen. Sie ist daher auf einen Erkenntnisgewinn ausgerichtet und erfasst nicht jedwede wissenschaftliche Tätigkeit. Denn wissenschaftlich tätig kann auch sein, wer das aus der Forschung hervorgegangene Wissen und Erkennen auf konkrete Vorgänge anwendet. Auftragsforschung liegt daher nicht vor, wenn sich Tätigkeit auf die Anwendung gesicherter Erkenntnisse oder Dienstleistungen (z. B. Materialprüfung und andere Routineuntersuchungen, Anlagenprüfungen und –abnahmen, Beratungen oder Begutachtungen, Blutalkoholuntersuchung, Fertigung marktfähiger Produkte, Routinemessungen, Routineeinsatz eines Ergebnisses, Beobachtungsstudien, gutachterliche Verwertung gesicherter wissenschaftliche Erkenntnisse), auf Projektträgerschaften oder auf wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug (z. B. Kantinen, Personalgestaltung) beschränkt. Auch die bloße Problemfindung und -analyse oder das reine Sammeln und Zusammenstellen von Daten allein sind keine Forschung i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG. Vielmehr muss die Tätigkeit auf die Erweiterung des vorhandenen Erkenntnisstandes ausgerichtet sein. Auch praxisbezogene geisteswissenschaftliche oder betriebswirtschaftliche Forschungsaufträge können Forschung sein.

Die Abgrenzung zwischen steuerbegünstigten Forschungstätigkeiten und den ertragsteuerpflichtigen Einkünften, deren Tätigkeiten 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. Diesen Angaben ist in der Regel zu folgen.

Beispiel Entwicklung neuer Materialien :

Das Institut der Ingenieurwissenschaften schließt mit Unternehmen A einen Vertrag zur Entwicklung neuer Gummimischungen ab.

Lösung: Da keine gesicherten Erkenntnisse angewendet, sondern neue Materialien entwickelt werden, kann ertragsteuerlich eine steuerbefreite Auftragsforschung angenommen werden.

Beispiel Prüfung von Materialproben:

Das Institut für Ingenieurwissenschaften schließt mit Unternehmen B einen Vertrag zur Prüfung von Materialproben. Dabei werden bekannte Messtechniken angewendet.

Lösung: Auf Grund der Anwendung gesicherter Erkenntnisse ist von einer reinen Dienstleistung auszugehen. Eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG ist nicht möglich.

3.5.3.6 Widerlegbare Vermutung bei bestimmten Tätigkeiten

Bei Routinemessungen, dem Routineeinsatz eines Ergebnisses und der Fertigung marktfähiger Produkte ist grundsätzlich anzunehmen, dass sich die Tätigkeit auf die Anwendung gesicherter Erkenntnisse beschränkt. Dies ist eine Vermutung, die im Einzelfall von der Hochschule widerlegt werden kann. Bei einer Messung führt allein die Komplexität der Messung noch nicht dazu, die Messung als eine über die Anwendung gesicherter Erkenntnisse hinausgehende Forschungstätigkeit anzusehen. Vielmehr muss zur Widerlegung der Vermutung dargelegt und ggf. nachgewiesen werden, dass neben der Messung bzw. dem Messergebnis als solchem eine auf die Erweiterung des vorhandenen Erkenntnisstandes ausgerichtete Forschungstätigkeit vorgelegen hat. Messungen können als Auftragsforschung i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG angesehen werden, wenn entweder die Messergebnisse selbst der Forschung dienen oder die Messungen der Weiterentwicklung bestehender Messtechniken oder der Erarbeitung neuer Messtechniken dienen. Maßgebend ist, dass die Tätigkeit ex ante auf die Erweiterung des vorhandenen Erkenntnisstandes ausgerichtet ist. Ob die Tätigkeit ex post tatsächlich zu einer Erweiterung des vorhandenen Erkenntnisstandes geführt hat, ist dagegen nicht entscheidend.

3.5.3.7. Gutachten

Bei der Anfertigung von Gutachten kommt es bei der Zuordnung auf das Thema und den Inhalt des Gutachtens an. Es kann es sich sowohl um die bloße Anwendung gesicherter Erkenntnisse als auch um eine Forschungstätigkeit handeln. Gutachten, in denen lediglich gesicherte wissenschaftliche Erkenntnisse verwertet werden, gehören nicht zur Forschungstätigkeit.

Beispiel Gutachten einer juristischen Fakultät:

Die juristische Fakultät übernimmt den Auftrag, ein Rechtsgutachten zu erstellen, ob eine neue Art der Datensammlung den bestehenden datenschutzrechtlichen Vorgaben entspricht.

Lösung: Die Einordnung neuer Anwendungskontexte in eine bestehende Rechtslage kann eine steuerbefreite Auftragsforschung darstellen.

Sowohl die Anwendung neuer Gesetze auf bestehende Sachverhalte als auch die Anwendung bestehender Gesetze auf neue Sachverhalte sind grundsätzlich einer Forschungstätigkeit zugänglich. Maßgeblich ist, ob sich aus dem Gutachten neue Erkenntnisse für eine Rechtsfrage bzw. ein (neues) Problem ergeben. Das Gutachten muss auf die Aufstellung (mindestens) einer neuen These in Form neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse gerichtet sein, die im Gutachten aufgestellt und überprüft wird. Das Gutachten darf sich nicht darauf beschränken, bestehende Erkenntnisse darzustellen, zu kommentieren oder einzuordnen. Forschung kann bei einem juristischen Gutachten daher auch anhand einer bestehenden Gesetzeslage erfolgen. Denn die Anzahl rechtswissenschaftlicher Forschungsfragen ist in erheblichem Maß durch den Praxisbezug der Rechtswissenschaft geprägt. So besteht die Aufgabe der rechtswissenschaftlichen Forschung nicht nur darin, neues Wissen hervorzubringen bzw. Wissenslücken zu schließen, sondern auch in der Sicherung, Vergegenwärtigung und Einordnung von bereits erarbeiteten Erkenntnissen in neue Anwendungskontexte (Wissen-

schaftsrat vom 09.11.2012, Perspektiven der Rechtswissenschaft in Deutschland. Situation, Analysen, Empfehlungen (Drs. 2558-12), S. 30). Ist eine Rechtsfrage dagegen bereits ausreichend begutachtet oder beurteilt und liegt ggf. sogar eine gefestigte Rechtsprechung bzw. Literaturmeinung hierzu vor, liegt kein Mehrwert für die Allgemeinheit mehr vor. Ein Gutachten zu einer solchen Rechtsfrage würde ausschließlich den Interessen des Auftraggebers dienen, weswegen keine Auftragsforschung i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG vorliegen würde.

3.5.3.8. Klinische Studien

Die im Zusammenhang mit der Durchführung sogenannter „Klinischer Studien“ erzielten Gewinne sind den nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 Satz 1 Nr. 30 GewStG ertragsteuerfreien Forschungstätigkeiten zuzuordnen. Unter den Begriff der „Klinischen Studie“ fallen die Forschungsaufträge, vor deren Aufnahme grundsätzlich das Votum der Ethik-Kommission eingeholt werden muss. Die Auftragsforschung ist von einem wissenschaftlichen Charakter geprägt, selbst wenn in diesem Rahmen nur Daten ermittelt werden. Eine klinische Studie ist nach § 22 Abs. 3 Arzneimittelgesetz nicht erforderlich, wenn die beizubringenden Erkenntnisse bereits aus Bekanntem abgeleitet werden können. Im Umkehrschluss kann deshalb regelmäßig davon ausgegangen werden, dass in den Fällen, in denen eine (kostenintensive) klinische Studie durchgeführt wird, eine begünstigte Forschungstätigkeit gegeben ist.

3.5.3.9. Anwendungsbeobachtungen

Nicht zur Auftragsforschung zählt dagegen die sog. Anwendungsbeobachtung. Anwendungsbeobachtungen sind Beobachtungsstudien, bei denen Erkenntnisse bei der Anwendung verkehrsfähiger Arzneimittel gesammelt werden. Sie unterliegen nicht dem Votum der Ethik-Kommission. Ihr Ziel ist lediglich die Beobachtung von Behandlungsmaßnahmen in der routinemäßigen Anwendung durch den Arzt am Patienten, so dass die hieraus erzielten Einnahmen nicht der ertragsteuerfreien Forschungstätigkeit zuzuordnen sind.

3.5.3.10. Sonstige Hinweise

Um überprüfen zu können, ob sämtliche Einkünfte aus Forschungsaufträgen und Verträgen über routinemäßige Untersuchungen, Beratungen und Begutachtungen steuerlich erfasst sind, bieten sich stichprobenartige Überprüfungen der in den jeweiligen Justizariaten vorhandenen Verträge an.

3.5.4. Gasthörer

Die Hochschulen in Niedersachsen erheben nach § 13 Abs. 5 NHG Gebühren von Gasthörern. Gasthörer sind Personen, die an Vorlesungen auf Grundlage einer Registrierung und Gebührenentrichtung teilnehmen. Die von den Gasthörern erhobenen Gebühren sind ertragsteuerlich als hoheitliche Nebenleistungen zu behandeln, die nach § 4 Abs. 5 KStG keinen BgA begründen. Voraussetzung hierfür ist, dass die Gasthörer lediglich an Lehrveranstaltungen teilnehmen, die sich primär an ordentlich immatrikulierte Studenten richten. Die Teilnahme von Gasthörern an ohnehin stattfindenden Veranstaltungen stellt keine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit der Hochschule dar, sondern eine Nebenleistung zur hoheitlichen Vorlesungstätigkeit. Entgeltliche Angebote, die sich

gezielt an Gasthörer richten, begründen daher unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR 2022 regelmäßig einen BgA.

3.5.5. Hörsaalvermietung

Die Vermietung von Räumen vollzieht sich grundsätzlich im Rahmen der bei einer jPÖR ertragsteuerlich irrelevanten Vermögensverwaltung. Etwas anderes gilt, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von vorhandenem Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Substanzwerten in den Vordergrund tritt (R 15.7 Abs. 1 Satz 2 EStR 2012).

Bezogen auf die kurzfristige Vermietung von Hörsälen an wechselnde Mieter folgt hieraus, dass diese erst dann zu einer gewerblichen Tätigkeit wird, wenn bestimmte für eine geschäftliche Betätigung sprechende Umstände hinzutreten. Solche Umstände sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bspw. eine spekulative Absicht, ein häufiger Mieterwechsel, ein dadurch bedingter, in kaufmännischer Weise eingerichteter Bürobetrieb, nicht unbedeutende Nebenleistungen des Vermieters und eine nach außen in Erscheinung tretende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Allerdings sind im Rahmen der anzustellenden Gesamtwürdigung auch die Beweggründe des Vermieters zu berücksichtigen. Für die reine Vermietung von Hörsälen, Seminarräumen etc. durch Hochschulen folgt hieraus, dass diese regelmäßig nicht über eine Vermögensverwaltung hinausgeht und deswegen keinen BgA begründet. Denn die Hochschule nutzt diese Räume überwiegend zu hoheitlichen Zwecken (Forschung und Lehre). Wenn die Hochschule diese Räume in Zeiten vermietet, in denen sie die Räume nicht selbst nutzt, stellt sie hierdurch lediglich eine ordnungsmäßige Verwaltung ihres Grundbesitzes sicher und geht nicht über den Rahmen der Vermögensverwaltung hinaus.

3.5.6. Entgeltliche Überlassung von Parkplätzen durch Hochschulen

Nach den unter Tz. 3.5.5. genannten Grundsätzen ist zu prüfen, ob die entgeltliche Überlassung von Parkplätzen über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung hinausgeht. Danach stellt die bloße Überlassung von Parkplätzen an Bedienstete/Studenten gegen Entgelt, die regelmäßig ohne feste Zuordnung der Parkplätze und ohne weitere Leistungen erfolgt, eine Vermögensverwaltung dar, die keinen BgA begründet (R 4.5 Abs. 4 Satz 3 KStR 2022). Erbringt die Hochschule dagegen weitere Leistungen (z.B. Bewachung der abgestellten Fahrzeuge) oder unterhält sie einen öffentlichen Parkhaus oder eine öffentliche Tiefgarage, liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor, die unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR 2022 einen BgA begründet (H 4.5 Parkraumbewirtschaftung KStH 2022).

3.5.7. Personalgestellung durch die Hochschule

3.5.7.1. Allgemeines

Die Gestellung von Personal durch die Hochschulen gegen Kostenerstattung führt als wirtschaftliche Tätigkeit unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR 2022 grundsätzlich zur Annahme eines BgA. Keine wirtschaftliche Tätigkeit liegt dagegen vor, wenn die Voraussetzungen für eine hoheitliche Beistandsleistung vorliegen oder die entgeltliche Personalgestellung eine Folge organisatorischer Änderungen ist.

Ist die entgeltliche Personalgestellung eine Folge organisatorisch bedingter äußerer Zwänge (z. B. Wechsel der Rechtsform - ohne Rücksicht auf Wechsel der Inhaberschaft -, Unkündbarkeit der Bediensteten), liegt unter folgenden Voraussetzungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, keine wirtschaftliche Tätigkeit vor:

- Die Beschäftigung gegen Kostenerstattung erfolgt im Interesse der betroffenen Bediensteten zur Sicherstellung der erworbenen Rechte aus dem Dienstverhältnis mit einer jPöR,
- die Personalgestellung ist begrenzt auf den zum Zeitpunkt einer Umwandlung vorhandenen Personalbestand, so dass sich der Umfang mit Ausscheiden der betreffenden Mitarbeiter von Jahr zu Jahr verringert und
- die Gestellung des Personals darf nicht das äußere Bild eines Gewerbebetriebes annehmen.

Eine hoheitliche Beistandsleistung erfordert, dass Personal aus dem Hoheitsbereich der Hochschule an den Hoheitsbereich einer anderen jPöR überlassen wird. Keine hoheitliche Beistandsleistung, sondern eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt daher bei einer entgeltlichen Personalgestellung

- aus dem Hoheitsbereich der Hochschule an einen BgA einer anderen jPöR,
- aus dem Hoheitsbereich der Hochschule an ein privatrechtliches Unternehmen (z. B. auch eine Eigengesellschaft),
- aus dem Hoheitsbereich der Hochschule an eine steuerbegünstigte Körperschaft oder
- aus einem BgA der Hochschule

vor.

Setzt die Hochschule Bedienstete des Hoheitsbereichs in einem eigenen BgA ein, begründet sie hiermit in der Regel keinen gesonderten BgA „Personalgestellung“. Im Rahmen der Einkommensermittlung sind dem BgA die anteiligen Aufwendungen für den Bediensteten als Betriebsausgaben zuzuordnen.

3.5.7.2. Arbeitnehmerüberlassung einer Universität an die Universitätsklinik

Für die steuerrechtliche Beurteilung der entgeltlichen Personalgestellung einer Universität an die Universitätsklinik im sog. Kooperationsmodell, bei dem das Universitätsklinikum eine gesonderte

jPÖR darstellt, welcher die Aufgaben der Krankenversorgung zugewiesen ist, während die Hochschule bzw. die medizinische Fakultät der Hochschule die Aufgabe die Forschung und Lehre wahrnimmt, ist zwischen der Überlassung des wissenschaftlichen und des nichtwissenschaftlichen Personals zu differenzieren.

Bei der Überlassung des wissenschaftlichen Personals ist zu unterscheiden, ob die Tätigkeiten in der Klinik der Forschung und Lehre (= hoheitlich) oder der Krankenversorgung (= nicht hoheitlich) dienen. Für die dem nicht hoheitlichen Bereich dienenden Tätigkeiten gelten für die Beurteilung die unter Tz. 3.5.7.1. dargestellten Grundsätze. Im Übrigen liegt keine wirtschaftliche Tätigkeit vor. Lassen sich die Tätigkeiten in der Klinik für die Forschung und Lehre einerseits und der Krankenversorgung andererseits nicht voneinander abgrenzen, ist die überwiegende Zweckbestimmung maßgebend (R 4.1 Abs. 3 KStR 2022).

Die Überlassung des nichtwissenschaftlichen Personals ist nach den unter Tz. 3.5.7.1. dargestellten Grundsätzen zu beurteilen. Wird dabei auch Personal überlassen, das erst nach dem Zeitpunkt der organisatorischen Änderung (z. B. Ausgliederung oder Änderung der Rechtsform) neu eingestellt worden ist, ist die Personalgestellung des nichtwissenschaftlichen Personals insgesamt als BgA zu beurteilen.

3.5.7.3 Gemeinsame Berufungen im Hochschulbereich

In der Praxis haben sich folgende Modelle zur gemeinsamen Berufung von Professoren bei einer Hochschule und einer außeruniversitären Forschungseinrichtung etabliert:

- Jülicher Modell (Beurlaubung);
- Karlsruher Modell (Nebentätigkeit);
- Berliner Modell (Erstattung).

Nur beim Berliner Modell erstattet die Forschungseinrichtung der Hochschule die Personalkosten. Beim Jülicher und beim Karlsruher Modell zahlt die Forschungseinrichtung vertraglich geregelt direkt an den Professor das vereinbarte Entgelt. Auf Grund der Zahlungen zwischen Forschungseinrichtung und Hochschule kann unter den weiteren Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR 2022 (nur) beim Berliner Modell unter Beachtung der zu Tz 3.5.7.1 und 3.5.7.2. genannten Grundsätze ein BgA vorliegen.

3.5.8. Verwaltungskostenbeiträge, Langzeitstudiengebühren etc.

Verwaltungskostenbeiträge, Langzeitstudiengebühren etc., welche die Hochschule auf der Grundlage von §§ 11ff. NHG erheben, sind dem Hoheitsbereich der Hochschulen zuzuordnen und begründen keinen BgA.

Bei kostenpflichtigen Weiterbildungsstudiengängen, die nicht mit einem staatlich anerkannten Abschluss enden, ist jedoch unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR 2022 ein BgA gegeben. Erfüllt dieser BgA nach seiner Satzung oder sonstigen Verfassung (Satzung) und nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung die Vorgaben der §§ 51ff. AO, ist er nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Hierfür ist insbesondere eine den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts entsprechende Satzung für den BgA erforderlich.

3.5.9. Universitätskliniken

Die Tätigkeit der Universitätskliniken lässt sich nicht klar dem hoheitlichen Bereich (Forschung und Lehre) oder dem wirtschaftlichen Bereich (Krankenhaus) zuordnen, weil die Patientenversorgung mit Forschung und Lehre untrennbar verbunden ist. Nach ihrer überwiegenden Zweckbestimmung besitzt die Tätigkeit der Universitätskliniken wirtschaftlichen Charakter, denn sie wird ganz überwiegend von der Patientenversorgung bestimmt. Die dem hoheitlichen Bereich zuzurechnende Forschungs- und Lehrtätigkeit hat gegenüber der Patientenversorgung nur eine untergeordnete Bedeutung, obwohl sie der Anlass für die Patientenversorgung ist. Universitätskliniken sind daher stets als BgA anzusehen. Erfüllt dieser BgA nach seiner Satzung oder sonstigen Verfassung (Satzung) und nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung die Vorgaben der §§ 51ff. AO, ist er nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Hierfür ist insbesondere eine den Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts entsprechende Satzung für den BgA erforderlich.

Hinsichtlich der entgeltlichen Personalgestellung einer Universitätsklinik an die Universität im sog. Kooperationsmodell schließt es die überwiegende Zweckbestimmung der Universitätsklinik jedoch nicht aus, die Überlassung sowohl von nichtwissenschaftlichem Personal (Verwaltungspersonal) als auch von wissenschaftlichem Personal als hoheitliche Beistandsleistung (vgl. Tz. 3.3.3. und Tz. 3.5.7.1) zu qualifizieren. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die Personalgestellung nicht aus dem BgA „Krankenversorgung“ erfolgt. Sind die Voraussetzungen erfüllt, liegt eine hoheitliche Beistandsleistung vor, wenn die Tätigkeiten dem Hoheitsbereich der Universität dienen. Dienen die Tätigkeiten dem nicht hoheitlichen Bereich der Universität, begründet die Personalgestellung unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR 2022 einen gesonderten BgA. Eine Zusammenfassung dieses BgA mit dem BgA „Krankenversorgung“ ist nicht zulässig.

3.5.10. BgA „Sponsoring“

Ob Werbe- und ähnliche Einnahmen einer Hochschule unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2 bis 5 KStR 2022 einen BgA begründen, richtet sich danach, ob insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit oder eine bloße Vermögensverwaltung anzunehmen ist. Zur Abgrenzung kann auf die Grundsätze im Bereich der Gemeinnützigkeit (Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 64, Nr. 7ff. und AEAO zu § 67a, Nr. 9) zurückgegriffen werden. Danach sind insbesondere aktive Werbeleistungen als wirtschaftliche Tätigkeiten anzusehen. So begründet die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen (z. B. an Fahrzeugen oder Gebäuden) noch keinen BgA, wenn sich die Leistung der Hochschule auf die Duldung der angebrachten Werbung beschränkt.



Treten neben die Duldung noch weitere Leistungen hinzu (z. B. vertragliche Verpflichtung das Fahrzeug über den zu eigenen Zwecken notwendigen Umfang hinaus einzusetzen oder es werbewirksam abzustellen), liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit der Hochschule vor (R 4.5 Abs. 8 Satz 3 KStR 2022).

Der Gewinn des BgA „Sponsoring“ kann nicht nach den Grundsätzen des § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO pauschal ermittelt werden. § 64 Abs. 6 AO enthält eine nicht verallgemeinerungsfähige Sonderregelung für die dort genannten Fälle. Bei der Gewinnermittlung für den BgA „Sponsoring“ können Aufwendungen aus dem Hoheitsbereich (insb. Forschung und Lehre) nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Dass sich ein Studiengang ggf. aus Sponsoring-Einnahmen finanziert, ändert hieran nichts. Als Betriebsausgabe im BgA „Sponsoring“ ist grundsätzlich nur der Aufwand zu berücksichtigen, der sich durch die im Rahmen des Sponsoring erforderliche Werbetätigkeit ergibt. Gemischt veranlasste Aufwendungen können dem BgA „Sponsoring“ nur dann anteilig zugerechnet werden, wenn zur Abgrenzung objektivierbare, zeitliche oder quantitative Abgrenzungskriterien vorhanden sind, nach denen die Berücksichtigung einer gewerblichen Mitveranlassung möglich ist. Ist dies nicht der Fall, bleibt es zur Vermeidung willkürlicher Schätzungen bei der Berücksichtigung nur des primären Veranlassungszusammenhangs zum Hoheitsbereich. Es ist nicht zu beanstanden, wenn in diesen Fällen die Betriebsausgaben pauschal mit 25 % der Betriebseinnahmen des BgA „Sponsoring“ angesetzt werden.

3.5.11 Hochschulsport

(zur Umsatzsteuer vgl. Tz. 4.4.6)

Die steuerlichen Rahmenbedingungen setzen dem (hoheitlichen) Hochschulsport aus Wettbewerbsgründen enge Grenzen. Allein die gesetzliche Aufgabenzuweisung nach § 3 NHG reicht für die Annahme eines steuerlich irrelevanten Hoheitsbetriebs im Sinne des § 4 Abs. 5 KStG nicht aus. Der Hochschulsport an öffentlich-rechtlichen Hochschulen und damit an auch den niedersächsischen Hochschulen ist daher nicht allgemein als hoheitliche Aufgabe im Sinne des § 4 Abs. 5 KStG anzusehen. Der Hochschulsport kann nur dann und nur soweit hoheitlich im steuerlichen Sinne sein, wie er den Hochschulen eigentümlich und vorbehalten ist. Das ist nur der Fall, soweit der Hochschulsport entweder Teil der Forschung und Lehre (bspw. eines Studiengangs) ist oder von Studenten anderer Studiengänge genutzt wird, ohne dass die Hochschule zu anderen Unternehmen in Wettbewerb tritt.

Ertragsteuerlich unbeachtlich kann der Hochschulsport zudem sein, wenn er nicht gegen Entgelt angeboten wird bzw. die Hochschule hiermit keine Einnahmen erzielt, da nur entgeltliche Leistungen überhaupt einen Betrieb gewerblicher Art nach § 4 Abs. 1 KStG begründen können.

Der Betrieb eines Fitnessstudios oder einer Kletterhalle, die von Studenten, Mitarbeitern und Außenstehenden gegen Entgelt genutzt werden können, wird daher regelmäßig zur Annahme eines BgA führen, weil ein Wettbewerb mit privaten Konkurrenzangeboten möglich erscheint.

4. Umsatzsteuer

Die folgenden Ausführungen betreffen ausschließlich die Rechtslage unter dem bisherigen **§ 2 Abs. 3 UStG**, welchen die niedersächsischen Hochschulen aufgrund einer Option nach § 27 Abs. 22 UStG noch längstens bis zum 31.12.2026 anwenden können. Ausführungen im Merkblatt zur Rechtslage nach § 2b UStG erfolgen daher zu einem späteren Zeitpunkt.

4.1. Allgemeines

4.1.1 Unternehmereigenschaft

JPÖR können grundsätzlich nur im Rahmen ihrer BgA und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig werden (§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Nach dem Grundsatz der Unternehmenseinheit, der auch für JPÖR gilt, hat die jeweilige Hochschule aus umsatzsteuerlicher Sicht nur ein Unternehmen, welches sämtliche BgA und land- und forstwirtschaftlichen Betriebe umfasst (Abschnitt 2.11 Abs. 2 Satz 1 UStAE).

Die vermögensverwaltenden und hoheitlichen Tätigkeiten der Hochschulen unterliegen gemäß § 2 Abs. 3 UStG nicht der Umsatzbesteuerung, weil diese Tätigkeiten nicht im Rahmen eines BgA ausgeführt werden (Abschnitt 2.11 Abs. 4 UStAE).

Da das Steuersubjekt für die Umsatzsteuer die jeweilige Hochschule als Ganzes ist, ist für alle Betriebe nur eine Umsatzsteuererklärung abzugeben.

4.1.2. BgA

Für die Beurteilung, ob ein BgA vorliegt, sind auch für Umsatzsteuerzwecke grundsätzlich die körperschaftsteuerlichen Abgrenzungskriterien zugrunde zu legen (vgl. Tz. 3.4.).

4.1.3. Hoheitliche Tätigkeit

(Vgl. Tz. 3.3.)

Im hoheitlichen Bereich können die Hochschulen Umsatzsteuerschuldner und Umsatzsteuervergütungsberechtigte sein. Auch Hochschulen, die nicht Unternehmer sind oder die einen Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, unterliegen unter den weiteren Voraussetzungen des § 1a UStG der Erwerbsbesteuerung; auf § 1a Abs. 3 UStG wird hingewiesen. Hochschulen haben die Regelungen des § 13b UStG (Leistungsempfänger als Steuerschuldner) zu beachten. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4a UStG haben die Hochschulen einen Steuervergütungsanspruch. Auf die Abschnitte 4a.1 bis 4a.5 UStAE wird hingewiesen.

4.2. Umsätze

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Für

das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung sind nach der Rechtsprechung des BFH im Wesentlichen folgende Grundsätze zu berücksichtigen:

- Zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.
- Der unmittelbare Zusammenhang muss sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergeben, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet. Steuerbar sind danach z. B. auch Leistungen, die gegen Gewährung von Aufwendersatz erfolgen.
- Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen wirtschaftlichen, verbrauchs-fähigen Vorteil erhalten.

Steuerbar ist der Leistungsaustausch nur, wenn die Hochschule als Unternehmerin im Sinne von § 2 Abs. 3 UStG handelt, ihre Tätigkeit also körperschaftsteuerlich als BgA oder als land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb zu beurteilen ist. Diese Voraussetzungen liegen bspw. bei einer hoheitlichen Beistandsleistung (vgl. Tz. 3.3.3.) nicht vor.

4.2.1 Umsätze zwischen mehreren Betrieben i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG (BgA sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe)

Umsätze zwischen den Betrieben einer Hochschule i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG sind nicht steuerbare Inenumsätze, weil der Rahmen des Unternehmens der Hochschule nicht verlassen wird.

4.2.2. Umsätze von einem Betrieb i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG an den Hoheitsbereich der eigenen Hochschule

Die Umsätze von einem BgA an den Hoheitsbereich führen zu unentgeltlichen Wertabgaben. Diese sind wie folgt zu behandeln:

4.2.2.1. Den Lieferungen gleichgestellte Entnahmen

Die Entnahme eines Gegenstandes aus dem unternehmerischen Bereich der Hochschule und dessen Überführung in den hoheitlichen Bereich stellt eine nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG steuerbare und steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe dar, da der Gegenstand für außerunternehmerische (hoheitliche) Zwecke entnommen wird. Voraussetzung ist, dass der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hatte, § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG. Die unentgeltliche Wertabgabe bemisst sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nach dem Einkaufspreis zzgl. Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes.

4.2.2.2. Den sonstigen Leistungen gleichgestellte Verwendungen

Verwendet die Hochschule im hoheitlichen Bereich einen unternehmerischen Gegenstand, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, so stellt diese Leistung aus dem unternehmerischen Bereich an den hoheitlichen Bereich eine nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbare und steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgabe dar, denn der dem unternehmerischen Bereich zugeordnete Gegenstand wird für hoheitliche und somit außerunternehmerische Zwecke verwendet. Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe sind nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Ausgaben des Unternehmers für die Erbringung der sonstigen Leistung.

4.2.3. Leistungen vom Hoheitsbereich an einen Betrieb i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG der eigenen Hochschule

Die Leistungen vom Hoheitsbereich an den unternehmerischen Bereich stellen nicht steuerbare Vorgänge dar, da sie außerhalb des Unternehmens erfolgen.

4.2.4. Leistungen gegenüber anderen jPÖR

Leistungen gegenüber anderen jPÖR (z. B. anderen Hochschulen) unterliegen als Beistandsleistungen nicht der Umsatzsteuer, wenn sie aus dem Hoheitsbereich der leistenden Hochschule für den Hoheitsbereich der empfangenden Körperschaft erbracht werden (vgl. Tz. 3.3.3.). Dagegen unterliegen Leistungen an BgA anderer jPÖR sowie Leistungen für die Vermögensverwaltung anderer jPÖR der Umsatzsteuer.

Entscheidend ist die Einordnung des Leistungsbezugs beim Leistungsempfänger. Bei Warenlieferungen und Dienstleistungen, die sowohl in den hoheitlichen als auch in den wirtschaftlichen Bereich einer anderen Körperschaft des öffentlichen Rechts eingehen, ist deshalb je nach Zuordnung des Leistungsbezugs bei der anderen Körperschaft zum hoheitlichen oder betrieblichen Vermögen entweder insgesamt eine nichtsteuerbare Beistandsleistung oder ein insgesamt steuerbarer Umsatz anzunehmen. Leistungen, die aus einem BgA erbracht werden, unterliegen immer der Umsatzsteuer, unabhängig an welchen Bereich der empfangenden Körperschaft sie erbracht werden.

4.2.5. Leistungen gegenüber Dritten

Die Umsätze eines Betriebes i. S. d. § 2 Abs. 3 UStG der Hochschule gegenüber Dritten unterliegen der Umsatzsteuer.

4.2.6 Behandlung von Zuschüssen

Die Hochschulen erhalten vielfach Zahlungen aus öffentlichen Kassen (wie Bund oder Länder). In diesen Fällen stellt sich regelmäßig die Frage, ob diese Zahlungen als echte, nichtsteuerbare Zuschüsse anzusehen sind oder ob es sich um Entgelt für eine Leistung der Hochschule gegenüber der öffentlichen Hand oder um ein Entgelt von dritter Seite handelt. Auf Abschnitt 10.2 UStAE wird hingewiesen.

Für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung vgl. Tz 4.2.1.

Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen, die lediglich der Förderung der Tätigkeit der Hochschule allgemein - aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen - dienen und nicht der Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber sind, kann es an einem Leistungsaustausch fehlen, so dass ein nicht steuerbarer echter Zuschuss anzunehmen wäre. Auch der Umstand, dass die Zuschüsse aus haushaltsrechtlichen Gründen an die Erfüllung der Auflage einer zweckentsprechenden Verwendung oder einer Erfolgskontrolle geknüpft werden (Zweckbestimmung), führt allein nicht zu einem Leistungsaustausch. Anders ist es jedoch, wenn die Zahlungen zur Ausführung bestimmter Umsätze geleistet werden.

Allein der Umstand, dass eine Leistung im öffentlichen oder allgemeinen Interesse liegt, steht der Steuerbarkeit nicht schon entgegen; entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, welcher Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann. Soll der Zahlungsempfänger mit dem Zuschuss nur unterstützt werden, damit er seine Tätigkeit ausüben kann, fehlt es an der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Zuschusszahlung zu einem steuerbaren Umsatz. Dabei bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung („Zuschuss“) verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet.

Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor.

Aus diesen Grundsätzen ergibt sich, dass bei Zahlungen einer jPöR jeweils im Einzelfall zu entscheiden ist, ob es sich um einen nicht steuerbaren Zuschuss, um Entgelt für eine steuerbare Leistung oder um ein Entgelt von Dritter Seite im Sinne von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG handelt.

4.2.7 Forschungstätigkeit

Bei der steuerlichen Beurteilung der Hochschulen ist grundsätzlich zu ermitteln, ob und inwieweit diese hoheitlich tätig sind bzw. einen BgA unterhalten.

4.2.7.1. Grundlagen- bzw. Eigenforschung

Die Forschungstätigkeit einer Hochschule besitzt, soweit Grundlagen- bzw. Eigenforschung betrieben wird, hoheitlichen Charakter, weil sie der Hochschule Eigentümlich und vorbehalten ist und die Ergebnisse erkennbar der Allgemeinheit zugutekommen (vgl. Tz. 3.5.3.1.). Die Grundlagen- bzw. Eigenforschung im Rahmen der hoheitlichen Tätigkeit ist nicht umsatzsteuerbar.

4.2.7.2. Auftrags- oder Ressortforschung

Erhält die Hochschule im Rahmen einer Auftrags- oder Ressortforschung Zahlungen von Dritten (Privatpersonen oder der öffentlichen Hand) und lassen sich diese Exklusivrechte in irgendeiner Form für die Verwertung des Forschungsergebnisses einräumen, sind die Einnahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen, die unter den weiteren Voraussetzungen einen BgA begründen (vgl. Tz. 3.5.3.3.).

Einnahmen aus Auftragsforschungstätigkeiten sind wenigstens ab dem Jahr 2005 steuerpflichtig zum allgemeinen Steuersatz (siehe § 27 Abs. 10 UStG). In Verträgen müssen daher - verbunden mit dem Vorteil des Vorsteuerabzugs - die Entgelte mit Umsatzsteuer ausgewiesen werden.

4.2.8. Personalgestellung

Die Gestellung von Personal durch jPöR gegen Erstattung der Kosten stellt grundsätzlich einen Leistungsaustausch dar, sofern die gestellende jPöR Arbeitgeber bleibt. Zur Abgrenzung, ob durch diesen Leistungsaustausch ein BgA „Personalgestellung“ begründet wird, vgl. Tz. 3.5.7.

Im Umsatzsteueranwendungserlass (Abschnitt 2.11 Abs. 15 UStAE) ist anhand mehrerer Beispiele geregelt, in welchen Fällen die Personalgestellung durch jPöR gegen Kostenerstattung einen Leistungsaustausch im Rahmen eines BgA darstellt.

4.2.9. 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 erhaltenen Substanzwerten in den Vordergrund tritt“, vgl. Tz. 3.5.5.. Die Vermögensverwaltung ist umsatzsteuerlich nicht steuerbar.

4.3. Hochschule als Steuerschuldner beim Bezug von Leistungen aus dem Ausland

4.3.1. Innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gegen Entgelt der Umsatzsteuer.

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt gem. § 1a Abs. 1 UStG u. a. vor, wenn

- ein Gegenstand
- von einem Unternehmer für sein Unternehmen (z. B. für den BgA einer Hochschule) erworben wird oder
 - von einer jPöR erworben wird, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,
- die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen des Unternehmens des Lieferers ausgeführt wird und
 - nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei ist,
- der Gegenstand bei der Lieferung von einem anderen EU-Mitgliedstaat in das Inland gelangt.



Sowohl die BgA als auch hoheitlich tätige Gebietskörperschaften bzw. deren Organisationseinheiten (z. B. Ressorts, Behörden, Ämter) können danach innergemeinschaftliche Erwerbe durchführen.

4.3.1.1. Erwerbsschwelle

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb von jPÖR, die keine Unternehmer sind oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen (z. B. den Hoheitsbereich) erwerben, setzt unter anderem voraus, dass die Summe der Entgelte für alle Erwerbe den Betrag von 12.500 EUR im vorangegangenen Kalenderjahr überstiegen hat und diesen Betrag im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich übersteigen wird (Erwerbsschwelle; § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG). In diesem Fall sind sowohl die Erwerbe im Hoheitsbereich als auch die unternehmerischen Erwerbe umsatzsteuerpflichtig. Ist die Erwerbsschwelle nicht erreicht, unterliegen nur die unternehmerischen Erwerbe der Umsatzsteuer.

4.3.1.2. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)

Die USt-IdNr. dient der korrekten Anwendung von umsatzsteuerlichen Regelungen im europäischen Binnenmarkt. Sie ist eine eigenständige Nummer, die

- Unternehmern (also auch Hochschulen, die einen oder mehrere BgA betreiben), und
- jPÖR, die nicht Unternehmer sind oder die Gegenstände nicht für ihr Unternehmen erwerben (aber eine USt-IdNr. für innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen),

auf Antrag vom Bundeszentralamt für Steuern erteilt wird (§ 27a Abs. 1 UStG).

Das Bundeszentralamt für Steuern bietet im Internet einen Service zur Online-Beantragung einer USt-IdNr. (www.bzst.de). Alternativ kann der Antrag schriftlich unter Angabe von Name und Anschrift des Antragsstellers, des zuständigen Finanzamts und der Steuernummer, unter der der BgA bzw. die jPÖR umsatzsteuerlich geführt werden, an das

Bundeszentralamt für Steuern

- Dienstsitz Saarlouis -

66738 Saarlouis

adressiert werden.

Die USt-IdNr. wird dem Antragsteller schriftlich bekannt gegeben.

4.3.1.2.1 Wareneinkauf aus einem anderen Mitgliedstaat mit Verwendung einer USt-IdNr.

Liegen die Voraussetzungen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 1a Abs. 1 UStG) vor, hat die Hochschule für den Wareneinkauf aus einem anderen Mitgliedstaat die erteilte USt-IdNr. zu verwenden. Entsprechend ist die Lieferung im anderen Mitgliedstaat unter den übrigen Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei. Der Kaufpreis ist nur in Höhe des Nettobetrags an den Verkäufer zu zahlen. Die Hochschule muss den innergemeinschaftlichen Erwerb bei dem zuständigen deutschen Finanzamt anmelden und die darauf entfallende Umsatzsteuer

zahlen. Die deutsche Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb ist nur beim Erwerb für den unternehmerischen Bereich (BgA) unter den Voraussetzungen des § 15 UStG ggf. als Vorsteuer abzugsfähig.

4.3.1.2.2. Wareneinkauf aus einem anderen Mitgliedstaat ohne Verwendung einer USt-IdNr.

Verwendet die Hochschule beim Wareneinkauf aus einem anderen Mitgliedstaat keine USt-IdNr., wird der Verkäufer davon ausgehen, dass die Voraussetzungen für die innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vorliegen. Entsprechend würde die Lieferung (im anderen Mitgliedstaat) umsatzsteuerpflichtig durch den Lieferer behandelt. Der Steuersatz hierfür richtet sich nach den Regelungen des anderen Mitgliedstaates. Der Kaufpreis ist in Höhe des Nettobetrags und der Umsatzsteuer an den Verkäufer zu zahlen. Im Inland liegt zusätzlich ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor (§ 1a Abs. 1 UStG). Die Hochschule muss den innergemeinschaftlichen Erwerb bei dem zuständigen deutschen Finanzamt anmelden und die darauf entfallende Umsatzsteuer zahlen. Die deutsche Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb ist nur beim Erwerb für den unternehmerischen Bereich (BgA) unter den Voraussetzungen des § 15 UStG ggf. als Vorsteuer abzugsfähig. Die Umsatzsteuer des anderen Mitgliedstaates ist im Inland nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

Aufgrund der unterschiedlichen Annahmen durch den liefernden Unternehmer bei einem Wareneinkauf aus einem anderen Mitgliedstaat mit oder ohne Verwendung einer USt-IdNr. ist im Zeitpunkt der Lieferung auf die zutreffende Verwendung der USt-IdNr. zu achten. Eine nachträgliche Verwendung der USt-IdNr. und die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für die Lieferung ist zwar grundsätzlich möglich, bringt in der Praxis jedoch häufig Probleme mit sich, da der liefernde ausländische Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung grundsätzlich zeitnah nachweisen muss.

4.3.2. Wareneinkauf aus dem Drittland

Die Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland unterliegt der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Die Erhebung erfolgt durch die Zollverwaltung in Form der Einfuhrumsatzsteuer. Im Gegensatz zur Umsatzsteuer handelt es sich bei der Einfuhrumsatzsteuer um eine Verbrauchsteuer und um eine Einfuhrabgabe i. S. d. Zollrechts. Für deren Entstehung ist unerheblich, ob die Einfuhr für einen BgA oder den Hoheitsbereich erfolgt.

4.3.3. Grenzüberschreitender Bezug von Dienstleistungen

Für grenzüberschreitende Dienstleistungen (z. B. Beratungsleistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers), die die Hochschule bezieht, liegt der umsatzsteuerrechtliche Leistungsort grds. am Sitz der Hochschule (§ 3a Abs. 2 UStG), sofern keine spezielle Ortsregelung vorgeht (z. B. grundstücksbezogene Leistungen nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG = Belegenheitsort). Dies gilt unabhängig davon, ob die Dienstleistung für den hoheitlichen (nichtwirtschaftlichen Bereich i. e. S., Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE) oder für den unternehmerischen Bereich (BgA) bezogen wird. Von der Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG ausgeschlossen sind Fälle, in denen die Hochschule ausschließlich nichtunternehmerisch tätig ist und ihr auch keine USt-IdNr. erteilt worden ist oder es sich um

Dienstleistungen handelt, die ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt sind

Dienstleistungen (z. B. Bauleistungen) eines im Ausland ansässigen Unternehmers, die in Deutschland umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig sind, sind von diesem leistenden Unternehmer ohne Umsatzsteuerausweis („netto“) zu berechnen, weil die Steuerschuldnerschaft für die Umsatzsteuer auf die Hochschule als Leistungsempfänger (§ 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG) übergeht.

Die einzelne Hochschule ist dann verpflichtet, die auf die Dienstleistung entfallende Umsatzsteuer bei ihrem zuständigen Finanzamt anzumelden und dorthin abführen.

Die Rechtsfolgen beim Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland und beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sind identisch. Zur Vermeidung der Inrechnungstellung ausländischer Umsatzsteuer sollte beim Bezug von Dienstleistungen aus dem Gemeinschaftsgebiet dem leistenden Unternehmer daher die USt-IdNr. der Hochschule mitgeteilt werden.

4.4. Steuerfreie Umsätze

Soweit eine Hochschule nicht hoheitlich tätig wird, ist zu prüfen, ob für die steuerbaren Umsätze eine Umsatzsteuerbefreiung in Betracht kommt. Zu denken wäre hier insbesondere an:

4.4.1. § 4 Nr. 1a UStG (Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen)

Nach § 4 Nr. 1a i. V. m. § 6 UStG sind Warenverkäufe aus dem unternehmerischen Bereich der Hochschule an Abnehmer in das Drittlandsgebiet unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung von der Umsatzsteuer befreit. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sind:

- die Hochschule hat den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet - ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG - befördert oder versendet oder
- der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet - ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG - befördert und versendet und ist ein ausländischer Abnehmer oder
- die Hochschule oder der Abnehmer haben den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete befördert oder versendet und der Abnehmer ist
 - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat und dieser soll nicht ausschließlich oder nicht zum Teil für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet werden oder
 - b) ein ausländischer Abnehmer, aber kein Unternehmer und der Gegenstand gelangt in das übrige Drittlandsgebiet.



Die Hochschule hat das Vorliegen der Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 4 UStG nachzuweisen. Die §§ 8 bis 11 UStDV regeln im Einzelnen, wie die Hochschule diesen Nachweis (Buch- und Belegnachweis) erbringen kann.

In der Rechnung über eine Ausfuhrlieferung ist nur der Nettobetrag anzugeben und ein Hinweis auf die Steuerbefreiung aufzunehmen (z. B. „steuerfrei nach § 4 Nr. 1a i. V. m. § 6 UStG“).

Die Hochschule ist verpflichtet, die Bemessungsgrundlagen ihrer steuerfreien Ausfuhrlieferungen in der Umsatzsteuervoranmeldung und in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung anzugeben.

4.4.2. § 4 Nr. 1b UStG (Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen)

Nach § 4 Nr. 1b i. V. m. § 6a UStG sind Warenverkäufe aus dem unternehmerischen Bereich der Hochschule an andere Unternehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten unter den weiteren Voraussetzungen des § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung von der Umsatzsteuer befreit. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung sind:

- der Liefergegenstand gelangt in einen anderen EU-Mitgliedstaat,
- der Abnehmer ist ein Unternehmer und hat den Gegenstand für sein Unternehmen erworben oder
- der Abnehmer ist eine jPöR, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat und,
- der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.

Die Hochschule hat das Vorliegen der Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 6a Abs. 3 UStG nachzuweisen. Die §§ 17a bis 17c UStDV regeln im Einzelnen, wie die Hochschule diesen Nachweis (Buch- und Belegnachweis) erbringen kann.

In der Rechnung über eine innergemeinschaftliche Lieferung ist nur der Nettobetrag anzugeben und ein Hinweis auf die Steuerbefreiung aufzunehmen (z. B. „steuerfrei nach § 4 Nr. 1b i. V. m. § 6a UStG“). Zudem ist in der Rechnung gem. § 14a Abs. 3 UStG sowohl die eigene USt-IdNr. als auch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers anzugeben.

Die Hochschule ist verpflichtet, die Bemessungsgrundlagen ihrer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen in der Umsatzsteuervoranmeldung und in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung zu erklären. Des Weiteren muss die Hochschule - unter den weiteren Voraussetzungen des § 18a UStG - die Bemessungsgrundlagen ihrer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen in einer Zusammenfassenden Meldung gegenüber dem BZSt angeben.

4.4.3. § 4 Nr. 12 UStG (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken)

Steuerfrei ist auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Hierzu gehören nicht nur ganze Grundstücke, sondern auch Grundstücksteile wie Gebäude, Stockwerke und einzelne

Räume. Die Steuerbefreiung kommt nicht zur Anwendung, wenn die Hochschule Wohn- und Schlafräume kurzfristig (= bis zu sechs Monate) an Fremde vermietet (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG), auch soweit kein gaststättenähnliches Verhältnis vorliegt. Es kommt insoweit aber die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG in Betracht (Abschn. 12.16 UStAE).

Die Hochschule kann auf die Steuerbefreiung verzichten, wenn die Vermietung oder Verpachtung an einen anderen Unternehmer erfolgt, der das Grundstück bzw. den Grundstücksteil zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 9 UStG). Durch einen wirksamen Verzicht auf die Steuerbefreiung lässt sich der Ausschluss des Vorsteuerabzugs für die Eingangsleistungen vermeiden, die mit dem vermieteten Grundstück/ Grundstücksteil zusammenhängen.

4.4.4. § 4 Nr. 14 Buchstabe b Satz 1 UStG

Universitätskliniken erbringen regelmäßig steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchstabe b Satz 1 UStG. Als eng mit dem Betrieb der Krankenhäuser verbunden gelten solche Umsätze, die nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich für die Krankenhäuser sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen. (Abschn. 4.14.6. Abs. 1 Satz 1 UStAE).

4.4.5. § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG

Hiernach sind steuerfrei die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die u. a. von jPöR durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.

4.4.6. Besteuerung des Hochschulsports

(vgl. Tz. 3.5.11)

Hochschulen erbringen häufig ein vielfältiges Angebot verschiedener Leistungen im Bereich des Sports gegen Entgelt. Dies betrifft u. a. die Durchführung von Sportkursen an Studierende, Uni-Personal und Dritte, das Betreiben von Sport- oder Kletterhallen oder eines Schwimmbades mit Sauna, die Durchführung von „Sport“-Reisen sowie die Nutzungsüberlassung von Sportanlagen wie Tennisplätzen, Beach-Volleyballplätzen u. v. m.

Die Hochschule hat zu prüfen, ob auf ihre verschiedenen Angebote im Bereich des „Hochschulsports“ eine Steuerbefreiungsnorm anwendbar ist. Es können die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a oder b UStG erfüllt sein.

§ 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG

Zu den in § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG bezeichneten Veranstaltungen belehrender Art auf dem Gebiet des Sports gehören nach Abschn. 4.22.1 Abs. 4 Satz 1 UStAE die Erteilung von Sportunterricht, z. B. die Erteilung



von Schwimm-, Tennis-, Reit-, Segel- und Skiunterricht. Ein bestimmter Stunden- und Stoffplan sowie eine von den Teilnehmern abzulegende Prüfung sind nicht erforderlich. Die Steuerbefreiung gilt unabhängig davon, ob der Sportunterricht Mitgliedern des Vereins oder anderen Personen erteilt wird (vgl. Abschn. 4.22.1 Abs. 4 Sätze 4 und 5 UStAE).

§ 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG

§ 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG befreit andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen, die von den in Buchst. a genannten Unternehmern durchgeführt werden, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht. Teilnehmergebühren i. S. d. Norm sind Entgelte, die aktive Sportler allgemein für ihre Teilnahme an sportlichen Veranstaltungen zahlen.

Eine sportliche Veranstaltung ist nach Abschn. 4.22.2 Abs. 2 UStAE die organisatorische Maßnahme einer begünstigten Einrichtung, die es aktiven Sportlern erlaubt, Sport zu treiben. Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur ist für die Veranstaltung nicht notwendig. Es ist auch **nicht erforderlich**, dass Publikum teilnimmt oder **ausschließlich Mitglieder** sich sportlich betätigen. Deshalb können schon das bloße Training, Sportkurse und Sportlehrgänge eine sportliche Veranstaltung sein. Teilnehmergebühren i. S. d. Steuerbefreiungsnorm sind Entgelte, die gezahlt werden, um an den Veranstaltungen aktiv teilnehmen zu können, z. B. Startgelder und Meldegelder (vgl. Abschn. 4.22.2 Abs. 5 Satz 1 UStAE).

Angeleitete Sportangebote einer Hochschule dürften - unabhängig davon, ob die Teilnehmenden Angehörige der Hochschule sind oder nicht - die Voraussetzungen der Steuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 22 UStG erfüllen.

Dies gilt jedoch nicht für reine Nutzungsüberlassungen von Sportanlagen. Dies ist in Bezug auf die Angebote für die Nutzung von z. B. Tennisplatz, Beachvolleyballplatz, Soccer oder die Kletterhalle u. w. zu prüfen.

Überlassung von Sportanlagen zur Nutzung

Die Überlassung von Sportanlagen ist umsatzsteuerpflichtig, weil das bloße Zurverfügungstellen von Sportanlagen keine Durchführung einer sportlichen Veranstaltung i. S. d. § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG darstellt, sondern lediglich die Voraussetzungen für die Durchführung von sportlichen Veranstaltungen schafft (vgl. Abschn. 4.22.2 Abs. 4 Satz 2 UStAE).

Die Überlassung von Sportanlagen fällt regelmäßig auch nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG (vgl. Abschn. 4.12.6 Abs. 1 u. 2 Nr. 8 UStAE; BMF-Schreiben vom 15.10.2001; BFH-Urteil vom 31.05.2001 - V R 97/98 - BStBl II 2001, S. 658). Umsätze aus der Überlassung von Sportanlagen sind damit **umsatzsteuerpflichtig**.

Durchführung von Sportreisen

Sportreisen sind als sportliche Veranstaltung i. S. d. § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG anerkannt, wenn die sportliche Betätigung wesentlicher und notwendiger Bestandteil der Reise ist (vgl. Abschn. 4.22.2 Abs. 3 UStAE), wie z. B. eine Reise zum Wettkampfort, bei der das Entgelt insgesamt die Teilnahme an der sportlichen Veranstaltung sichert. Stehen touristische Interessen und Erholung bei einer Reise, bei der auch Sport getrieben wird, im Vordergrund, handelt es sich nicht um eine sportliche Veranstaltung i. S. d. § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG. Derartige Reisen sind **steuerpflichtig**.

4.5. Vorsteuer

4.5.1. Allgemeines

Ist die Hochschule als Unternehmer tätig, kann sie nach § 15 Abs. 1 UStG die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

- die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für das Unternehmen der Hochschule ausgeführt worden sind. Dies setzt voraus, dass die Hochschule eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt,
- die entstandene Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für das Unternehmen der Hochschule eingeführt worden sind,
- die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen für das Unternehmen der Hochschule sowie
- die Steuer für Leistungen, die für das Unternehmen der Hochschule ausgeführt worden sind und für die die Hochschule als Leistungsempfängerin die Steuer nach § 13b UStG schuldet.

Bei der Lieferung, der Einfuhr oder dem innergemeinschaftlichen Erwerb eines Gegenstands ist für den Vorsteuerabzug Voraussetzung, dass die Hochschule den Gegenstand zu mindestens 10 Prozent für ihr Unternehmen nutzt.

4.5.2. Ausschluss des Vorsteuerabzugs

Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, wenn die Hochschule steuerfreie Umsätze oder Umsätze im Ausland ausführt, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt werden. Für bestimmte steuerfreie Umsätze (z. B. Ausfuhrlieferungen, innergemeinschaftliche Lieferungen) tritt der Vorsteuerausschluss nicht ein (§ 15 Abs. 2 und 3 UStG).

4.5.3. Aufteilung des Vorsteuerabzugs

4.5.3.1. Allgemeines

Bei einer Leistung, die sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist die Vorsteuer aufzuteilen. Die Vorsteuer ist nur insoweit abzugsfähig, als die Hochschule die Eingangsleistung für ihren unternehmerischen Bereich verwendet. Das gilt sowohl für die Lieferung von vertretbaren Sachen und für sonstige Leistungen als auch bei Erwerb oder Herstellung von einheitlichen Gegenständen. Aufzuteilen sind nur die Vorsteuerbeträge, die nicht ausschließlich dem unternehmerischen Bereich oder nicht ausschließlich dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden können (Abschn. 15.19 UStAE).

Die Hochschule hat die abziehbaren Teile der Vorsteuerbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung grds. nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung zu ermitteln. Dabei kann sie die



betriebliche Kostenrechnung oder die Aufwands- und Ertragsrechnung als Anhaltspunkte für die Vorsteueraufteilung heranziehen. Eine Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel ist nur dann zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist.

Die Hochschule muss auch dann eine Vorsteueraufteilung vornehmen, wenn sie sowohl steuerpflichtige als auch steuerfreie Umsätze ausführt (§ 15 Abs. 4 UStG). Für die Aufteilung gelten die vorstehenden Grundsätze (Abschn. 15.17 UStAE).

Besonderheiten gelten für Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Grundstücken. Hier erfolgt die Aufteilung in der Regel nach dem Flächenschlüssel. Bei Nutzungsüberlassungen kann auch der zeitliche Umfang der einzelnen Nutzung in Betracht kommen.

4.5.3.2. Vereinfachungsregelungen

Wegen der Schwierigkeiten bei der sachgerechten Zuordnung der Vorsteuern kann das Finanzamt auf Antrag Erleichterungen gewähren. Dabei können die Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, nach dem Verhältnis der Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich zu den Einnahmen aus dem nichtunternehmerischen Bereich aufgeteilt werden. Dabei sind alle Einnahmen zu berücksichtigen, die der Hochschule zufließen, insbesondere die Einnahmen aus Umsätzen (z. B. Auftragsforschung, Veranstaltungen, Gutachten, Lizenzüberlassungen) sowie die Zuschüsse und Spenden (Abschn. 2.10 Abs. 6 ff. UStAE).