

**Anforderungen
an die Hochschulverwaltung
aus Sicht der Finanzbehörden**

Michael Rave

Gliederung

1. Vorbemerkung
2. Erwartungen der Finanzverwaltung an die Hochschulverwaltung
 - 2.1 Erwartungen aus Sicht der Finanzämter
 - 2.1.1 Ausgangsbasis
 - 2.1.2 Erwartungen
 - 2.2 Erwartungen aus Sicht der Ministerialebene und des Gesetzgebers
 - 2.2.1 Einfluss der Grundkonzeption der Besteuerung der öffentlichen Hand
 - 2.2.2 Auswirkungen auf die Umsatzsteuer
 - 2.2.3 Forschung
3. Erwartungen der Hochschulen an die Finanzverwaltung und den Steuergesetzgeber
4. Überlegungen zu einer Änderung der Besteuerungskonzeption

| |
|---|
| <p>Über Rückmeldungen und Anregungen zum folgenden Fließtext und den Folien oder fachlichen Austausch freue ich mich. Tel.: 030-902410102 Fax: 030-9020284149 Mail: Michael.Rave@freenet.de</p> |
|---|

1. Vorbemerkung

Die Beziehungen zwischen Hochschulen und Steuerverwaltung sehe ich geprägt von einem beachtlichen Maß an Unkenntnis und wohl auch Unverständnis der jeweils anderen Seite.

Der typische Steuerbeamte ist dafür ausgebildet, natürliche Personen oder Personengruppen und juristische Personen, deren Ziel die Erzielung von Einkünften oder Einnahmen ist, zu den in den verschiedensten Steuergesetzen vorgesehenen Steuern heranzuziehen. Der besondere Auftrag und die Ziele von Hochschulen in unserem Staatswesen, die Konstruktion einer Hochschule im Engeren und erst recht das sich um eine Hochschule rankende Geflecht von mit ihr kooperierenden Personen und Personengruppen, anderen Hochschulen, hochschulfremden Unternehmen und ausgegliederten, rechtlich verselbständigten Aktivitäten etc. sind ihm weitgehend fremd. Ich schließe mich selbst mit ein.

Auf der anderen Seite finden sich Professoren, wissenschaftliche Mitarbeiter, Universitätsverwaltungen und alle die Gebilde, die sich um die Hochschule angesiedelt haben, mit ihr und von ihr leben. Sie sehen sich einem Wust, für einen Außenstehenden nur schwer miteinander ins Lot zu bringenden, vor allem kleinteiligen steuerlichen Vorschriften und Anwendungsgrundsätzen gegenüber, die z. T. nicht einmal allgemeinverbindlich geregelt und nachlesbar sind. Sie sind auf die Wissensvermittlung und das Erarbeiten neuen Wissens, auf Lehre und Forschung ausgerichtet und sehen sich, das ist mein Eindruck, umzingelt von einer lehr- und forschungsfeindlichen Welt, die schon unerträglich genug wäre, wenn es nur Haushaltsgrundsätze, Zuwendungsrichtlinien, Beamten- und Tarifrecht gäbe. Und am Ende, meistens Jahre nach Erfüllung Ihrer Aufgaben, erscheinen zu guter Letzt nicht nur Rechnungshöfe, sondern auch noch Lohn-, Umsatzsteuer- und Betriebsprüfer, die Ihnen – ohne Reparaturmöglichkeit – erklären, was Sie richtig, vor allem aber, was Sie falsch gemacht haben. Das Ende vom Lied, wenn Sie nicht auf Verständnis, Hilfsbereitschaft und Kreativität in der Lösung entstandener Probleme stoßen: Sie verlieren Mittel an den Fiskus, die Sie dringend für die Erfüllung Ihrer Aufgaben benötigen.

Dies ist eine Situation, die ich immer wieder bei Gesprächen mit Hochschulvertretern oder Forschungsbereichen erlebe. Zwei Bereiche desselben Staates haben erhebliche Mühe, zueinander zu finden und Problemzonen gemeinsam zu definieren, um sie einer Lösung zuzuführen.

Vor diesem Hintergrund sehe ich eine Funktion meiner Ausführungen darin, Ihnen einerseits Einiges über derzeitige Erwartungen der Finanzverwaltung an die Hochschulverwaltung mitzuteilen, andererseits auch Erwartungen anzusprechen oder im Rahmen der Diskussion entgegenzunehmen, die Hochschulen an die Finanzverwaltung und den Steuergesetzgeber haben oder vielleicht haben sollten und abschließend einige Gedanken über eine Weiterentwicklung der Besteuerungskonzeption zu skizzieren, wie ich persönlich sie mir wenigstens im Ergebnis wünschen würde.

2. Erwartungen der Finanzverwaltung an die Hochschulverwaltung

Die Erwartungen der Finanzverwaltung sind m. E. unterschiedlich ausgeprägt je nachdem, auf wessen Werte abzustellen ist, die der Finanzämter mit ihrem praxisorientierten Ansatz der Umsetzung vorgegebener steuerlicher Grundentscheidungen auf den Einzelfall oder die der Ministerial-ebene, die die Rechtsentwicklung und –auslegung bis hierher wesentlich geprägt und beeinflusst hat und an sich einen konzeptionellen Ansatz für steuerrechtliche Überlegungen anstellen müsste.

2.1 Erwartungen aus Sicht der Finanzämter

Die typische Hochschule ist in Deutschland eine Körperschaft des öffentlichen Rechts und unterliegt damit den Grundsätzen der Besteuerung der öffentlichen Hand. Sie soll deshalb Ausgangspunkt der Betrachtung sein.

2.1.1 Ausgangsbasis

Als Juristische Person des öffentlichen Rechts (JPdöR) (Folie 3) verfügt die Hochschule (ggf.) über

- einen Hoheitsbereich, den Lehrbetrieb und den Bereich der Eigenforschung und der zuzwendungsfinanzierten Grundlagenforschung. Dieser Bereich ist ertragsteuerirrelevant und umsatzsteuerlich nichtsteuerbar (Folie 4);
- einen Vermögensverwaltungsbereich, die Zwischenanlage liquider Mittel und die Nutzung von Grundstücken oder Räumen. Ertragsteuerlich ist auch dieser Bereich irrelevant. Umsatzsteuerlich ist er grundsätzlich nichtsteuerbar, weil die öffentliche Hand nur im Rahmen ihrer ertragsteuerlichen Betriebe gewerblicher Art (BgA) als unternehmerisch tätig angesehen wird (§ 2 Abs. 3 UStG);
- einen oder mehrere BgA, die grundsätzlich steuerpflichtig sind. In diesen BgA wird die JPdöR als umsatzsteuerlicher Unternehmer tätig. Ihre Leistungen unterliegen grundsätzlich dem vollen Umsatzsteuersatz;
- ggf. BgA, die wegen Erfüllung der Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts (§§ 51 ff AO) steuerbegünstigt sind. Insoweit unterliegen ihre Leistungen des begünstigten Bereiches nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG dem ermäßigten Umsatzsteuersatz;
- als Teil eines an sich begünstigten BgA über einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der dann abweichend wiederum dem vollen Umsatzsteuersatz unterliegt.

2.1.2 Erwartungen

Die grundlegende Erwartung der Steuerverwaltung geht dahin, die steuerrelevanten Sachverhalte, die eine solche Hochschule bewirkt so genau und so rechtzeitig zu erfahren, dass sie die steuerlichen Folgen daraus sachgerecht ziehen kann. Dabei wird sich Ihr Finanzamt für den eindeutig hoheitlichen bzw. vermögensverwaltenden Bereich nur unter bestimmten Aspekten interessieren. Von Belang wird aber die Abgrenzung der steuerirrelevanten, nichtsteuerbaren Bereiche von den steuerrelevanten und ggf. steuerpflichtigen Bereichen sein, also von den BgA, seien diese nun steuerpflichtig oder steuerbegünstigt.

Im Hoheitsbereich und im Vermögensverwaltungsbereich dürften normalerweise nur wenige Steuersachverhalte anfallen, die ein Handeln gegenüber dem Finanzamt erfordern.

Seit langem bekannt und am wichtigsten ist hier die Lohnsteuer zu nennen.

In jüngerer Zeit ist der Wechsels der Steuerschuldnerschaft (§ 13 b Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 – 3 UStG) zu beachten¹. In diesen Fällen hat die Hochschule als Leistungsempfängerin die Umsatzsteuer zu berechnen, anzumelden und abzuführen. Es ergeben sich darüber hinaus Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG.

Die öffentliche Hand und damit auch die Hochschulen unterliegen auch der Bauabzugsteuer nach §§ 48 ff EStG². Der Leistungsempfänger hat einen Steuerabzug i. H. v. 15 % für den Leistenden vorzunehmen, den dieser auf bestimmte Steuern, insbesondere die Lohnsteuer, anrechnen kann.

Interessanter ist der Bereich der BgA. Hier will das Finanzamt die Hochschulen selbstverständlich als korrekten Steuerpflichtigen erleben, der seinen Erklärungspflichten nachkommt und seine Steuern pünktlich und vollständig entrichtet. Hierzu gehört auch die Führung aussagekräftiger Bücher.

¹ Nr. 1: Werklieferungen und sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers;
Nr. 2: Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens;

Nr. 3: Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.

² § 48 Abs. 1 Satz 3 EStG: Bauleistungen sind alle Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen.

Sofern der BgA gemeinnützig verfasst sein soll, sind auch die Bedingungen des Gemeinnützigkeitsrechts einzuhalten (Satzung, satzungsgemäßes tatsächliches Handeln, vor allem Einhalten der Bedingungen der Selbstlosigkeit, insbesondere der Vermögensbindung).

2.2 Erwartungen aus Sicht der Ministerialebene und des Gesetzgebers

Von Seiten der Finanzverwaltung ist die Betrachtung m. E. weitgehend davon bestimmt, eine möglichst weitgehende und vergleichbare Erfassung aller wirtschaftlich relevanten Vorgänge und deren Besteuerung unter dem Gleichheitsgrundsatz herbeizuführen. Dieses Ziel prägt die im Augenblick wieder einmal in Gang gekommene Diskussion über die Grundlinien der Besteuerung der öffentlichen Hand, beeinflusst Überlegungen zum Gemeinnützigkeitsrecht und wirkt sich leider auch stark auf Grundfragen der Besteuerung von Wissenschaft und Forschung aus.

2.2.1 Einfluss der Grundkonzeption der Besteuerung der öffentlichen Hand

M. E. wird in den Diskussionen auf Bund/Länder-Ebene, die ich miterlebe, weitgehend unkritisch als Ausgangspunkt angenommen, dass alles Handeln grundsätzlich steuerrelevant sei und deshalb auch der Besteuerung zuzuführen sei. Vor diesem Hintergrund wird dann lediglich überlegt, ob bestimmte Ziele die Verankerung von Ausnahmen von diesem Grundsatz zulassen oder ob unter Gleichbehandlungsaspekten und aus Wettbewerbsgesichtspunkten Ausnahmen nicht zuzulassen sind. Wesentlichen Einfluss hat dabei die Verquickung von ertragsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Betrachtung im Bereich der Besteuerung der öffentlichen Hand (Folie 7):

- (§ 2 Abs. 3 UStG: Umsatzsteuerbarkeit nur im Rahmen der Betriebe gewerblicher Art - BgA)
- weniger ausgeprägt, im Gemeinnützigkeitsrecht (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG: ermäßigter Steuersatz für Umsätze des steuerbegünstigten Bereichs). Folie 8

Das Einkommensteuerrecht trennt die Ebenen privater, nicht steuerrelevanter Betätigungen von den Bereichen der Einkünfteerzielung, die allein der Ertragsbesteuerung unterliegen. Nur diejenigen Betätigungen, die mit der Absicht betrieben werden, einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erwirtschaften, sind ertragsteuerrelevant. Dieser Grundsatz ist bereits darin verankert, dass das Gesetz die Einkunftsarten in § 2 EStG benennt, innerhalb derer die Einkommensbesteuerung stattfindet.

Demgegenüber erfasst das Körperschaftsteuerrecht bei der öffentlichen Hand seit Jahrzehnten bereits Betätigungen als wirtschaftlich relevant, wenn sie sich mit Einnahmeerzielungsabsicht im wirtschaftlichen Verkehr betätigen. Damit werden Aktivitäten dem steuerlichen Zugriff unterworfen, die bei natürlichen Personen außer Ansatz bleiben. Die Grundfrage eines Wechsels zum einkommensteuerlichen Ansatz bei gleichzeitiger Entkoppelung von Ertragsbesteuerung und der Umsatzbesteuerung wird seit Jahren zwischen Bund und Ländern heftig diskutiert, ohne einer Lösung wirklich näher gekommen zu sein.

Ich favorisiere den Wechsel zu dieser ertragsteuerlichen Anknüpfung an das Einkommensteuerrecht mit der Folge, dass zahlreiche Betätigungen der öffentlichen Hand allenfalls noch für Zwecke der Umsatzsteuer aufgegriffen werden müssten. Damit würde sich die Realität der Besteuerung durchsetzen. Die weitaus größte Zahl von BgA führt nämlich nicht zu einer Ertragsteuer, wirft aber viele Folgefragen und Unsicherheiten auf.

Für die Hochschulen würde dies bedeuten, dass für kleinere Einnahmeerzielungsbereiche, die allenfalls der Erwirtschaftung eines Deckungsbeitrages zu den anfallenden Kosten des Lehr- oder Forschungsbetriebes dienen, die Einkünfteerzielung zu verneinen wäre und deshalb ein Teil des Verwaltungsaufwandes für steuerliche Zwecke entfallen könnte. Lediglich wenige Bereiche mit höheren Einnahmepotentialen dürften dann noch ertragsteuerlich interessant sein. Sie könnten in einem zweiten Schritt zusammengefasst und einheitlich gegenüber der Steuerverwaltung erklärt werden. Dadurch würden sich Möglichkeiten der Saldierung von Anfangsverlusten, die im Forschungsbereich nahe liegen, mit Überschüssen ergeben, die auch der gewerblichen Wirtschaft offen stehen.

2.2.2 Auswirkungen auf die Umsatzbesteuerung

Die Folge einer Entkoppelung von Ertragsteuer und Umsatzsteuer wäre allerdings, dass der Gesetzgeber eine eigene Anknüpfung für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand regeln müsste (Folie 9). An sich könnte dies nach den allgemeinen Grundsätzen der USt geschehen, allerdings unter Berücksichtigung des fehlenden Leistungs-/Gegenleistungsverhältnisses des hoheitlichen Handelns der öffentlichen Hand. Probleme gegenüber der jetzigen, umsatzsteuerlich aber auch unsystematischen Regelung würden sich für den Bereich der Vermögensverwaltung ergeben können. Diese Folgen würde ich aber für hinnehmbar ansehen.

2.2.3 Forschung

Die Position zur Forschungsförderung im Bereich des Steuerrechts ist m. E. wenig eindeutig. Seit der Entscheidung des 5. Senats des BFH zur Auftragsforschung von 30.11.1995 (V R 29/91 – BStBl. II 1997, 189) scheint mir eine Konzeption für eine großzügige Lösung zu fehlen. Die Entscheidung des EuGH, die zwischenzeitliche Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 21 a UStG für gemeinschaftswidrig zu erklären, hat möglicherweise den Mut für neue Wege und unterstützende Schritte schrumpfen lassen.

Für die privatrechtlichen gemeinnützigen Forschungseinrichtungen ist zwar mit § 68 Nr. 9 AO eine wohl weitgehend akzeptierte Lösung geschaffen worden, indem in diesen Fällen bei Untrennbarkeit der Grundlagen- und der Auftragsforschung der Vorsteuerabzug ermöglicht wurde bei Versteuerung der Ausgangsumsätze der begünstigten Auftragsforschung mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Eine vergleichbare Lösung fehlt aber für die öffentlich-rechtlichen Forschungsinstitute und die Hochschulen bisher.

Hinzukommt, dass zur Zeit nicht absehbar ist, ob und wie lange noch der begünstigte Umsatzsteuersatz für Umsätze gemeinnütziger Einrichtungen außerhalb eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erhalten bleiben. Fiele diese Begünstigung, dann wären die Umsatzsteuervorteile im Forschungsbereich wieder verloren.

Manchmal habe ich den Eindruck, dass die Umsatzsteuerfolgen auch gar nicht ungern gesehen werden. Immerhin kommt ja auch dadurch einiges an Steuer zustande.

Ertragsteuerlich ist zwar durch § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 Nr. 30 GewStG die Auftragsforschung befreit worden (mit den schon aus § 68 Nr. 9 AO bekannten Einschränkungen). Es fehlt aber eine umsatzsteuerliche Lösung. Die Hoffnung auf eine Gesetzesinitiative des Bundes ist verfliegen. Ob Bayern einen Vorschlag einbringen wird, ist noch nicht mit Sicherheit abzusehen.

3. Erwartungen der Hochschulen an die Finanzverwaltung und den Steuergesetzgeber

Ich gehe davon aus, dass die Zufriedenheit mit Förderung der Wissenschafts- und Forschungslandschaft nicht ausgeprägt ist. Aus einer Reihe von Einzelsachverhalten, in deren Lösung wir eingeschaltet worden sind, wird deutlich, dass die unterschiedliche Behandlung der privatrechtlichen gemeinnützigen Einrichtungen und der öffentlich-rechtlichen, ansonsten aber vergleichbaren Einrichtungen nicht befriedigt. Im günstigsten Fall gelingt es mit Hilfe der Steuerverwaltung, Auswege zu finden, die aber mitunter wie Hilfskrücken anmuten.

Genauere Positionen genereller Art der Hochschulen zu ihrer eigenen Besteuerung habe ich bisher noch nicht erkennen können.

Vielleicht wäre ein solches Forum geeignet, die Wünsche und Forderungen genauer zu sammeln und zu formulieren.

4. Überlegungen für eine Weiterentwicklung der Besteuerungskonzeption

Meine Vorstellung ist, die Ertragsbesteuerung der öffentlichen Hand auf die Betätigungen mit Einkünfteerzielung zu begrenzen, diese dann aber auch frei zusammenfassen zu lassen.

Der Unternehmerbegriff kann bei der öffentlichen Hand dem allgemeinen entsprechen, wobei man sich darüber im Klaren sein muss, dass die Leistungserbringung im Hoheitsbereich nicht im Leistungs-/Gegenleistungsverhältnis geschieht, sondern im Über-/Unterordnungsverhältnis.

Die Umsatzsteuerbegünstigung der gemeinnützigen Einrichtungen sollte auf jeden Fall erhalten bleiben. Sie ist nach der 6. EG-Richtlinie zulässig. Für einen einschränkenden Gebrauch dieser Regelung besteht m. E. kein Anlass.

In der Forschungsförderung halte ich es ärgerlich, dass eine Entlastung der Forschungsleistungen von Umsatzsteuer auf Leistungsbezüge gerade in dem wichtigsten Forschungsbereich, der Grundlagenforschung, daran scheitert, dass diese Forschung zuwendungsfinanziert ist und die Forschungsergebnisse nicht zu Exklusivrechten führen dürfen, sondern publiziert werden müssen.

Auch diese Forschungsergebnisse münden letztlich in eine Nutzenanwendung, die typischerweise zu umsatzsteuerpflichtigen Ausgangsumsätzen und zur Entlastung der Leistungsbezüge von der Vorsteuer führen – nur eben nicht auf der Ebene der Grundlagenforschungseinrichtungen. An sich ist das ein Störfaktor im System der Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug.

Wünschenswert wäre die Schaffung einer Vorsteuerentlastung der Grundlagenforschung mit der Begründung, dass die Ergebnisse dieser Forschung nicht die typischen Wirtschaftsgüter sind, die nach der Konzeption des UStG dem nicht mehr zu entlastenden Endverbrauch zuzurechnen sind. Diese Ergebnisse werden der Allgemeinheit angedient, damit diese sich ihrer zur weiteren Forschung bedient oder sie für die Umsetzung in praktische Ergebnisse verwendet. Zum weitaus größten Teil wird m. E. die Forschung in Fertigungsprozesse der Wirtschaft einmünden, deren Ergebnisse ihrerseits wieder der USt unterliegen. Allenfalls die Endprodukte dieses Produktionsprozesses sind dann Wirtschaftsgüter, die beim Endverbraucher nicht mehr zu entlasten sind.

In ähnlicher Weise wäre über die derzeitige Lösung für die Auftragsforschung nachzudenken. Entweder gelingt es, die Aufträge, an die die Zuwendung geknüpft wird, so auszugestalten, dass die jetzige Sicht einer Leistungs-/Gegenleistungsbeziehung verlassen werden kann (Ergebnis wäre eine breitere Einstellung von Forschung in den Grundlagenforschungsbereich). Oder man müsste hinterfragen, ob wirklich für alle Formen der Auftragsforschung die Umsatzsteuerpflicht angebracht und zwingend erscheint.