

Martin Strahl

## Die Besteuerung von staatlichen und privaten Schulen und Hochschulen

### 1 Steuerliche Erheblichkeit der Rechtsstellung der Schule oder Hochschule

Die steuerliche Einordnung einer Schule oder Hochschule ist von ihrer Rechtsstellung abhängig. Öffentliche Schulen haben einen Schulträger, der eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.<sup>1</sup> Staatliche Hochschulen sind selbst „Körperschaften des öffentlichen Rechts und zugleich staatliche Einrichtungen“.<sup>2</sup> Als Körperschaft des öffentlichen Rechts sind Hochschulen sowie die Schulträger öffentlicher Schulen (zuvörderst Gemeinden oder Gemeindeverbände) nur im Rahmen ihrer sogenannten Betriebe gewerblicher Art Steuerrechtssubjekte.<sup>3</sup> Nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehört nach § 4 Abs. 5 KStG der Hoheitsbetrieb. Dieser Einstufung folgt auch das nationale Umsatzsteuerrecht mit § 2 Abs. 3 UStG.<sup>4</sup>

Der Betrieb öffentlicher Schulen rechnet grundsätzlich zum Hoheitsbetrieb des Schulträgers. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 11.1.1979 deutlich herausgestellt.<sup>5</sup> Für staatliche Hochschulen als Körperschaften des öffentlichen Rechts sind Forschung und Lehre grundsätzlich als hoheitliche Tätigkeiten anerkannt. Dies hat bereits der Reichsfinanzhof festgestellt.<sup>6</sup> Dem ist der Bundesfinanzhof gefolgt.<sup>7</sup>

1 Vgl. zum Beispiel § 6 Abs. 3, 4 des Schulgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (Schulgesetz NRW – SchulG).

2 Vgl. § 58 Abs. 1 Satz 1 HRG, § 2 Abs. 2 des Gesetzes über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulgesetz – HG) bestimmt in der geltenden Fassung, die Hochschulen seien vom Land getragene rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts.

3 Vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 in Verbindung mit § 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG).

4 Einschränkend sei insoweit darauf verwiesen, dass nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuersystem-Richtlinie) hoheitliche Tätigkeiten, welche von Körperschaften des öffentlichen Rechts erbracht werden, dann der Besteuerung unterliegen, „sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde“. Der Steuerpflichtige kann sich unmittelbar auf die gemeinschaftsrechtliche Regelung in Art. 13 Abs. 1 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie berufen, wenn sie zu einem günstigeren Ergebnis denn die Anwendung der nationalen Bestimmung in § 2 Abs. 3 UStG führt (zum Beispiel Eröffnung des Vorsteuerabzugs), so ausdrücklich BFH-Urteil XI R 33/94 vom 11.6.1997, Bundessteuerblatt (BStBl.) 1999 II, S. 418, 420. Führt die gemeinschaftsrechtliche Regelung demgegenüber zu einer Schlechterstellung des Steuerpflichtigen im Vergleich mit der nationalen Regelung, darf sie sich nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken, vgl. *Reiß, W.*, Die nicht ordnungsgemäße Umsetzung von EG-Steuerrichtlinien und ihre Folgen, Steuer und Wirtschaft (StuW) 1994, S. 323, 325; *Heizmann, G./Heizmann, E./Schroeder, K.U.*, Vorsteuerabzug aus vermögensverwaltender Tätigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts, Deutsches Steuerrecht (DStR) 2004, S. 705, 706 (rechte Spalte).

5 Vgl. BFH-Urteil V R 26/74 vom 11.1.1979, BStBl. 1979 II, S. 746, 748.

6 Vgl. RFH-Gutachten V D 1/37 vom 9.7.1937, Reichssteuerblatt (RStBl.) 1937, S. 1306, 1307: „Die Forschungs- und Lehrtätigkeit einer Universität ist unzweifelhaft eine öffentlich-rechtliche Tätigkeit und damit Ausübung der öffentlichen Gewalt“, so auch RFH-Gutachten GrS. D 5/38 vom 2.7.1938, RStBl. 1938, S. 743, 744.

7 Vgl. BFH-Urteile V 120/59 vom 13.4.1961, BStBl. 1961 III, S. 298; I R 156/87 vom 14.3.1990, BStBl. 1990 II, S. 866, 868.

Tätigkeiten im Rahmen des Hoheitsbetriebes bedingen grundsätzlich keine steuerlichen Konsequenzen; sie vollziehen sich außerhalb der steuerlich bedeutsamen Sphäre. Dies gilt – wie bereits oben erwähnt – nach nationalem Recht auch für die Umsatzbesteuerung des öffentlichen Schulträgers sowie der staatlichen Hochschule: Einnahmen des Hoheitsbetriebes (zum Beispiel Studiengebühren) sind nicht umsatzsteuerbar.<sup>8</sup> Der Schulträger einer öffentlichen Schule oder eine staatliche Hochschule können somit nur mit wirtschaftlichen Tätigkeiten außerhalb des Hoheitsbetriebes – sowie grundsätzlich auch außerhalb der Vermögensverwaltung – der Besteuerung unterliegen.

Privatechtlich errichtete Schulen und private Hochschulen<sup>9</sup> können demgegenüber keine hoheitlichen Tätigkeiten ausüben.<sup>10</sup> Wird eine Schule oder Hochschule in privatrechtlicher Rechtsform errichtet oder in eine privatrechtliche Rechtsform umgewandelt, wäre eine hoheitliche Tätigkeit allenfalls denkbar, wenn eine Annahmeverpflichtung für ihre Leistungen bestünde.<sup>11</sup> Dies aber ist nicht der Fall, weil weder ein Schüler noch ein Studierwilliger verpflichtet ist, sich an eine staatlich getragene Schule oder Hochschule zu wenden. Er kann seine schulische oder hochschulische Ausbildung vielmehr auch an einer privatrechtlich organisierten Schule oder Hochschule aufnehmen (wie der Universität Witten/Herdecke, bei der es sich um eine gemeinnützige GmbH handelt).

Der Verlust der Hoheitlichkeit im Rahmen des Handelns als privatrechtliche Körperschaft führt zu folgenden Steuerrechtsfolgen:

- a) Wie dargestellt, können privatrechtliche Rechtsträger grundsätzlich keine hoheitliche Tätigkeit ausüben. Dies gilt auch dann, wenn es sich um eine der Art nach hoheitliche Tätigkeit handelt.<sup>12</sup> Forschung und Lehre als hoheitliche Tätigkeiten einer Hochschule in Gestalt der Körperschaft des öffentlichen Rechts werden ebenso wie die schulische Ausbildung bei einer privatrechtlich organisierten Hochschule oder Schule zu wirtschaftlichen Tätigkeiten. Zwar bleibt es dabei, dass Zuwendungen aus öffentlichen Kassen, die ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts und den dazu erlassenen Allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben werden, grundsätzlich umsatzsteuerrechtlich echte Zuschüsse und damit nicht umsatzsteuerbar sind.<sup>13</sup> Etwas Überschüsse aus der Forschungs- oder Lehrtätigkeit unterliegen aber – anders als bei Schulen in staatlicher Trägerschaft oder staatlichen Hochschulen – der Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer.<sup>14</sup>

8 Es bleibt abzuwarten, ob an dieser Beurteilung auch dann festgehalten wird, falls sich die Tätigkeit in einem potentiellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlich tätigen Marktteilnehmern vollzieht. Beim BFH ist gegenwärtig unter Az. V R 10/09 die Rechtsfrage anhängig, ob bei einer Hochschule die auf Grund einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erfolgende Überlassung von Räumlichkeiten und Einrichtungen an Hochschulbedienstete gegen Zahlung eines pauschalierten Nutzungsentgeltes der Umsatzsteuer unterliegt (verneinend in der ersten Instanz Finanzgericht Münster mit Urteil 5 K 6658/03 U vom 11.12.2008, Entscheidung der Finanzgerichte [EFG] 2009, S. 1060).

9 § 2 Abs. 1 Satz 2 HG NRW lässt zu, dass staatliche Hochschulen auch in anderer Rechtsform errichtet oder in eine andere Rechtsform umgewandelt oder in die Trägerschaft einer Stiftung überführt werden können. Gleichartige Regelungen finden sich auch in den übrigen Bundesländern.

10 Vgl. R 6 Abs. 7 Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR) 2004: „Betriebe, die in eine privatrechtliche Form gekleidet sind, werden nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert.“

11 Vgl. BFH-Urteil I R 63/03 vom 25.1.2005, BStBl. 2005 II, S. 501.

12 Vgl. BFH-Urteil V R 81/99 vom 20.12.2001, BStBl. 2003 II, S. 213.

13 Vgl. Abschn. 150 Abs. 8 Satz 1 Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) 2008.

14 Für staatliche Hochschulen gilt für privatwirtschaftlich finanzierte Auftragsforschungstätigkeiten im ertragsteuerlichen Bereich eine Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 23 Körperschaftsteuergesetz (KStG), § 3 Nr. 30 Gewerbesteuergesetz (GewStG).

Diese ertragsteuerlichen Konsequenzen lassen sich indes vermeiden, indem eine privatrechtlich organisierte Schule oder Hochschule als gemeinnützige Körperschaft errichtet wird.<sup>15</sup>

- b) Auch Einnahmen aus der Vermögensverwaltung rechnen bei einer privatrechtlich organisierten Hochschule oder Schule nicht zum steuerrechtlich irrelevanten Bereich. Dies betrifft Zinseinnahmen, Entgelte aus der langfristigen Überlassung unbeweglicher oder beweglicher Vermögensgegenstände sowie Entgelte aus der Rechteüberlassung (welche indes auch bei Körperschaften des öffentlichen Rechts nur dann der Vermögensverwaltung zuzurechnen sind, wenn sie sich jeglicher aktiver Tätigkeit – zum Beispiel in Gestalt von Beratungen im Zusammenhang mit der Rechteüberlassung – ertragen).
- c) Ist eine Schule oder Hochschule privatrechtlich organisiert, sind des Weiteren Leistungen an andere Schulen oder Hochschulen – und seien diese als Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtet oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zugehörig –, generell steuerbar und steuerpflichtig. Sogenannte Beistandsleistungen, die in Amtshilfe erbracht und bislang dem Hoheitsbetrieb der leistenden Körperschaft des öffentlichen Rechts zugeordnet werden,<sup>16</sup> können insofern nicht mehr angenommen werden.<sup>17</sup>

## 2 Steuerliche Konsequenzen der wirtschaftlichen Betätigung von staatlichen Schulen und Hochschulen

### 2.1 Abgrenzung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten

Wie bereits in Abschnitt 1 dargestellt, resultieren aus hoheitlichen Tätigkeiten, die nur bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts denkbar sind, keine steuerlichen Konsequenzen. Dies gilt nach nationalem Umsatzsteuerrecht auch für die Umsatzbesteuerung, wobei fraglich ist, ob eine Besteuerung vorzunehmen ist, wenn die Nichtbesteuerung einer hoheitlichen Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.<sup>18</sup>

Fraglich ist, wie der Hoheitsbetrieb von übrigen Tätigkeiten der Körperschaft des öffentlichen Rechts abzugrenzen ist. Nahe liegen könnte insoweit, die Tätigkeit einer Körperschaft des öffentlichen Rechts dann dem Hoheitsbetrieb zuzuordnen, wenn sie ihr von Gesetz oder Satzung wegen

15 Zu Forschungstätigkeiten gemeinnütziger wissenschaftlicher Einrichtungen ist die Zweckbetriebsfiktion des § 68 Nr. 9 Abgabenordnung (AO) beachtlich, vgl. dazu BFH-Urteil I R 76/05 vom 4.4.2007, BStBl. 2007 II, S. 631; *Strahl, M.*, Steuerliche Begünstigung von Forschungseinrichtungen, DStR 2007, S. 1468.

16 Vgl. zum Beispiel BFH-Urteil V R 26/74 vom 11.1.1979, BStBl. 1979 II, S. 747, 748: „Ausübung öffentlicher Gewalt liegt auch vor, soweit ‚der Schulträger‘ den Nachbargemeinden die Schwimmhalle zur Erfüllung der ihnen obliegenden Erziehungsaufgaben zur Verfügung stellt. Hier ist Amtshilfe durch Schulträger für Schulträger gegeben.“

17 Vgl. zur allgemeinen steuerrechtlichen Problematik der Einordnung von Beistandsleistungen als hoheitliche Tätigkeiten den „Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts“, Bundestags-Drucksache 15/4081 vom 2.11.2004; dazu *Strahl, M.*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Steuerprobleme und -lösungen, Kölner Steuerdialog (KÖSDI) 2005, S. 14749, 14752; *Lange, H.-F.*, Bundesrechnungshof kritisiert mangelnde Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Der Betrieb (DB) 2004, S. 2776; *Dziadkowski, D.*, Zur Unternehmereigenschaft einer Einrichtung des öffentlichen Rechts aus gemeinnützigkeitsrechtlicher Sicht, Umsatzsteuer- und Verbrauchssteuer-Recht (UVR) 2005, S. 65, 67.

18 So das dem nationalen Recht übergeordnete EU-Recht in Gestalt von Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie. Der BFH wird im Revisionsverfahren V R 10/09 Gelegenheit haben, sich zu dieser Frage zu äußern.

zugewiesen ist. Darauf kommt es aber nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht an.<sup>19</sup> Die Beurteilung der Hoheitlichkeit einer Aufgabe erfolgt vielmehr unter Zugrundelegung eines spezifisch steuerrechtlichen Maßstabes.

Als eigens steuerrechtlicher Maßstab zur Einordnung einer Tätigkeit als hoheitlich oder aber potentiell einem Betrieb gewerblicher Art zugehörig wurde zunächst die Eigentümlichkeit und der Vorbehalt der betreffenden Aufgabe für die Körperschaft des öffentlichen Rechts durch die Rechtsprechung herausgearbeitet.<sup>20</sup> Die Erfüllung von Aufgaben vollzieht sich unter Anwendung der Kriterien „Eigentümlichkeit“ und „Vorbehalt“ nicht mehr im Rahmen eines Hoheitsbetriebs, wenn auch privatrechtlich organisierte Marktteilnehmer entsprechende Tätigkeiten ausüben (können) und die Körperschaft des öffentlichen Rechts dadurch – und sei es nur ungewollt – in ein Wettbewerbsverhältnis zur privaten Wirtschaft tritt.<sup>21</sup> Dabei kommt es nicht darauf an, ob privatunternehmerisch tätige Wettbewerber hinsichtlich der jeweils zu beurteilenden Tätigkeit tatsächlich vorhanden sind.<sup>22</sup> Dies entspricht dem Telos der Erfassung wirtschaftlicher Aktivitäten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts als steuerrechtlich erheblich in Gestalt der Herstellung einer Wettbewerbsgleichheit zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privatwirtschaftlichen Marktteilnehmern, die sich etwaig nur ob der Nichtbesteuerung öffentlicher Unternehmungen am Eintritt in das betreffende Marktsegment gehindert sähen. Der für Fragen der Ertragsbesteuerung juristischer Personen zuständige I. Senat des Bundesfinanzhofes wendet die Kriterien der „Eigentümlichkeit“ und des „Vorbehalts“ zur Abgrenzung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten nach wie vor an.<sup>23</sup>

Für die Umsatzbesteuerung hingegen nehmen der Europäische Gerichtshof (EuGH) sowie die für die Umsatzsteuer zuständigen Senate des Bundesfinanzhofes die Abgrenzung zwischen steuerrechtlich nicht relevanten hoheitlichen und steuerrechtlich bedeutsamen wirtschaftlichen Tätigkeiten danach vor, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts die betreffende Tätigkeit nach Maßgabe einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erbringt.<sup>24</sup> Bestimmend ist danach die Prüfung, ob die Körperschaft des öffentlichen Rechts eine Tätigkeit „im Rahmen einer eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung und nicht unter den gleichen rechtlichen Bestimmungen wie private Wirtschaftsteilnehmer ausübt“.<sup>25</sup> Sofern eine Tätigkeit im Rahmen einer eigens für die juristische Person des öffentlichen Rechts geltenden rechtlichen Regelung zu bejahen ist, ist eine hoheitliche Tätigkeit im umsatzsteuerrechtlichen Sinne gegeben. Auf eine solche Tätigkeit entfallende Entgelte sind dann – vorbehaltlich der für Deutschland noch nicht geklärten

19 Vgl. BFH-Urteile V R 79/84 vom 30.6.1988, BStBl. 1988 II, S. 910; V R 89/85 vom 21.9.1989, BStBl. 1990 II, S. 95, 97.

20 Vgl. zum Beispiel BFH-Urteile V R 32/97 vom 8.1.1998, BStBl. 1998 II, S. 410, 411; I R 156/87 vom 14.3.1990, BStBl. 1993 II, S. 866, 867; V R 3/88 vom 10.12.1992, BStBl. 1993 II, S. 380, 381; V R 79/84 vom 30.6.1988, BStBl. 1988 II, S. 910, 911.

21 Vgl. ausführlich zu den Kriterien der „Eigentümlichkeit“ und des „Vorbehalts“ Strahl, M., Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen, Finanz-Rundschau (FR) 1998, S. 761, 765; Strahl, M., Umsatzsteuerliche Aspekte des Hochschulsports, Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2001, S. 277, 278; Strahl, M., Steuerliche Chancen und Risiken bei Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an Tochtergesellschaften, FR 2002, S. 916, Kufmaul, H./Blasius, T., Körperschaftsteuerlich relevante Betätigungsfelder der öffentlichen Hand, Die Information über Steuer und Wirtschaft (INF) 2002, S. 682, 683.

22 So ausdrücklich BFH-Urteil V R 89/85 vom 21.9.1989, BStBl. 1990 II, S. 95.

23 Vgl. BFH-Urteil I R 51/07 vom 29.10.2008, Sammlung nicht amtlich veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH/NV) 2009, S. 308.

24 Vgl. zum Beispiel EuGH-Urteil C-446/98 vom 14.12.2000, DStR-Entscheidungsdienst (DStRE) 2001, S. 260, Tz. 17; BFH-Urteil V R 78/01 vom 27.2.2003, BStBl. 2004 II, S. 431.

25 Vgl. Lange, H.-F., Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, S. 1, 13.

Wettbewerbsfrage – umsatzsteuerrechtlich nicht relevant. Eine eigens für die juristische Person des öffentlichen Rechts geltende rechtliche Regelung ist aber nicht bereits dann gegeben, wenn die Gegenleistung für die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts als Gebühr, durch Gesetz oder Verordnung festgesetzt ist.<sup>26</sup> Erheblich ist vielmehr, ob die das Handeln der öffentlich-rechtlichen Körperschaft im Einzelfall leitenden Regelungen dieser ein Handeln gestatten, wie es ein privater Unternehmer nicht ausüben könnte.<sup>27</sup> Ein Handeln, wie es durch einen privatrechtlichen Unternehmer nicht ausgeübt werden könnte, ist insbesondere dann zu bejahen, wenn die öffentlich-rechtliche Körperschaft insoweit mit Sanktionsbefugnissen ausgestattet ist.

Doch nicht jede wirtschaftliche Tätigkeit ist steuerrechtlich potentiell relevant. Zur steuerlichen Erfassung kommt es nur dann, falls sich die jeweilige mit der Erzielung von Einnahmen verknüpfte Tätigkeit wirtschaftlich aus der Gesamtaktivität der Körperschaft des öffentlichen Rechts heraushebt. Dies ist dann zu bejahen, wenn durch eine wirtschaftliche Tätigkeit nachhaltig ein umsatzsteuerbarer Umsatz von mehr als 30.678 € jährlich erzielt wird und die Tätigkeit mit eigenen Organisationsansätzen verknüpft ist.<sup>28</sup> Organisationsansätze können sich aus einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, aus der Buchführung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben.<sup>29</sup> Dabei ist beachtlich, dass zur Beurteilung, ob durch eine wirtschaftliche Tätigkeit ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird, verschiedene Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts getrennt für sich zu beurteilen sind.<sup>30</sup> Sind Organisationsansätze nicht erkennbar („bloße Miterledigung“) und besteht auch kein unmittelbares Wettbewerbsverhältnis, wird ein Betrieb gewerblicher Art dann begründet, wenn sich der umsatzsteuerbare Umsatz in einem Jahr (Nachhaltigkeit ist insoweit nicht Voraussetzung) auf mehr als 130.000 € beläuft.<sup>31</sup> In der Praxis spielt diese höhere Aufgriffsgrenze regelmäßig nur eine untergeordnete Rolle, weil bereits in eigenen vertraglichen Regelungen, die regelmäßig mit der Entfaltung einer wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden sind, ein Merkmal gesehen wird, welches als Organisationsansatz gilt und damit zur Begründung des Betriebes gewerblicher Art bei einem nachhaltigen Überschreiten der Jahresumsatzgrenze von 30.678 € führt. Die juristische Person des öffentlichen Rechts – nicht aber die Finanzverwaltung – kann sich auch bei geringeren Umsätzen als 30.678 € jährlich darauf berufen, dass mit der wirtschaftlichen Tätigkeit ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird, sofern sie dafür besondere Gründe (zum Beispiel ein unmittelbares Wettbewerbsverhältnis zu privatwirtschaftlichen Marktteilnehmern) vorträgt.<sup>32</sup> Dies kann vorteilhaft sein, etwa um sich den Vorsteuerabzug aus Vorleistungen anderer Unternehmer erschließen zu können.

## 2.2 Abgrenzung zur Vermögensverwaltung

Ebenso wie hoheitliche Tätigkeiten, unterliegt auch die Vermögensverwaltung nicht der Besteuerung. Dies ist – anders als der Ausschluss der hoheitlichen Tätigkeit – gesetzlich nicht ausdrück-

26 Vgl. EuGH-Urteil C-231/87, 129/88 vom 17.10.1989, UR 1991, S. 77, Rz. 16.

27 So BFH-Urteil V R 78/01 vom 27.2.2003, BStBl. 2004 II, S. 431, zur Vereinnahmung von Parkgebühren durch eine Gemeinde mittels der Aufstellung von Parkscheinautomaten; vgl. auch Kessler, W./Gastl, C., Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Hochschulen im Spannungsfeld zwischen nationalem und EG-Recht, UR 2002, S. 452, 454; Lange, H.-F., Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, S. 1, 8.

28 Vgl. R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004.

29 Vgl. H 6 (Einrichtung) Körperschaftsteuer-Hinweise (KStH) 2008.

30 Vgl. R 6 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004.

31 Vgl. R 6 Abs. 4 Satz 2 KStR 2004.

32 Vgl. R 6 Abs. 5 Satz 4, 5 KStR 2004.

lich geregelt, ergibt sich aber aus einem Vergleich der Körperschaften des öffentlichen Rechts mit gemeinnützigen Körperschaften, die nur im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe – soweit es sich bei diesen nicht um sog. Zweckbetriebe handelt (vgl. dazu §§ 65 bis 68 AO) – körperschaftsteuerpflichtig sind,<sup>33</sup> und der nicht ermäßigten Umsatzbesteuerung unterliegen.<sup>34</sup> Weil nach der Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dieser für gemeinnützige Körperschaften jene Stellung einnimmt, welche Betrieben gewerblicher Art für Körperschaften des öffentlichen Rechts zukommt, ist allgemein anerkannt, dass die Vermögensverwaltung keinen Betrieb gewerblicher Art begründet.<sup>35</sup>

Der Rahmen der Vermögensverwaltung wird aber überschritten, wenn eine Tätigkeit sich nicht in der passiven Überlassung von Kapital, Grund und Boden und Räumlichkeiten oder Rechten erschöpft, sondern aktive Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts hinzutreten. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn Räumlichkeiten nicht langfristig – wie eine Wohnung an den Hausmeister oder Räumlichkeiten ohne Einrichtung zum Betrieb einer Cafeteria –, sondern kurzfristig an verschiedene Nutzende überlassen werden. So ist unterdessen bundeseinheitliche Auffassung, dass die kurzfristige Überlassung von Hörsälen einen Betrieb gewerblicher Art begründet.<sup>36</sup>

Auch eine Überlassung von Rechten – zum Beispiel von geschützten oder ungeschützten Erfindungen aus der hoheitlichen Forschungstätigkeit einer staatlichen Hochschule – rechnet zur steuerrechtlich relevanten Tätigkeit, wenn sie mit beratenden Leistungen für den Nutzenden oder mit einer Weiterentwicklung der Forschungsergebnisse für die spezifischen Zwecke des Nutzenden verbunden ist.<sup>37</sup>

Der Ausschluss einer Tätigkeit vom steuerrechtlich nicht relevanten Bereich der Vermögensverwaltung und seine Zuordnung zu einem Betrieb gewerblicher Art muss nicht nachteilig sein. Vielmehr bemühen sich häufig Körperschaften des öffentlichen Rechts um die Klassifikation einer Tätigkeit als wirtschaftlich. Diese Frage wird insbesondere virulent, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts – beispielsweise ein staatlicher Schulträger – ein Gebäude errichtet und den (partiellen) Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten begeht. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat unlängst entschieden, dass die Körperschaft des öffentlichen Rechts sich auf das Wettbewerbsmerkmal des Art. 13 Abs. 1 Mehrwertsteuersystem-Richtlinie berufen kann, wenn sie eine vermögensverwaltende Tätigkeit in einem potentiellen Wettbewerbsverhältnis zu privatwirtschaftlichen Marktteilnehmern ausübt.<sup>38</sup> Vermietet mithin eine Körperschaft des öffentlichen Rechts Räumlichkeiten an zum Vorsteuerabzug berechtigte Unternehmer, kann sie insoweit auf die Umsatzsteuerbefreiung, die für Vermietungstätigkeiten grundsätzlich gewährt

33 Vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG.

34 Demgegenüber unterliegen die Umsätze einer als gemeinnützig anerkannten Körperschaft – sofern sie nicht umsatzsteuerfrei gestellt sind – dem auf 7 % ermäßigten Umsatzsteuersatz, vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG. Satz 2 dieser Vorschrift nimmt die Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erbracht werden, von dieser Begünstigung aus.

35 Vgl. BFH-Urteil I R 7/71 vom 13.3.1974, BStBl. 1974 II, S. 391, 394: Die „bloße Vermietung oder Verpachtung von Räumen – auch zu einem bestimmten Zweck“ ist „Vermögensverwaltung … und kein Betrieb gewerblicher Art“.

36 Vgl. Verfügung des Bayrischen Landesamtes für Steuern S 7100 – 60 34M vom 13.2.2008, DStR 2008, S. 619.

37 Vgl. dazu Bericht „Körperschaftsteuerrechtliche und umsatzsteuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Drittmittefforschung der Hochschulen“ der Arbeitsgruppe „Hochschulen“ der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vom 5.11.1993, nicht veröffentlicht, Tz. 36; dazu Strahl, M., Steuerliche Konsequenzen der Verwertung von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen durch Hochschulen und gemeinnützige Forschungseinrichtungen, DStR 2000, S. 2163, 2165.

38 Vgl. EuGH-Urteil C-102/08 (Salix) vom 4.6.2009, DStR 2009, S. 1196.

wird (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a Umsatzsteuergesetz), verzichten und sich dergestalt der Vorsteuerabzug erschließen.

## 2.3 Steuerrechtliche Konsequenzen der Bilanzierung auf Grund außersteuerrechtlicher Normen?

In jüngerer Zeit ist die Frage aufgekommen, ob die Einführung der kaufmännischen Buchführung auf Ebene der juristischen Person des öffentlichen Rechts bedingt, dass auch für einzelne Betriebe gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts – und seien sie verlustträchtig – eine Bilanzierungspflicht besteht. Damit ist für die Körperschaften des öffentlichen Rechts gegebenenfalls ein erheblicher Mehraufwand verbunden.

Nach § 4 Abs. 3 Satz 1 Einkommensteuergesetz können nur Steuerpflichtige, „die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen“, den Gewinn im Wege der Einnahmenüberschussrechnung durch die Gegenüberstellung der pagatorischen Einnahmen und Ausgaben (einschließlich der Absetzungen für Abnutzungen) ermitteln. Die Beantwortung der Frage nach der Reichweite einer nach außersteuerrechtlichen Normen begründeten oder freiwillig eingegangenen Bilanzierung auf das Steuerrecht muss nach meinem Dafürhalten danach differenziert werden, ob sich die außersteuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften auf den Globalhaushalt insgesamt oder auch auf die einzelnen Teile des globalen Haushalts erstrecken.

Für die Träger staatlicher Schulen kann sich die Frage der Gewinnermittlungsart für Betriebe gewerblicher Art auf Grund der Einführung der kommunalen Doppik stellen.<sup>39</sup> Dazu wird vertreten, dass sich eine steuerliche Buchführungspflicht bereits nach § 140 Abgabenordnung (AO)<sup>40</sup> für die im Kernhaushalt geführten Betriebe gewerblicher Art auch für steuerliche Zwecke ergibt, wenn die Regelungen der kommunalen Doppik weitestgehend dem Handelsrecht entsprechen. Dies ist etwa mit Bezug auf die Vorschriften der Rheinland-pfälzischen GemHVO wie auch der Regelungen nach NKF Einführungsgesetz NRW sowie des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Rechnungswesens im Saarland der Fall. Es lassen sich aber auch Gründe dafür finden, dass eine Abfärbung der kommunalen Buchführung auf die steuerliche Buchführungspflicht nicht eintritt, indem der Kernhaushalt als eine Art „Konzern“ betrachtet wird. Wird für den Konzern ein Abschluss aufgestellt, bedeutet dies nicht, dass für die zum Konzern gehörenden Einzelunternehmen keine Abschlüsse mehr erstellt werden müssten. Daraus ist der Schluss zu ziehen, dass Buchführungsvorschriften, die sich ausdrücklich auf den gesamten Kernhaushalt einer Gemeinde beziehen, nicht als Vorschriften gelten können, die sich auf einzelne Betriebe gewerblicher Art erstrecken.<sup>41</sup> Auch für staatliche Hochschulen stellt sich die Frage der steuerlichen Bedeutung einer Einführung von Rechnungslegungsvorschriften nach kaufmännischen Grundsätzen. So sieht beispielsweise § 10 Abs. 1 der Hochschulwirtschaftsverordnung (HWFVO) des Landes Nordrhein-Westfalen vor, dass Hochschulen „ihre Wirtschaftsführung und Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen einrichten“ können.

39 Vgl. dazu *Kußmaul, H./Henkes, G./Pinkos, E.*, Vom drohenden Ende der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für Kommunale Betriebe gewerblicher Art, Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 2008, S. 978.

40 § 140 AO hat den folgenden Wortlaut: „Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.“

41 Vgl. *Kußmaul, H./Henkes, J./Pinkos, E.*, Vom drohenden Ende der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG für Kommunale Betriebe gewerblicher Art, WPg 2008, S. 978, 983.

Eine unmittelbare Auswirkung dieser außersteuerrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften auf die Gewinnermittlung für einzelne Betriebe gewerblicher Art der staatlichen Hochschulen ergibt sich meines Erachtens – entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung – nicht. Zur Begründung sei auf Folgendes hingewiesen:

- a) Die Verpflichtung zur Bilanzierung auf Grund der freiwilligen Führung von Büchern und des freiwilligen Aufstellens von Jahresabschlüssen besteht nach § 4 Abs. 3 Satz 1 Einkommensteuergesetz nur für „Steuerpflichtige“. Eine staatliche Hochschule ist aber nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art Subjekt der Besteuerung. Für diese Betriebe gewerblicher Art werden nach Maßgabe der Hochschulwirtschaftsverordnung (HWFVO) gerade keine Bücher geführt und auch keine Abschlüsse aufgestellt, sondern lediglich für den Globalhaushalt. Dementsprechend heißt es in R 4.1 Abs. 1 Satz 2 Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 2008, nur wenn „für den Betrieb“ freiwillig Bücher geführt und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse gemacht würden, sei der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Bei staatlichen Hochschulen werden für die Betriebe gewerblicher Art gerade nicht auf Grund der Vorgaben der HWFVO freiwillig Bücher geführt und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse gemacht. Vielmehr erfolgt die Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen für den Gesamthaushalt der Hochschule ohne Differenzierung zwischen dem Hoheitsbetrieb und den Betrieben gewerblicher Art. Demzufolge ergibt sich aus einer freiwilligen Buchführung für den Globalhaushalt keine Verpflichtung zur Bilanzierung für einzelne Betriebe gewerblicher Art.
- b) In den Kalkül zu fassen ist darüber hinaus, dass eine angenommene Bilanzierungspflicht für sämtliche Betriebe gewerblicher Art – auch für jene, die dauerhaft verlustträchtig sind<sup>42</sup> – eine dem gesetzlichen Ziel des Bürokratieabbaus entgegenstehende Überbürokratisierung schaffen würde.

### 3 Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei privaten Schulen und Hochschulen

Wird eine Schule oder Hochschule in privatrechtlicher Rechtsform errichtet (zum Beispiel Aktiengesellschaft, GmbH oder eingetragener Verein) oder in eine solche umgewandelt, kann sie trotz Gleichartigkeit der Tätigkeit anders als eine Schule in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft oder eine als Körperschaft des öffentlichen Rechts konstituierte Hochschule keinen Hoheitsbetrieb haben.<sup>43</sup> Die Schule oder Hochschule in privater Rechtsform unterliegt vielmehr grundsätzlich mit sämtlichen Tätigkeiten – auch mit der Vermögensverwaltung – der Besteuerung.

Die Förderung von Wissenschaft und Forschung ist aber ebenso wie jene der Erziehung, Volks- und Berufsbildung ein gemeinnütziger Zweck im Sinne der Abgabenordnung.<sup>44</sup> Ist die Schule oder Hochschule als Körperschaft oder Stiftung errichtet worden,<sup>45</sup> ist es mithin zulässig,

42 Nach der Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Rostock S 2706 – 1/01 – St 24a vom 26.2.2003, DStR 2003, S. 936, 937, soll bei Dauerverlust-BgA eine Aufforderung zur Buchführung unterbleiben.

43 Vgl. dazu ausführlich oben Abschnitt 1.

44 Vgl. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, 7 AO.

45 Vgl. § 51 Abs. 1 Satz 1 AO.

ihr durch Vergabe einer Satzung im Sinne des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechtes<sup>46</sup> die steuerlichen Vorteile der Gemeinnützigkeit zu erschließen. Diese liegen etwa im Folgenden:

- a) Überschüsse im ideellen Bereich, in sog. Zweckbetrieben (darunter sind wirtschaftliche Tätigkeiten zu verstehen, die aber allein auf den gemeinnützigen Zweck ausgerichtet sind)<sup>47</sup> und aus der Vermögensverwaltung unterliegen nicht der Besteuerung. Für Zinseinkünfte kann eine Befreiung von der Abgeltungsteuer erreicht werden.<sup>48</sup>
- b) Umsatzsteuerbare und nicht umsatzsteuerbefreite Umsätze unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %.<sup>49</sup>
- c) Der Grundbesitz, der für gemeinnützige Zwecke genutzt wird, ist grundsteuerfrei.<sup>50</sup>
- d) Auf Zuwendungen an die gemeinnützige Körperschaft oder Stiftung ist keine Erbschafts- oder Schenkungsteuer zu entrichten.<sup>51</sup>
- e) Darüber hinaus kann eine gemeinnützige Körperschaft Zuwendungsbestätigungen über erlangte Spenden ausstellen, die beim Zuwendenden den Abzug als Sonderausgaben erschließen. Dies setzt aber voraus, dass die Zuwendung unentgeltlich geleistet wird. Daran fehlt es, wenn die Zuwendung bei wirtschaftlicher Betrachtung ein Entgelt für eine konkret empfangene Gegenleistung oder einen Vorteil darstellt. Zahlungen der Eltern an die vom Kind besuchte gemeinnützige Privatschule sind infolgedessen regelmäßig als Entgelt für die empfangene Gegenleistung keine steuerbegünstigte Spende.<sup>52</sup>

Den steuerlichen Vorteilen des Gemeinnützigkeitsrechtes stehen aber auch erhebliche Restriktionen gegenüber. Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO) dürfen Mittel der gemeinnützigen Körperschaften nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (Mittelverwendungsgebot). Ergänzend regelt § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO, dass keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der gemeinnützigen Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden darf (Begünstigungsverbot). Der gemeinnützigen Körperschaft zufließende Mittel müssen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO grundsätzlich zeitnah für die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke verwendet werden. Eine zeitnahe Verwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke verausgabt werden (im Jahr 2009 zugeflossene Mittel müssen mithin bis zum Ende des Jahres 2010 verausgabt worden sein).

46 Die Erlangung der formellen Gemeinnützigkeit setzt voraus, dass die Satzung die in der Anlage 1 zur Abgabenordnung bezeichneten Festlegungen enthält, vgl. § 60 Abs. 1 Satz 2 AO.

47 Vgl. § 65 AO. Volkshochschulen und andere Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen, gelten gemäß § 68 Nr. 8 AO als Zweckbetrieb; dies gilt auch, soweit die Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen Selbstbeherbergung und Beköstigung gewähren.

48 Vgl. § 44a Abs. 4 Satz 1 EStG.

49 Vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG.

50 Vgl. § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, § 7 Grundsteuergesetz (GrStG).

51 Vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b Erbschaftsteuergesetz (ErbStG).

52 Vgl. BFH-Urteil IX R 24/85 vom 25.8.1987, BSTBl. 1987 II, S. 850. Auch das Finanzgericht Hamburg entschied mit Urteil III 133/92 vom 26.8.1993, EFG 1994, S. 477 (rechtskräftig nach Zurückweisung der Nichtzulassungsbeschwerde durch den Bundesfinanzhof mit Beschluss X B 280/93 vom 17.5.1994, BFH/NV 1995, S. 114), Beiträge der Eltern, welche an private Schulträgervereine entrichtet werden, seien insgesamt als Schulgeldzahlung zu qualifizieren und damit nicht als Spenden abzugsfähig, auch wenn sie in Schulgeldzahlungen, Vereinsbeiträge und Barumlagen aufgeteilt sind.

Zum Nachweis der Einhaltung des Gebotes der zeitnahen Mittelverwendung ist eine Mittelverwendungsrechnung zu führen.<sup>53</sup>

In der Satzung muss festgeschrieben sein, wer im Falle der Auflösung der gemeinnützigen Körperschaft oder des Wegfalls ihrer gemeinnützigen Zwecke das Vermögen der Körperschaft erhält. Es darf nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden.

Unabhängig von den Maßgrößen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechtes sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen nach § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei gestellt, wenn sie als Ersatzschulen gemäß Art. 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegenden Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Mit dieser – zwingenden – Umsatzsteuerbefreiung der Leistungen der privaten Schule oder Hochschule ist der Nachteil verbunden, dass die von anderen Unternehmern der privaten Schule oder Hochschule für erbrachte Leistungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuern nicht als Vorsteuer abzugsfähig sind und somit einen zusätzlichen Kostenfaktor darstellen.<sup>54</sup> Werden durch die private Schule oder Hochschule nicht nur Angestellte, sondern auch freiberuflich tätige Lehrer oder Dozenten eingesetzt, sind deren Unterrichtsleistungen ebenfalls umsatzsteuerfrei, sofern die private Schule oder Hochschule die oben genannten Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt.<sup>55</sup>

## 4 Zusammenfassung

Die Besteuerung von Schulen und Hochschulen ist davon abhängig, ob es sich um solche in Trägerschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder eigenständige Körperschaften des öffentlichen Rechts oder aber um privatrechtlich errichtete Körperschaften handelt. Schulen und Hochschulen, welche der erstgenannten Gruppe zuzuordnen sind, üben mit Unterricht, Forschung und Lehre öffentliche Gewalt aus. Im Rahmen dieses Hoheitsbetriebs unterliegen sie ebenso wenig der Besteuerung wie grundsätzlich mit Einnahmen, die aus der Vermögensverwaltung resultieren. Es ist aber nicht auszuschließen, dass es zumal im Hinblick auf die Vermögensverwaltung in umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht bedingt durch Vorgaben des EU-Gemeinschaftsrechtes zu einer Ausweitung der Besteuerung kommen wird. Bereits heute können sich Körperschaften des öffentlichen Rechts unmittelbar auf die von einem weiteren Unternehmerbegriff gegenüber dem nationalen Umsatzsteuergesetz ausgehende Mehrwertsteuersystem-Richtlinie berufen, wenn ihnen dies – beispielsweise zur Erschließung des Vorsteuerabzugs – opportun erscheint.

In privater Rechtsform errichtete Schulen und Hochschulen verfügen demgegenüber nicht über einen Hoheitsbetrieb und unterliegen grundsätzlich mit sämtlichen Tätigkeiten der Besteuerung. Als Körperschaften, deren Zweck auf die Förderung von Wissenschaft und Forschung sowie der Bildung ausgerichtet ist, können sie indes durch Vergabe einer entsprechenden Satzung gemeinnützig werden. Unbenommen davon sind die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender

53 Vgl. zur Mittelverwendungsrechnung mit Beispieleberechnungen etwa *Buchna, J.*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, Achim bei Bremen, 9. Auflage 2008, S. 151 bis 159.

54 Vgl. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG.

55 Vgl. § 4 Nr. 21 Buchst. b Doppelbuchst. bb UStG.

Einrichtungen umsatzsteuerfrei gestellt, wenn sie als Ersatzschulen staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, oder aber die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine von der juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten.

*Verf.: Dr. Martin Strahl, Steuerberater; CARLÉ\_KORN\_STAHL\_STRAHL Partnerschaft Rechtsanwälte Steuerberater; Aachener Straße 1290–1292, 50859 Köln, E-Mail: mstrahl@ckss.de*