

Hochschulen brauchen ein Vorsteuerabzugsrecht

Die Umsatzbesteuerung der Hochschulen wird europäischer und muss geändert werden

Otto von Campenhausen

1. Besteuerung des Staats: „Rechte Tasche – linke Tasche“?

1.1 Einleitung

Ist es sinnvoll, dass der Staat Steuern zahlt? Soll der Steuereinnahmer selbst Steuern zahlen müssen? Weltweit ist anerkannt, dass ein Staat grundsätzlich keine Steuern zahlen muss. Besteuert der Staat sich selbst, gewinnt er keine neuen Einnahmen. Ebenso ist aber auch anerkannt, dass es Ausnahmen geben muss. Zwei Gründe sind hier zu nennen: Die Wettbewerbsgleichheit und die Verhinderung eines versteckten Finanzausgleichs (grundsätzlich dazu Hüttemann 2002, S. 6).

Möchte man die Wirtschaft privat organisieren, so müssen für alle Wirtschaftsteilnehmer gleiche Rahmenbedingungen gelten. Gleiche Rahmenbedingungen umfassen auch steuerliche Gleichbehandlung. Dieser Grundsatz wäre verletzt, wenn der Staat unbesteuert mit steuerzahlenden Unternehmen konkurriert. Der Staat hätte einen Kostenvorteil von etwa 40% des Gewinns zuzüglich 19% Umsatzsteuer auf den Umsatz.

Hinzu kommt, dass das Argument „Rechte Tasche – Linke Tasche“ nur in einem „einzelligen Staat“ gilt (so bereits Hensel 1930, S. 881). In einem föderativen Staat fließt die von einer Körperschaft gezahlte Steuer nicht an die gleiche Körperschaft als Steuereinnahme zurück. Ohne Besteuerung der öffentlichen Hand käme es leicht zu einem versteckten Finanzausgleich. Das kann anhand eines Beispiels leicht erklärt werden: Die Stadt Wolfsburg erhält vom Gewinn der VW-AG nur die Gewerbesteuer. Würde Wolfsburg stattdessen VW in Eigenregie und damit steuerfrei betreiben können, würde Wolfsburg zusätzlich die ersparte Körperschaftsteuer vereinnahmen, die jetzt an das Bundesland und den Bund gezahlt werden muss. Hinzu käme der Wettbewerbsvorteil, dass Autos 19% billiger, nämlich ohne Umsatzsteuer verkauft werden könnten.

Außerdem gilt, dass nur Bund, Länder und Gemeinden Steuern erheben dürfen. Viele staatliche Einrichtungen, so auch Hochschulen, erheben keine Steuern. Eine Änderung des staatlichen Zuschusses um die gezahlten Steuern wird nicht praktiziert und ist in einem föderativen Staat auch nicht möglich.

Könnte eine Hochschule hoheitliche Aufgaben in die private Sphäre verlagern um so einen, nach geltendem Recht unzulässigen, Vorsteueranspruch zu erlangen, könnte sie ihren Haushalt zulasten von Bund und Ländern vergrößern.

So anerkannt das Grundprinzip – Besteuerung des Staats nur soweit ein Wettbewerbsverhältnis vorliegt – ist, so umstritten und schwierig ist seine konkrete Ausgestaltung.

1.2 Die Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 11.12.2008 (5 K 6658/03 U)

Der Europäische Gerichtshof in Luxemburg (EuGH) hatte jüngst in zwei Entscheidungen zu der Besteuerung der öffentlichen Hand Stellung genommen und dabei teils neue Grundsätze entwickelt (EuGH, 4.6.2009 – Rs C-102/08 – SALIX; EuGH 16.9.2008 – Rs C-288/07 – Isle of Wight Council; dazu Thieme 2009, S. 1900).

Die jüngste Entscheidung eines deutschen Gerichts, die sich mit der Umsatzbesteuerung von Hochschulen befasst, ist ein Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.12.2008 (5 K 6658/03 U). Der Entscheidung lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein Finanzamt führte eine Betriebsprüfung an einer Hochschule in Nordrhein-Westfalen durch. Es kam dabei zu dem Ergebnis, dass für folgende zwei Sachverhalte Umsatzsteuer gezahlt werden müsse: Zum einen überließ die Hochschule Medizinprofessoren gegen pauschales Entgelt Räume, Geräte und Personal, die diese für genehmigte Nebentätigkeiten nutzen. Zweitens erlaubte die Hochschule privaten Unternehmen gegen Entgelt Kopier-, Getränke- und Verpflegungsautomaten auf dem Hochschulgelände aufzustellen.

Die Lösung nach nationalem Umsatzsteuerrecht setzt einen Betrieb gewerblicher Art nach § 2 Abs. 3 S. 1 Umsatzsteuergesetz voraus:

„Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.“

Die zitierten Paragraphen des Körperschaftsteuergesetzes lauten:

„§ 1 Unbeschränkte Steuerpflicht

(1) Unbeschränkt körperschaftssteuerpflichtig sind die folgenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben:

Nr. 1 bis Nr. 5...

6. Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

§ 4 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

(1) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtun-

gen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

...

(3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

...

(5) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.“

Die Abgrenzung eines steuerbaren Betriebs gewerblicher Art zur nicht steuerbaren Vermögensverwaltung wird in keinem Gesetz definiert. Üblicherweise wird daher § 14 der Abgabenordnung entsprechend angewendet (Hüttemann 2002, S. 59):

„§ 14 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.“

Nun zurück zur Entscheidung des Finanzgerichts Münster: Die entgeltliche Überlassung von Räumen, Geräten und Personal im Rahmen einer öffentlichrechtlich geregelten Nebentätigkeitsgenehmigung ist nach nationalem Umsatzsteuerrecht eine hoheitliche und somit nicht der Umsatzsteuer unterliegende Tätigkeit der Hochschule. Die entgeltliche Genehmigung, Kopier-, Getränke- und Verpflegungsautomaten auf dem Hochschulgelände aufzustellen, begründet keinen „Betrieb gewerblicher Art“, sondern ist eine nicht steuerbare Vermögensverwaltung i. S. d. § 14 Abgabenordnung.

Das zuständige Finanzamt vertrat jedoch, einer verbreiteten Literaturmeinung (Reiß 2010, S.647 m.w.N.) folgend, die Auffassung, dass das deutsche Umsatzsteuergesetz gegen die höherrangige europäische Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) verstößt. Eine hoheitliche Tätigkeit führe zur Umsatzsteuer, wenn die Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Das sei bei der entgeltlichen Überlassung von Räumen, Personal und Maschinen durch die Hochschule aber der Fall. Außerdem kenne die europäische MwStSystRL keine nicht steuerbare Vermögensverwaltung. Europarechtlich sei Vermögensverwaltung nicht hoheitlich und daher umsatzsteuerbar, ohne dass ein Betrieb gewerblicher Art nach § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz vorliegen müsse. Daher sei auch die Automatenaufstellung umsatzsteuerbar.

Das Finanzgericht folgte grundsätzlich der Auffassung des Finanzamtes. Allerdings kam es aus technischen Gründen doch zu dem Ergebnis, dass im konkreten Fall keine Umsatzsteuer gezahlt werden musste. Zwar müsse nach europäischem Recht Umsatzsteuer gezahlt werden. Die europäische MwStSystRL verpflichte jedoch nicht unmittelbar die Hochschule, sondern den deutschen Gesetzgeber. Dieser habe die europäischen Vorgaben nicht zutreffend im deutschen Umsatzsteuergesetz umgesetzt. Da das deutsche Recht aber für die beklagte Hochschule günstiger war und sich die Hochschule folglich nicht auf die unmittelbare Anwendbarkeit der MwStSystRL berufen hat, kam das Finanzgericht zu dem Ergebnis, dass nur das nationale Umsatzsteuerrecht anzuwenden sei. Es verneinte so die Umsatzsteuerbarkeit.

Die Bedeutung dieses Urteils ist groß. Zunächst ist allerdings festzustellen, dass das Urteil keine Auswirkung auf die Steuerfreiheit von Studiengebühren hat, da diese durch eine gesonderte Regelung von der Umsatzsteuer befreit sind. Die Befreiung der Studiengebühren von der Umsatzsteuer gilt wettbewerbsneutral für staatliche und private Hochschulen (§ 4 Nr. 21 b Umsatzsteuergesetz). Aber es gibt zahlreiche weitere Tätigkeiten einer Hochschule, für die es keine ausdrückliche Befreiung von der Umsatzsteuer gibt und die nach traditionellem Verständnis bislang nicht versteuert wurden, da sie entweder als hoheitliche oder als vermögensverwaltende Tätigkeit angesehen worden sind. Als Beispiele sind zu nennen die Hörsaalvermietung, die Vermietung von Parkplätzen, die Überlassung von Werbeflächen in den Räumen der Hochschule und auf der Homepage der Hochschule sowie allgemein das Sponsoring (hierzu Seer 2008, S. 157). Hier muss zukünftig im Einzelfall geprüft werden, ob Umsatzsteuer gezahlt werden muss.

Das Urteil wird somit zu erheblichen Änderungen in der Besteuerungspraxis führen. Im Folgenden sollen zunächst diese Änderungen genauer dargestellt werden (2.). Sodann werden Ausführungen zu möglichen Gesetzesänderungen gemacht (3.).

2. Abschied von Vermögensverwaltung und Wettbewerbsvorbehalt bei hoheitlicher Tätigkeit

Neu ist: Vermögensverwaltung und hoheitliche Tätigkeit führen umsatzsteuerlich zukünftig nicht mehr in allen Fällen zur Steuerfreiheit. Zum genaueren Verständnis lohnt sich ein Blick auf den Wortlaut der MwStSystRL:

„Art. 13 Einrichtungen des öffentlichen Rechts

(1) Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie

im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

(2) Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, dem Artikel 378 Absatz 2, dem Artikel 379 Absatz 2 sowie den Artikeln 380 bis 390 von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.“

Art. 13 MwStSystRL ist zu entnehmen, dass entgeltliche Leistungen einer Hochschule, für die es keine explizite Steuerbefreiung gibt, immer zur Umsatzsteuer führen, es sei denn, es handele sich um eine hoheitliche Tätigkeit, die zu keiner größeren Wettbewerbsverzerrung führt. Unklar ist allerdings noch, ob die MwStSystRL unmittelbar anwendbar ist.

2.1 Hoheitliche Tätigkeit

Art. 13 Abs. 1 Satz 1 MwStSystRL verlangt zweierlei: Zum einen muss eine Einrichtung des öffentlichen Rechts vorliegen. Zum anderen muss diese Einrichtung im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig sein (dazu EuGH Urt. 16.9.2008 – Rs. C-288/07 *Isle of Wight Council*, Rz. 18 – 23). Das erste Merkmal ist recht einfach: Staatliche Hochschulen sind Einrichtungen der öffentlichen Gewalt. Schwieriger zu bestimmen ist das zweite Merkmal, die Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Die berühmte Frage nach den Aufgaben des Staates konnte noch nie eindeutig beantwortet werden. Die Rechtsprechung prüfte lange Zeit, ob eine Tätigkeit dem Staat „vorbehalten und eigentümlich“ sei (BFH 21.11.1967, I 274/64, dazu Hüttemann 2002, S. 78; Seer 2001, S. 825). Dies konnte letztlich jedoch nicht gelingen. Staat und Gesellschaft sind einem zu starken kontinuierlichen Wandel unterworfen, als dass ein feststehender Kanon von Staatsaufgaben abschließend ermittelt werden könnte. Im Zusammenhang mit einer europaweit harmonisierten Umsatzsteuer kommt hinzu, dass die Staatsaufgaben auch zwischen den Mitgliedsstaaten divergieren.

Das höchste deutsche Steuergericht, der Bundesfinanzhof, versuchte daher, umgekehrt die wirtschaftliche Tätigkeit zu definieren, um so negativ die hoheitliche Tätigkeit abgrenzen zu können. Der Europäische Gerichtshof kapituliert von vornherein und löst die Frage, indem er formal entscheidet: Wird die öffentliche Einrichtung nach dem Recht ihres Mitgliedstaates öffentlichrechtlich tätig, so handelt sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt. Handelt die Einrichtung dahingegen privatrechtlich, so liegt ein Tätigwerden außerhalb der öffentli-

chen Gewalt vor und es muss Umsatzsteuer gezahlt werden. Damit weicht der EuGH der Entscheidung aus und delegiert die Frage an die Mitgliedstaaten zurück. Jedoch ist nicht zu verkennen, dass der EuGH sich eine Hintertüre offen hält, um diese Frage gegebenenfalls später einmal doch selbst entscheiden zu können. In dem Urteil *Isle of Wight Council* (a.a.O. Rz. 23) stellt der EuGH nämlich lapidar fest, dass die Frage, ob öffentlichrechtliches Handeln vorlag, dem EuGH nicht vorgelegt worden sei und dass der EuGH nur deshalb die Einschätzung des vorlegenden Gerichts übernehmen müsste. Der Bundesfinanzhof hat diese Rechtsprechung übernommen (vgl. BFH 20.8.2009, V R 30/06).

Klar ist allerdings, dass die Vermögensverwaltung nicht in Art. 13 MwStSystRL genannt ist. Eine vermögensverwaltende Tätigkeit ist somit nicht per se eine nicht umsatzsteuerbare Tätigkeit. Während der EuGH in seinem Urteil vom 6.2.1997 (Rs C-247/95) in der Rechtssache *Marktgemeinde Welden* dies noch offen ließ, hat er dies jetzt in dem Urteil vom 4.6.2009 in der Rechtssache *Salix* ohne nähere Begründung vorausgesetzt (dazu Widmann 2009, S. 493; Küffner 2009, S. 492; im Ergebnis so bereits Hüttemann 2002, S. 175; a.A. Reimer 2009, S. 347).

Allerdings bedeutet dies nicht zwingend, dass alle vermögensverwaltenden Tätigkeiten umsatzsteuerbar sind. Vielmehr ist nunmehr immer im Einzelfall zu prüfen, ob eine Tätigkeit öffentlichrechtlich erfolgt. Dann liegt, sofern der Wettbewerbsvorbehalt nicht greift (siehe unten), eine nicht steuerbare Tätigkeit vor. Das ist aber nur dann überhaupt möglich, wenn ein Gesetz das Handeln im Rahmen des öffentlichen Rechts erlaubt. Im Fall des Finanzgerichts Münster war das bei der entgeltlichen Raumüberlassung an Professoren im Rahmen einer Nebentätigkeit der Fall.¹ Die entgeltliche Gewährung, einen Kaffee-Automaten aufzustellen, kann dahingegen nicht öffentlichrechtlich erfolgen. Sie erfolgt zwingend zivilrechtlich und begründet einen umsatzsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art. Mangels Steuerbefreiung führt dies zu 19% Umsatzsteuer auf das Entgelt.

Bei einer langfristigen Grundstücksvermietung durch eine Hochschule ergibt sich folgende Änderung: Die langfristige Vermietung kann jetzt nicht mehr eine nicht steuerbare Vermögensverwaltung sein. Sie kann, sofern nicht an die öffentliche Hand vermietet wird, in der Regel auch nicht öffentlichrechtlich erfolgen und begründet daher einen umsatzsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art. Allerdings greift damit die auch für private Vermieter geltende Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 a Umsatzsteuergesetz. Somit tritt auf den ersten Blick keine Änderung ein. Jedoch kann die Hochschule jetzt auf die Steuerfreiheit verzichten und erhält dann das Recht auf Vorsteuerabzug nach § 9 Umsatzsteuergesetz. Das

1 § 75 Haushaltsneben tätigkeitsverordnung NRW i. V. m. § 206 Abs. 3 Landesbeamten-gesetz NRW.

war nach der bisherigen Rechtslage nicht möglich, da eine nicht steuerbare vermögensverwaltende Tätigkeit eine Option nicht zulässt. Die neue Rechtslage führt also dazu, dass die Hochschule ein Wahlrecht hat (vgl. BFH 20.8.2009 V R 70/05). Das ist interessant, wenn die Hochschule an zum Vorsteuerabzug berechnigte Personen vermietet. Dann ermöglicht die Option zur Steuerpflicht den Vorsteuerabzug aus der Investition.

Der nationale Gesetzgeber könnte nach Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL die langfristige Vermietung zu einer hoheitlichen Tätigkeit erklären. Damit könnte die bisher geltende Rechtslage einer nicht steuerbaren Vermögensverwaltung festgeschrieben werden. Das hätte aber zur Folge, dass die Hochschule dann nicht mehr das Wahlrecht hätte, auf die Steuerfreiheit zu verzichten, um in den Genuss eines Vorsteuerabzugs zu kommen. Daher ist von einer solchen Regelung abzuraten.

2.2 Wettbewerbsvorbehalt

Liegt eine hoheitliche Tätigkeit vor, so kommt es dennoch zu einer Steuerbarkeit, „sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.“ Diese Regelung stellt die zweite erhebliche Änderung gegenüber der bislang geltenden Rechtslage dar. Auch eine hoheitliche Tätigkeit führt zu einer Steuerzahlung, wenn anders eine Wettbewerbsverzerrung nicht vermieden werden kann.

Der Wettbewerbsvorbehalt soll nicht in erster Linie den Wettbewerb selbst schützen. Vielmehr ist der Wettbewerbsvorbehalt eine konsequente Umsetzung des Verbrauchssteuercharakters der Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer soll nicht den leistenden Unternehmer belasten, sondern den Endverbraucher. Der Unternehmer soll die Umsatzsteuer durch Preiserhöhung auf den Verbraucher abwälzen. Die Umsatzsteuer wird daher auch als indirekte Steuer bezeichnet. Wirtschaftlicher Steuerträger ist also nicht derjenige, der die Steuer an das Finanzamt zahlt, sondern der Verbraucher. Der Wettbewerbsvorbehalt dient dazu, die Entscheidung des Verbrauchers, welchen Anbieter er wählt, nicht steuerlich zu beeinflussen (Küffner 2008, S. 825). Der Verbraucher soll seine Entscheidung nicht steuergetrieben fällen.

Es stellt sich die Frage, wann eine größere Wettbewerbsverzerrung i. S. d. Art. 13 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL gegeben ist. Der EuGH hat in seinem Urteil *Isle of Wight* vom 16.9.2008 den Begriff der Wettbewerbsverzerrung dreifach konkretisiert. Es kommt nicht auf Besonderheiten des lokalen Marktes an, auch ein potenzieller Wettbewerb ist beachtlich und jede Wettbewerbsverzerrung führt zur Umsatzsteuerbarkeit, wenn sie zu mehr als unbedeutenden Verzerrungen führt.

(1) Ob Wettbewerbsverzerrungen vorliegen ist „mit Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht“ (EuGH a.a.O., Rz. 53). Der EuGH begründet dies zum einen mit dem Gebot der Rechtssicherheit. Die Besonderheiten der lokalen Märkte in der EU können nicht mit nötiger Klarheit ermittelt werden, um die Frage der Umsatzsteuerbarkeit zu entscheiden. Ferner weist er auch darauf hin, dass die Frage, ob eine öffentliche Einrichtung Umsatzsteuer zahlen soll, nicht von lokalen Besonderheiten abhängen sollte mit der Folge, dass für die gleiche Tätigkeit einige öffentliche Einrichtungen Umsatzsteuer zahlen müssen, andere hingegen nicht.

(2) Ferner kommt es nicht darauf an, ob bereits ein Wettbewerb besteht. Auch ein potenzieller Wettbewerb soll geschützt werden. Das bedeutet, dass immer dann, wenn ein privates Unternehmen die Möglichkeit hat, in den Markt einzutreten, eine relevante Wettbewerbsverzerrung vorliegt, sollte die öffentliche Hand ohne Umsatzsteuer die gleiche Leistung erbringen.

(3) Bei der Größe der relevanten Wettbewerbsverzerrung hat der EuGH die Latte niedrig gehängt: Eine Wettbewerbsverzerrungen ist größer, wenn sie mehr als unbedeutend ist.

Die Folgen für Hochschulen sollten nicht unterschätzt werden. Immer wenn die Hochschule in Wettbewerb mit privaten Anbietern tritt, müssen Umsatzsteuern gezahlt werden. Im Fall des Finanzgerichts Münster trat die Hochschule durch die Überlassung von medizinischem Personal, Geräten und Räumen zumindest in einen potenziellen Wettbewerb und begründete damit einen umsatzsteuerlichen Betrieb gewerblicher Art. Das gilt nur dann nicht, wenn die Wettbewerbsverzerrung durch eine explizite gesetzliche Steuerbefreiung aller Wirtschaftsteilnehmer, also auch der privaten Anbieter vermieden wird. Das ist in den meisten Fällen aber nicht mehr im nationalen Alleingang möglich, sondern nur noch über eine Änderung der EG-Mehrwertsteuerrichtlinie.

Darüber hinaus muss zukünftig berücksichtigt werden, dass Umsatzsteuer und Ertragsteuer, also Körperschafts- und Gewerbesteuer, getrennte Wege gehen. Die Vermögensverwaltung bleibt ertragsteuerlich unbesteuert, während gleichzeitig Umsatzsteuern anfallen.

2.3 Unmittelbare Anwendbarkeit EG-Richtlinie

Es ist festgestellt worden, dass nach EG-Recht die vermögensverwaltende Tätigkeit nicht zur hoheitlichen Tätigkeit gehört und somit grundsätzlich versteuert werden muss. Ebenso muss auch für eine hoheitliche Tätigkeit Umsatzsteuer gezahlt werden, wenn eine Wettbewerbssituation gegeben ist. Fraglich ist allerdings, wie zu entscheiden ist, solange die EG-Richtlinie nicht zutreffend im

deutschen Umsatzsteuergesetz umgesetzt worden ist. Das Finanzgericht Münster hat die Auffassung vertreten, dass die MwStSystRL nur anwendbar ist, wenn sich die steuerpflichtige Hochschule darauf beruft. Das hätte zur Folge, dass die Hochschule ein Wahlrecht hat, ob sie das EG-Recht angewendet wissen möchte oder nicht.

Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Zum einen dürfte es ein Verstoß gegen das Rechtsstaatsprinzip sein, wenn sich eine staatliche Hochschule auf eine rechtswidrige Gesetzeslage berufen könnte. Aber auch ein Verstoß gegen den Grundsatz der Gemeinschaftstreue dürfte vorliegen (Küffner 2009, S. 493).

Zum anderen dürfte eine Konkurrentenklage möglich sein. Im Fall des Finanzgerichts Münster könnten etwa private Kliniken, die entgeltlich medizinisches Personal, Geräte oder Räume überlassen, als Konkurrenten wegen Pflichtwidriger Nichtbesteuerung klagen (vgl. BFH 15.10.1997 I R 10/92; BFH 5.10.2006 VII R 24/03).

3. Die Umsatzbesteuerung der Hochschulen sollte geändert werden

Die Besteuerung der Hochschulen und allgemein der öffentlichen Hand sollte geändert werden. Der Grundsatz der Nichtbesteuerung staatlicher Tätigkeit ist umsatzsteuerlich im EG-Recht wie auch im deutschen Recht unvollständig umgesetzt worden (grundlegend dazu Dziadkowski 2009, S. 835; Reimer 2009, S. 364; Wagner 1990, S. 59).

3.1 Umsatzsteuer auf Leistungen der Hochschule

Zunächst muss daran erinnert werden, dass die Umsatzsteuer eine Verbrauchssteuer ist. Sie soll gerade nicht den Unternehmer, sondern den Endverbraucher belasten. Da es aber schwierig ist, den privaten Verbrauch zu erfassen, ist die Umsatzsteuer indirekt konzipiert. Die Steuer wird nicht direkt vom Verbraucher erhoben, sondern indirekt von demjenigen, der eine Leistung an den Verbraucher erbringt. Die Umsatzsteuer soll, so ihre Konzeption, auf den Endverbraucher überwälzt werden. Der Leistende wird im deutschen Umsatzsteuergesetz unglücklicherweise Unternehmer genannt. Das ist missverständlich, da es gar nicht darauf ankommt, ob diese Person ein Wirtschaftstreibender ist. Relevant ist lediglich, dass er eine Leistung an einen Endverbraucher erbringt. Die MwStSystRL spricht daher auch treffender allgemein vom Steuerpflichtigen. Das bedeutet, dass eine Hochschule gar nicht belastet ist, wenn sie Umsatzsteuer zahlt, solange sie diese auf das geforderte Entgelt aufschlagen und damit überwälzen kann. Es besteht also gar kein Bedürfnis, die Leistung einer Hochschule generell von der Umsatzsteuer zu befreien.

Vielmehr sollte es auf die einzelne Leistung ankommen. Soweit die Hochschule entgeltliche Leistungen an Endverbraucher erbringt, muss in Abhängigkeit von der konkreten Leistung geprüft werden, ob eine Steuerbefreiung sinnvoll ist. Maßstab ist dabei nicht die Rechtsnatur der Hochschule. Allein maßgeblich sollte sein, ob der Endverbraucher die Leistung regelversteuert und damit 19% teurer, ermäßigt besteuert und damit um 7% teurer oder unversteuert erhalten soll. Ferner muss eine solche Steuerbefreiung gleichermaßen für staatliche und nicht staatliche Hochschulen gelten. Sicherlich sollte es bei der Steuerfreiheit von Studienentgelten bleiben.

3.2 Umsatzsteuerliche Belastung der Eingangsumsätze einer Hochschule

Problematischer ist die systemwidrige Behandlung der öffentlichen Hand durch die umsatzsteuerliche Belastung der Eingangsumsätze (Achatz 2008, S. 541). Kauft ein Unternehmer Leistungen ein, muss er im Regelfall zusätzlich zum Nettoentgelt 19% Umsatzsteuer zahlen. Er ist also zunächst mit Umsatzsteuer belastet. Da die Umsatzsteuer aber als Verbrauchssteuer konzipiert ist, soll der Unternehmer nicht dauerhaft mit Umsatzsteuer belastet bleiben (grundlegend dazu Reiß 2009, S. 11, 39). Daher steht ihm der so genannte Vorsteuerabzug zu. Der Unternehmer kann sich die an seinen Lieferanten gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt erstatten lassen. Diesen Vorsteuerabzug erhalten nur steuerpflichtige Unternehmer, nicht aber Endverbraucher. Beauftragt beispielsweise ein Industrieunternehmen einen Bauunternehmer, eine Fabrik zu bauen, so muss das Industrieunternehmen an den Bauunternehmer die Baukosten zuzüglich Umsatzsteuer zahlen. Diese an den Bauunternehmer gezahlte Umsatzsteuer lässt sich das Industrieunternehmen dann vom Finanzamt als so genannte Vorsteuer erstatten. Der Industrieunternehmer wird damit letztlich nicht mit der Umsatzsteuer auf die Baukosten seiner Fabrik belastet. Das ist verbrauchssteuerkonform, da er ja nicht der Endverbraucher ist.

Für eine staatliche Hochschule gilt Anderes: sie hat nach geltender Rechtslage keinen Vorsteueranspruch, sofern sie hoheitlich oder unentgeltlich tätig wird. Wenn sich beispielsweise eine staatliche Hochschule ein Hörsaalgebäude bauen lässt, muss sie an den Bauunternehmer Umsatzsteuer zahlen. Diese Umsatzsteuer kann sie sich nach geltender Rechtslage nicht als Vorsteuer erstatten lassen. Die Hochschule wird also besteuert und bleibt mangels Überwälzungsmöglichkeit wirtschaftlicher Steuerträger.

Dieses Ergebnis ist unstimmtig (so auch Reiß 2009, S.40; Reimer 2009, S.364). Eine staatliche Hochschule ist kein privater Endverbraucher. Also sollte sie letztlich nicht mit Umsatzsteuer belastet sein. Wie bereits eingangs ausgeführt, sollte der Staat grundsätzlich keine Steuern zahlen müssen. Diesem Grundsatz wird das derzeit geltende Umsatzsteuerrecht nicht gerecht. Nur zwei Gründe

rechtfertigen ausnahmsweise staatliche Steuerzahlungen: die Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen und eines versteckten Finanzausgleichs. Beides liegt aber nicht vor. Es ist weder eine Wettbewerbsverzerrung gegeben, noch besteht die Gefahr eines versteckten Finanzausgleichs. Die Hochschule tritt als Käufer auf und nicht als Anbieter. Folglich wird die Situation der privaten Endverbraucher nicht beeinträchtigt. Und zu einem versteckten Finanzausgleich kann es nicht kommen, da die Hochschule gar keine Alternative zum Bau des Hörsaalgebäudes hat. Vielmehr führt gerade die geltende Rechtslage zu einem versteckten Finanzausgleich: die Hochschule muss mit Haushaltsmitteln und – noch widersinniger – mit Studienentgelten die Umsatzsteuerzahlungen an Land und Bund für den Neubau finanzieren. Ein Beitrag zur Transparenz des bundesstaatlichen Finanzausgleichs ist dies sicherlich nicht.

Hinzu kommt, dass die Versagung des Vorsteuerabzugs zu steuergetriebenen Ineffizienzen führt. Einerseits führt die Versagung des Vorsteueranspruchs zu einer Privatisierung von Hoheitsaufgaben. Um den Vorsteueranspruch zu erhalten, gründen Körperschaften des öffentlichen Rechts Kapitalgesellschaften, die ihrerseits wiederum vorsteuerabzugsberechtigt sind. Umgekehrt führt die Versagung des Vorsteueranspruchs auch zu einer steuergetriebenen Verhinderung von Beauftragungen externer Dienstleister. Eine fremd eingekaufte Leistung ist aus Sicht der öffentlichen Hand immer 19% teurer als eine selbsterstellte Leistung (Reimer 2009, S. 364).

Wünschenswert wäre also eine Neuregelung der Besteuerung der öffentlichen Hand und damit auch der Hochschulen im Bereich der Umsatzsteuer. Das Ziel der vollständigen Entlastung der Hochschulen von der Umsatzsteuer sollte durch eine umsatzsteuerliche Entlastung der Eingangsumsätze erreicht werden. Das könnte entweder durch eine Steuerbefreiung von Leistungen an Hochschulen oder durch Gewährung eines Vorsteueranspruchs erreicht werden.

Eine Steuerbefreiung von Leistungen an Hochschulen ist problematisch. Das Problem der Besteuerung der öffentlichen Hand würde damit verlagert und zum Problem aller Unternehmer. Die Besteuerung eines Unternehmers würde dann nämlich abhängen von den steuerlichen Verhältnissen seines Kunden. Jeder Unternehmer müsste dokumentieren, welche Leistungen er an Hochschulen und welche Leistungen er an andere Abnehmer erbracht hat. Diese Schwierigkeiten lassen sich nur vermeiden, wenn man das System der Umsatzsteuer grundlegend ändern und den Vorsteuerabzug insgesamt abschaffen möchte. Das schlägt Paul Kirchhof vor (2008).

Systemkonform wäre es daher, den Hochschulen einen umfassenden Vorsteuerabzug zu gewähren. Das muss auch gelten, soweit die Hochschule gar nicht in einen Leistungsaustausch tritt.

Das setzt eine Änderung der MwStSystRL voraus. Schnelle Schritte sind hier nicht zu erwarten. Bis dahin besteht der Auftrag an den Gesetzgeber, das

deutsche Umsatzsteuerrecht an die EG-MwStSystRL anzupassen. Zum einen ist die Steuerbarkeit der Vermögensverwaltung zu berücksichtigen. Zum anderen sollte der Wettbewerbsvorbehalt aufgenommen werden. Die einfachste Lösung wäre es, den Wortlaut der MwStSystRL zu übernehmen.

4. Ergebnis

Die Vermögensverwaltung unterliegt künftig grundsätzlich der Umsatzsteuer.

Auch die entgeltliche hoheitliche Tätigkeit einer Hochschule unterliegt der Umsatzsteuer, wenn eine Wettbewerbssituation vorliegt und nicht zugleich eine Steuerbefreiung gegeben ist.

Das deutsche Umsatzsteuergesetz muss an die EG-MwStSystRL angepasst werden. Bis dahin müssen Hochschulen die MwStSystRL direkt anwenden, möchten sie keine Konkurrentenklage riskieren.

Es sollte ein umfassender Vorsteuerabzug für die öffentliche Hand eingeführt werden. Nur so kann die öffentliche Hand vollständig von der Umsatzsteuer entlastet werden. Das setzt eine Änderung der EG-MwStSystRL voraus.

Literatur

- Achatz, M. (2008): Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht. In: Internationales Steuerrecht, S. 541–544
- Dziadkowski, D. (2009): Erheblicher Reformbedarf bei der Umsatzbesteuerung der Öffentlichen Hand aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht. In: Internationales Steuerrecht, S. 835–840
- Hensel, A. (1930): Grundsätzliches zur Frage der Besteuerung öffentlicher Betriebe. In: Steuer und Wirtschaft, S. 873–887
- Hüttemann, R. (2002): Die Besteuerung der öffentlichen Hand. Köln
- Kirchhof, P. (2008): Umsatzsteuergesetzbuch: Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkehrssteuern. Heidelberg
- Küffner, Th. (2008): Anmerkung zu EuGH 16.9.2008 (Isle of Wight Council) – Rs C-288/07. In: Umsatzsteuerrundschau, S. 823–825
- Küffner, T. (2009): Anmerkung zu EuGH 4.6.2009 (Salix) – Rs C – 102/08. In: Umsatzsteuerrundschau, S. 491–493
- Reimer, E. (2009): Die öffentliche Hand als Steuerpflichtiger. In: Seer, R. (Hg.): Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 32, S. 325–366

- Reiß, W. (2009): Die Harmonisierte Umsatzsteuer im nationalen Wirtschaftsverkehr – Widersprüche, Lücken und Harmonisierungsbedarf. In: Seer, R. (Hg.): Umsatzsteuer im Europäischen Binnenmarkt. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Bd. 32, S. 9–51
- Reiß, W. (2010): Umsatzsteuer. In: Tipke/Lang (Hg.): Steuerrecht. Köln, § 14
- Seer, R. (2008): Die umsatzsteuerliche Behandlung des Verwaltungssponsorings. In: Nieskens/Kirchhof (Hg.): Festschrift für Wolfram Reiss. Köln, S. 157–167
- Seer, R./Wendt, V. (2001): Strukturprobleme der öffentlichen Hand. In: Deutsche Steuerrecht, S. 825–838
- Thieme, H. (2009): Neueste EuGH-Rechtsprechung zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. In: BetriebsBerater, S. 1900–1904
- Wagner, W. (1990): Umsatzsteuer und öffentliche Hand. In: Woerner, L. (Hg.): Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht. Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Bd. 13, S. 59–79
- Widmann, W. (2009): Anmerkung zu EuGH 4.6.2009 (Salix) – Rs C – 102/08. In: Umsatzsteuerrundschau, S. 493–494

