

Besteuerung der Hochschulen im Steuersystem Deutschlands



Prof. Dr. iur. Roman Seer

Ordinarius am
Lehrstuhl für Steuerrecht
der Ruhr-Universität Bochum

Inhalt/Gliederung

- Steuertatbestände
(KSt/GewSt/USt/GrSt)
- Steuerliche Sphären einer Hochschule
- Begriff des BgA und Abgrenzung
- Beziehung zwischen Hochschule und BgA
- Steuerfolgen eines BgA

Körperschaftsteuer – Übersicht

Persönliche Steuerpflicht

§ 1 I Nr. 6, § 4 KStG:
KöR mit ihren Betrieben
gewerblicher Art (**BgA**)

Keine Steuerpflicht für:

- Hoheitsbetriebe
(§ 4 V 1 KStG)
- Vermögensverwaltung

Persönliche/sachl. Steuerbefreiung

§ 5 I Nr. 9 KStG:
gemeinnützige BgA
(„Zweckbetrieb“) nach
§§ 51 – 68 AO,
insbes. §§ 65 ff. AO

sachliche:

§ 5 I Nr. 23 KStG n.F.:
Auftragsforschung
öffentlich-rechtlicher
Wissenschafts- und
Forschungseinrichtungen

Sachliche Steuerpflicht

Bemessungsgrundlage

Gewinn (objektives
Nettoprinzip)

Gewinnermittlung

-Einnahmen-Überschuss-
Rechnung

-Oder u.U.
Bilanzierungspflicht

Gewerbesteuer – Übersicht

Persönliche Steuerpflicht

§ 5 I GewStG:
KöR als Unternehmer mit ihren **BgA**.

Gewerbebetrieb kraft Tätigkeit, § 2 I GewStDV i.V. mit § 15 II EStG

→ **Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am allg. wirtschaftlichen Verkehr erforderlich.**

Persönliche/sachl. Steuerbefreiung

§ 3 Nr. 6 GewStG:
gemeinnützige BgA („Zweckbetrieb“) nach §§ 51 – 68 AO, insbes. §§ 65 ff. AO

§ 3 Nr. 30 GewStG n.F..
§ 5 I Nr. 23 KStG n.F.:
Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen

Sachliche Steuerpflicht

Bemessungsgrundlage

Gewerbeertrag,
§ 6 GewStG

= Gewinn nach KStG,
§ 7 ff. GewStG

Umsatzsteuer – Übersicht

Persönliche Steuerpflicht

§ 2 III UStG i.V. mit § 1 I
Nr. 6, § 4 KStG:
KöR als Unternehmer mit
ihren **BgA**

Europarechtskonforme
Erweiterung nach
§ 4 I 6. EG-RL: **auch**
Vermögensverwaltung

Steuerbefreiung

Sachliche:
z.B: § 4 Nr. 12a UStG –
Vermietung/Verpachtung
von Grundstücken

Persönlich-sachliche:
z.B. § 4 Nr. 16a UStG –
„von juristischen
Personen des öffentlichen
Rechts betriebene
Krankenhäuser“

gestrichen: § 4 Nr. 21a
UStG

Sachliche Steuerpflicht

Bemessungsgrundlage

Entgelt aus
Leistungsaustausch

-Regelsteuersatz: 16 %
-ermäßigter Steuersatz:
7 % (z.B: § 12 II Nr. 8a
UStG)

Vorsteuerabzug

wenn Leistung nicht
steuerfrei oder Option (§
9 UStG) ausgeübt wurde

Grundsteuer – Übersicht

Persönliche Steuerpflicht

§ 10 I GrStG: KöR als wirtschaftliche Eigentümerin von Grundstücken (vgl. § 39 AO)

Persönliche Steuerbefreiung

Nutzung zum „öffentlichen Dienst/Gebrauch“ (§ 3 I Nr. 1 GrStG) oder für gemeinnützige Zwecke (§ 3 I Nr. 3a GrStG), wenn **BgA**-Nutzung geringer als 50 %, § 3 III, 8 II GrStG

Ggf. sonstige Steuerbefreiungen nach § 4 GrStG

Sachliche Steuerpflicht

Bemessungsgrundlage

Einheitswert des Grundbesitzes, § 13 ff. GrStG

Steuerliche Sphären einer Hochschule

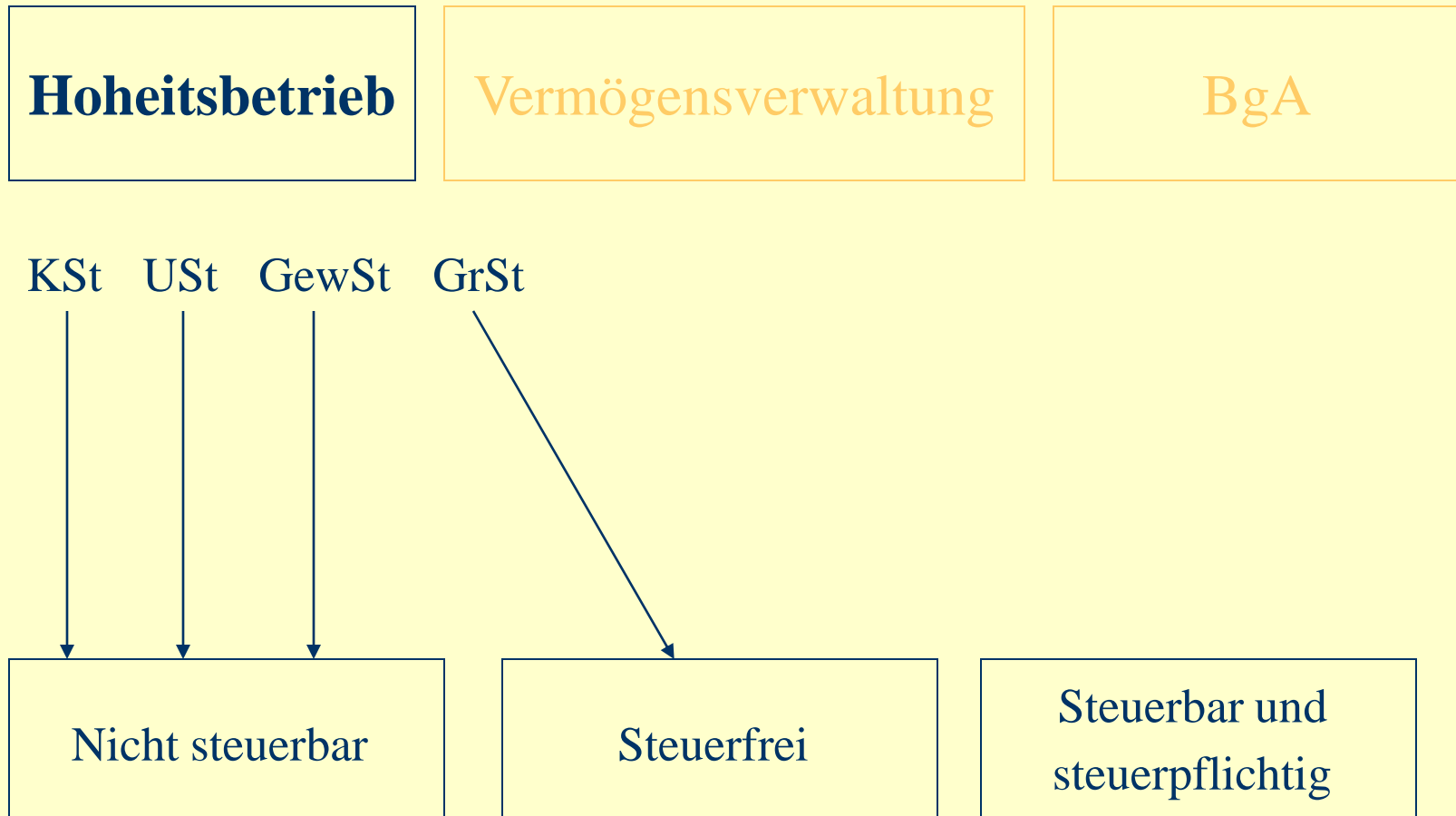
Hoheitsbetrieb

Vermögensverwaltung

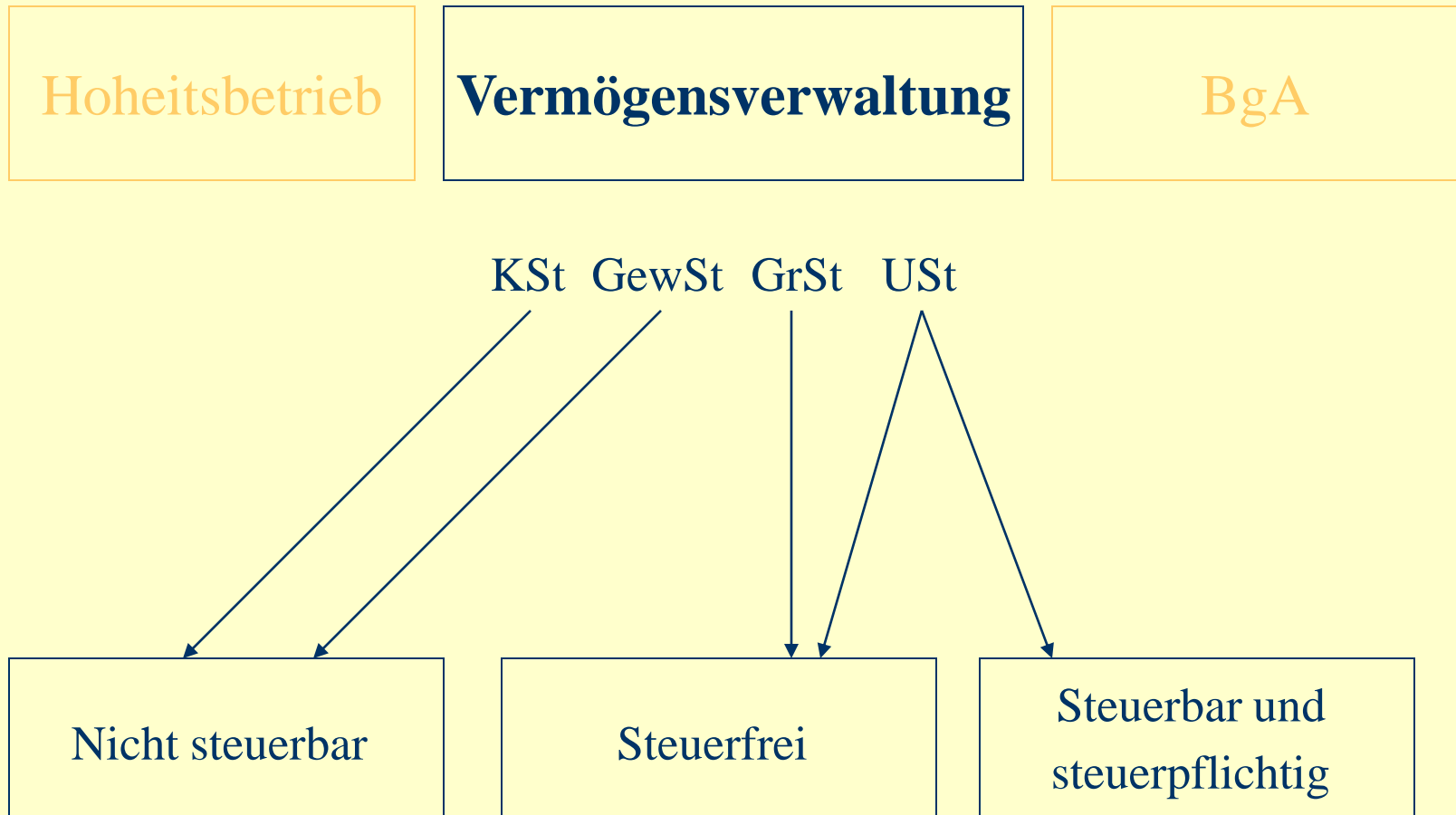
BgA

- Hoheitsbetrieb
- Vermögensverwaltung
- Betriebe gewerblicher Art (BgA)
 - Steuerpflichtige Betriebe
 - Steuerfreie, gemeinnützige Zweckbetriebe

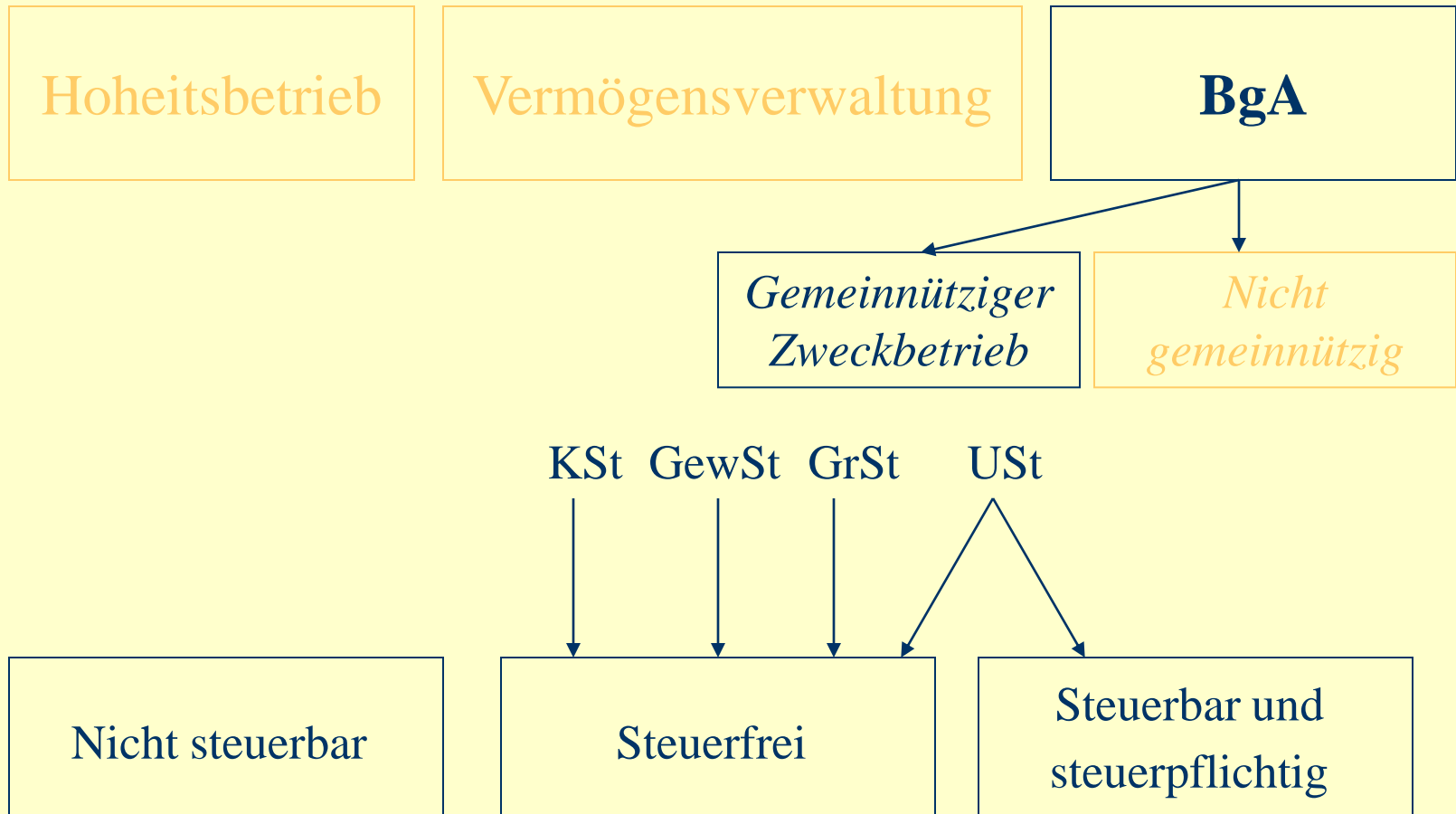
Steuerliche Sphären einer Hochschule



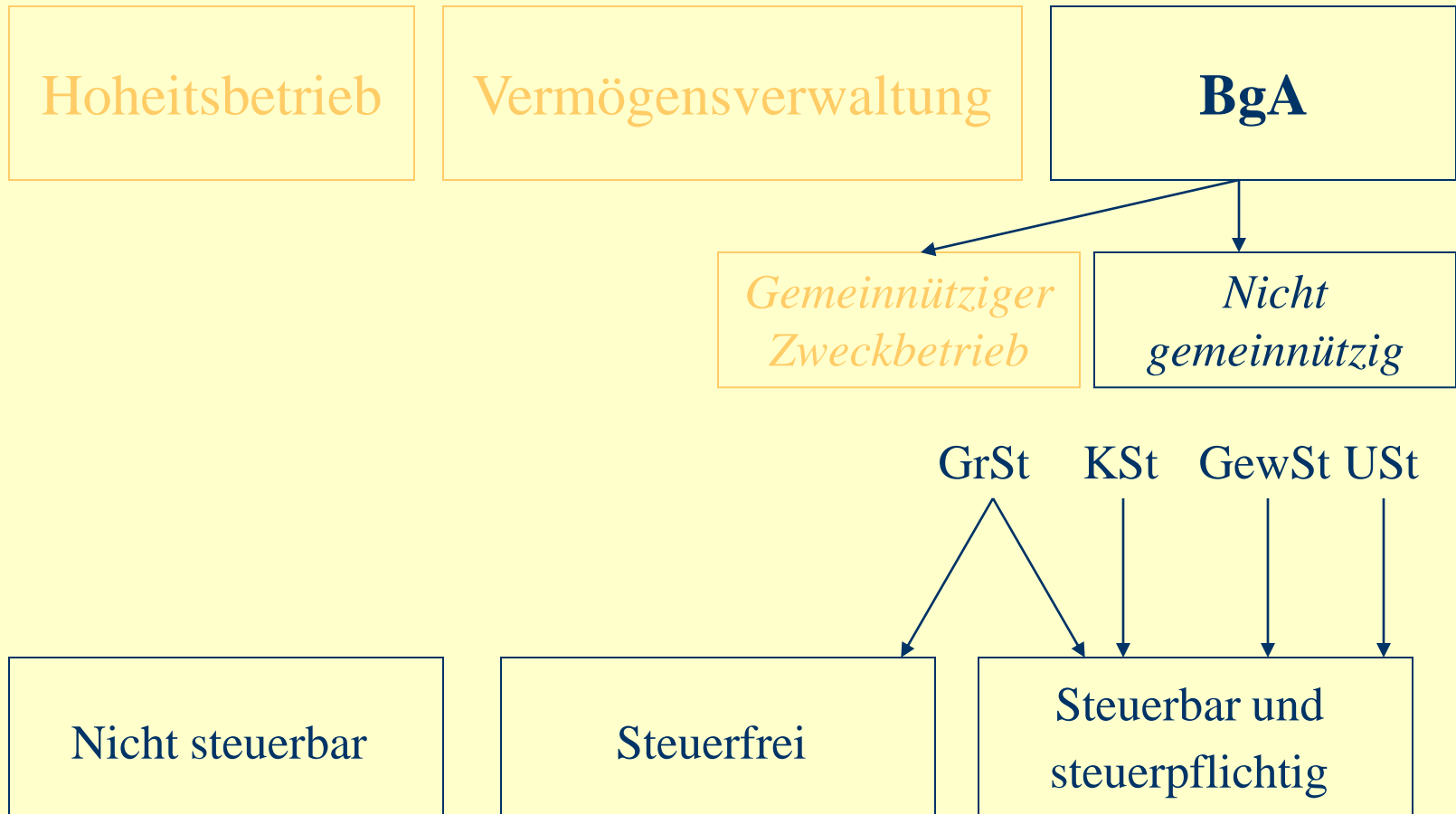
Steuerliche Sphären einer Hochschule



Steuerliche Sphären einer Hochschule



Steuerliche Sphären einer Hochschule



Begriff des BgA

- Legaldefinition, § 4 I S. 1 KStG:
 - Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit
 - zur Erzielung von Einnahmen
 - Einrichtung
 - Wirtschaftlich herausgehoben innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts
 - **Nicht erforderlich:
Gewinnerzielungsabsicht!**

Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit

- Auf Wiederholung angelegt
- Darf nicht hoheitlich sein, d.h.
Tätigkeit darf sich von einer solchen eines
privatwirtschaftlichen Unternehmens nicht
wesentlich unterscheiden.

Zur Erzielung von Einnahmen

- Alle Einnahmen i.S.v. § 8 Abs.1 EStG:
alle Güter in Geld oder Geldeswert.
- Leistung steht eine Gegenleistung
gegenüber.

Einrichtung

- Nach Rechtsprechung:
„Inbegriff fortdauernder wirtschaftlicher Verrichtungen, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet sind und dadurch in sich wirtschaftlich zusammen hängen und eine funktionelle Einheit bilden. Auf organisatorische Verselbständigung wird im Einzelfall verzichtet.“
- wirtschaftliche Selbständigkeit maßgeblich!

Einrichtung

- Nach Finanzverwaltung:
ab Jahresumsatz von 130.000 EUR wird
Einrichtung indiziert; keine gesonderte
Begründung erforderlich
(Abschnitt 6 IV S. 2 KStR 2004)

Wirtschaftlich herausgehoben

- Nach Rechtsprechung:
„Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Betätigung zu den Gesamteinnahmen des entsprechenden Verwaltungsbereichs maßgebend“

im Ergebnis aber entscheidend:

Wettbewerbsrelevanz der Betätigung

Wirtschaftlich herausgehoben

- Nach Finanzverwaltung:
bei einem Jahresumsatz von über 30.678 EUR
wird die wirtschaftliche Heraushebung indiziert.
Unterhalb dieser Grenze entscheidet die konkrete
Wettbewerbslage
(Abschnitt 6 V S. 1,4 KStR 2004)

Begriff des BgA

- Negativabgrenzung:
 - Keine Land- und Forstwirtschaft (§ 4 I S. 1 KStG)
 - Kein Hoheitsbetrieb (§ 4 V S. 1 KStG)
 - Keine Vermögensverwaltung (nicht ausdrücklich genannt)

Hoheitsbetrieb

- Ausübung öffentlicher Gewalt:
 - Tätigkeit der Körperschaft ist ihr „eigentümlich und vorbehalten“
 - Wettbewerbslage mit privatrechtlichen Unternehmen besteht grundsätzlich nicht
 - Wettbewerbsrelevante Tätigkeiten dürfen allenfalls „Nebentätigkeiten“ darstellen (Überwiegenheitsregel)

Hoheitsbetrieb

- Maßgeblich:
 - **Wahrung der Wettbewerbsneutralität**
 - potentielles Wettbewerbsverhältnis ausreichend
- Nicht entscheidend:
 - Gesetzliche Zuweisung
 - Art der Gegenleistung (Gebühr oder Beitrag)
 - Bestehen einer Benutzungssatzung

Vermögensverwaltung

Abgrenzung:

- Entspr. Anwendung § 14 S.3 AO
- Anwendung der Grds. über die Abgrenzung der einkommensteuerlichen Einkunftsarten, §15 Abs.2, §§ 20 und 21 EStG.

Vermögensverwaltung

- Vermögensverwaltung ist Fruchtziehung
= Nutzung aus zu erhaltender Substanz
- Gewerbliche Tätigkeit bei Umschichtung
von Vermögenswerten
= Verwertung
- Maßgeblich ist das Gesamtbild der
Verhältnisse und die Verkehrsanschauung

Vermögensverwaltung (Vermietung)

- Vermietung von Räumlichkeiten, Stell-/Anschlagflächen, Einräumen von Rechten ist grds. Vermögensverwaltung
- BgA, wenn
 - unüblich hoher Verwaltungsaufwand oder
 - unübliche Nebenleistung oder
 - Summe der vermieteten Sachen und Rechte selbst BgA darstellt

Vermögensverwaltung (Kapitaleinkünfte)

- Beteiligung an Kapitalgesellschaften ist grds. Vermögensverwaltung
- BgA
 - wenn KöR entscheidenden Einfluss auf Geschäftsführung hat (direkte/indirekte Leitungsfunktion)
 - erfordert mehr als bloße Mehrheitsbeteiligung, Überwachung der Geschäftsführung, Möglichkeit der Einflussnahme

Vergleich

Wirtschaftlicher
Geschäftsbetrieb
§ 14 S. 3 AO

Betrieb gewerblicher Art
§ 4 KStG

- Selbständige, nachhaltige (wirtschaftliche)
Tätigkeit
 - Zur Erzielung von Einnahmen
 - Keine Vermögensverwaltung

- Keine LuF
- Wirtschaftlich
herausgehobene Einrichtung

Der gemeinnützige Zweckbetrieb

- Ein BgA,
der die Merkmale der §§ 65-68 AO erfüllt:
 - Satzung
 - Erfüllen steuerbegünstigter Zwecke,
die nur durch solchen Geschäftsbetrieb zu
erreichen („unentbehrlicher Hilfsbetrieb“), und
 - Geschäftsbetrieb tritt nicht in größerem
Umfang (nicht mehr als unvermeidbar) in
Wettbewerb.

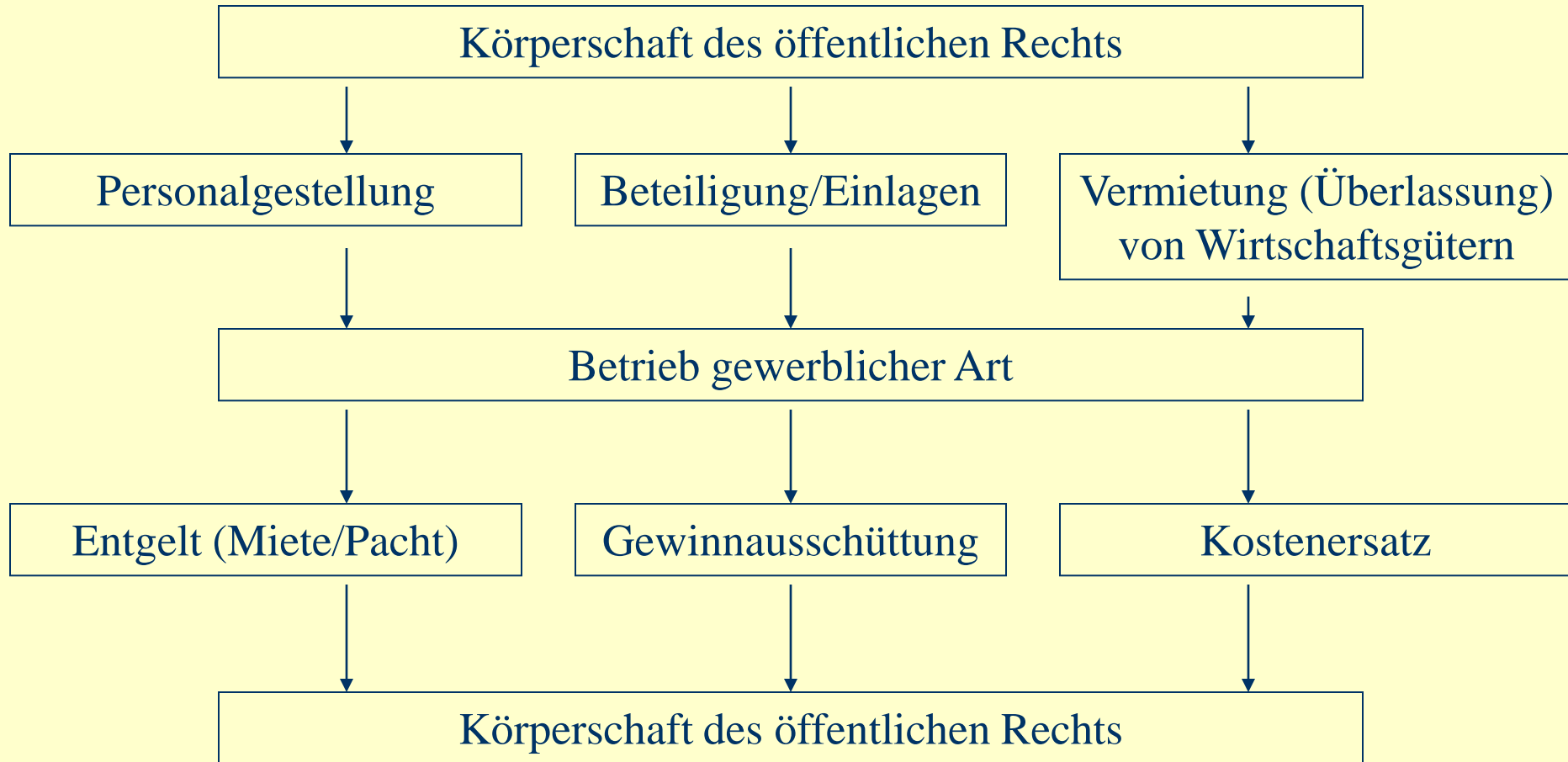
Der gemeinnützige Zweckbetrieb

- Anforderungen an Satzung, §§ 59, 60 AO
 - Genaue Umschreibung der steuerbegünstigten Satzungszwecke, §§ 52 – 54 AO
 - ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung, §§ 56, 57 AO
- Tatsächliche Geschäftsführung muss Satzungsbestimmungen entsprechen!

Der gemeinnützige Zweckbetrieb

- Steuerbegünstigte Zwecke sind:
 - Förderung gemeinnütziger (§ 52 AO), mildtätiger (§ 53 AO), kirchlicher (§ 54 AO) Zwecke
 - Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (§ 66 AO), Krankenhäuser (§ 67 AO), sportliche Veranstaltungen (§ 67a AO)
 - Einzelne Zweckbetriebe kraft Gesetzes (§ 68 AO)

Fiktive Leistungsbeziehungen



Steuerfolgen – Ebene des BgA

- GewSt und GrSt mindern den Gewinn als Bemessungsgrundlage der KSt.
- USt und KSt (Voraus-/Abschlusszahlungen) beeinflussen Gewinn nicht.
- **Einheitliche Tarifbelastung: 25% KSt**

Steuerfolgen – Ebene der KöR

- **BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit:**
 - Leistungen des BgA an die Trägerkörperschaft:
dort Einnahme aus Kapitalvermögen
 - KöR beschränkt kst-pflichtig,
§ 20 I Nr. 10 a EStG i.V. mit § 2 II KStG:
 - **10 % KapESt-Abzug, Abgeltungsprinzip;**
Definitivnachbelastung auf Anteilseignerebene:

Steuerfolgen – Ebene der KöR

- **BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit:**
 - **Ausschüttungsfiktion:** Gewinn dort Einnahme aus Kapitalvermögen
 - KöR beschränkt kst-pflichtig,
§ 20 I Nr. 10 b EStG i.V. mit § 2 II KStG
 - **10 % KapESt-Abzug, Abgeltungsprinzip;**
Definitivnachbelastung auf Anteilseignerebene

Steuerfolgen - Zusammenfassung

BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit

- BgA:
25 % KSt
- KöR:
10 % KapESt (x 75 %)

Steuerbelastung 32,5 %

BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit

- BgA
25 % KSt
- KöR
10 % KapESt (x 100 %)

Steuerbelastung 35 %



RUHR-UNIVERSITÄT BOCHUM

Lehrstuhl für Steuerrecht

Professor Dr. iur. Roman Seer