



Lösungen Repetitorium

Hochschulkurs „Besteuerung von Hochschulen“

12. April 2010, Berlin

Steuerliche Sphären staatlicher Hochschulen

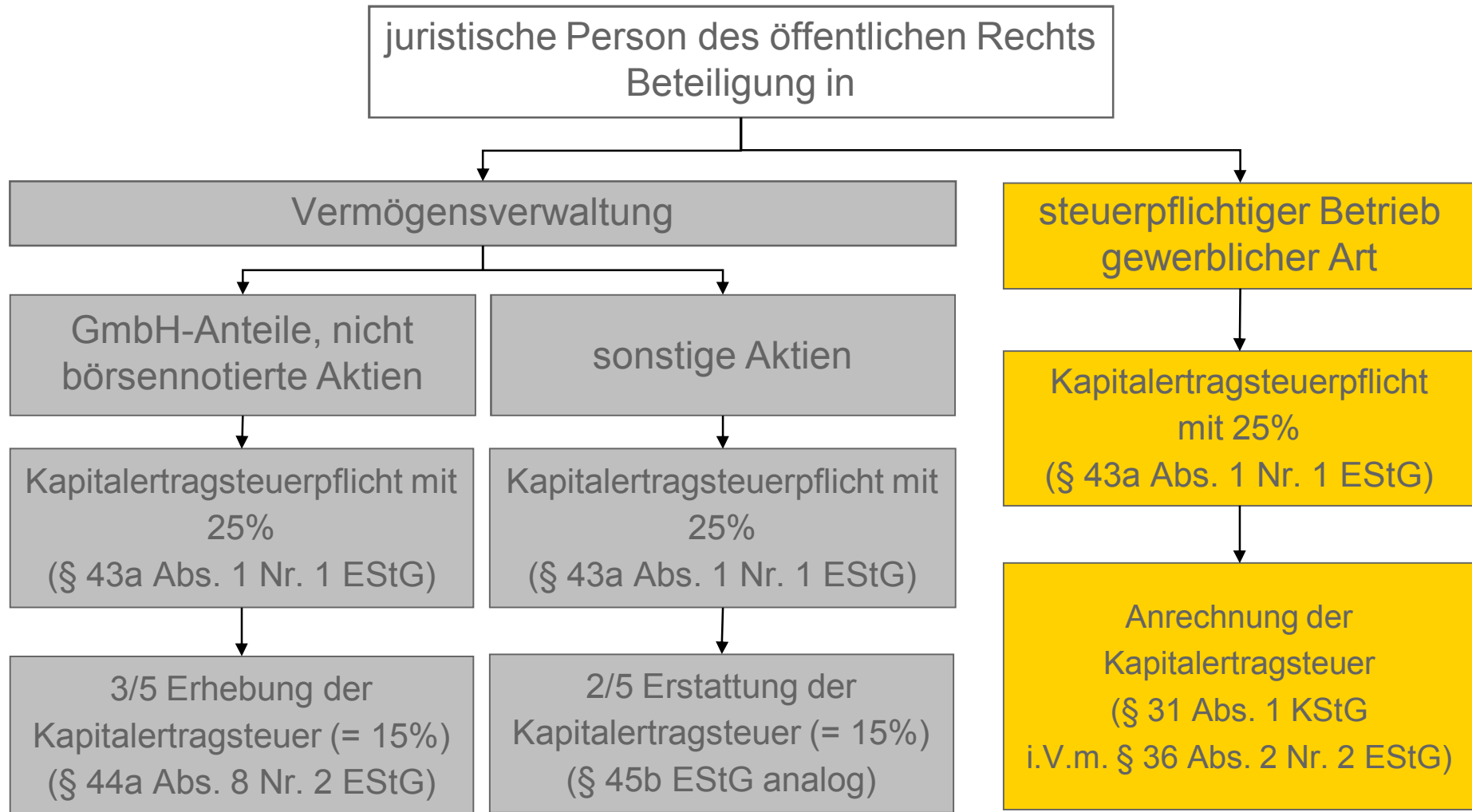
Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer)				
nicht steuerbar		steuerfrei		steuerpfl.
Hoheitsbetrieb	Vermögensverwaltung	Betrieb gewerblicher Art		
		Zweckbetriebe	steuerfreie Auftragsforschung	steuerpflichtige BgA
		steuerbar 0% / 7% / 19%	steuerbar 19% / 7%?	steuerbar 0% / 7% / 19%
nicht steuerbar	nicht steuerbar?			
Umsatzsteuer				

Hoheitsbetrieb

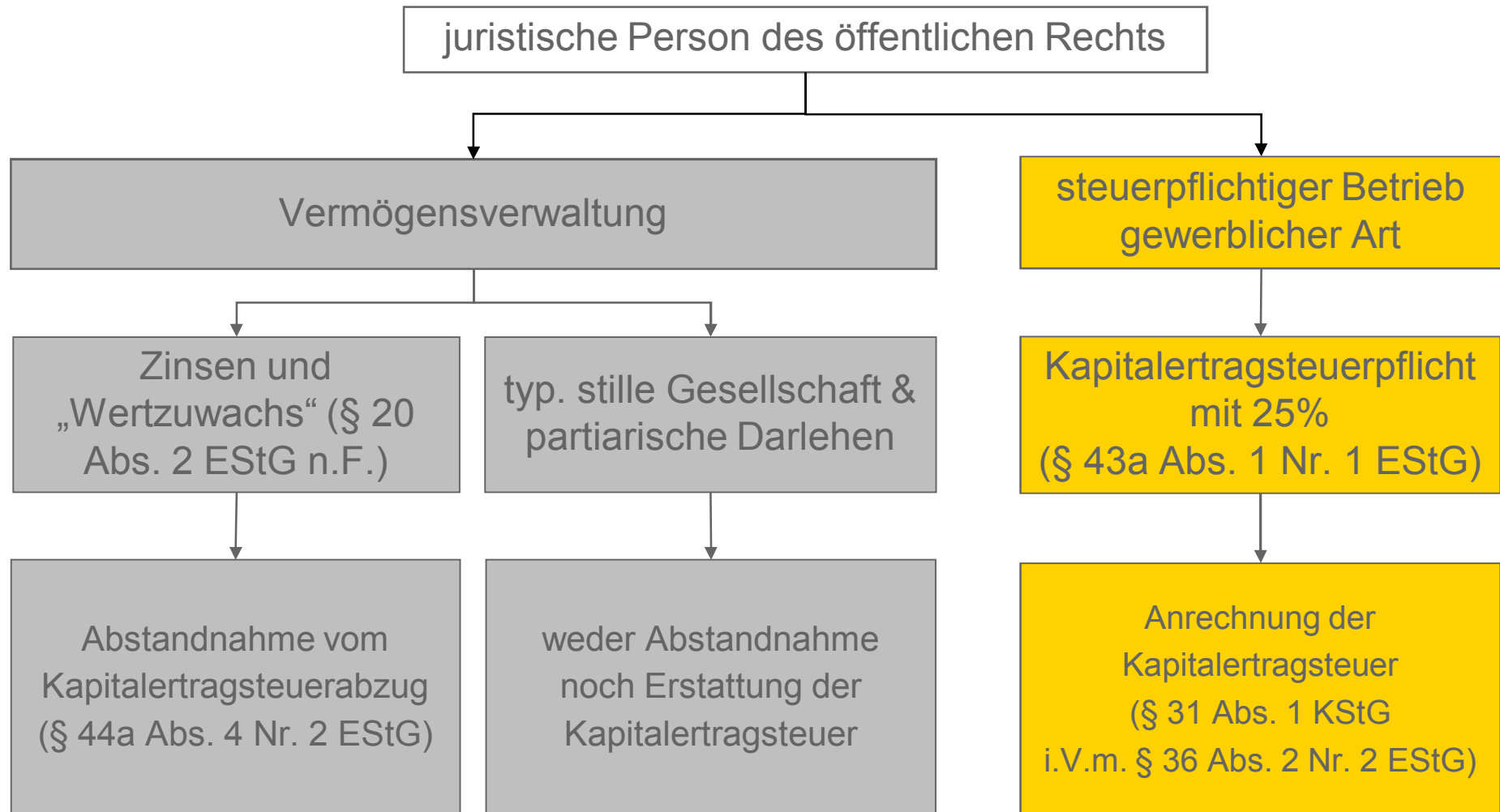
(§ 4 Abs. 5 KStG)

- ▶ „**Ausübung öffentlicher Gewalt**“ = eine Tätigkeit, die öffentlich-rechtlichen Körperschaften „**eigentümlich und vorbehalten**“ ist (BFH v. 7.11.2007 - I R 52/06, BFH/NV 2008, 888; v. 25.1.2005 - I R 63/03, BStBl II 2005, 501, m.w.N.).
- ▶ **Wirtschaftliche Tätigkeit = auf privatrechtlicher Grundlage** und nicht im Rahmen einer eigens für die jPdöR geltenden öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (BFH v. 3.7.2008 - V R 40/04, BStBl II 2009, 208)
- ▶ gesetzliche Tätigkeitszuweisung notwendige, aber nicht hinreichende Begründung
- ▶ Überwiegender Teil der Tätigkeit dient der Ausübung der öffentlichen Gewalt, dh. wirtschaftliche Tätigkeit als unselbständiger Teil einer im Ganzen hoheitlichen Aufgabenerfüllung

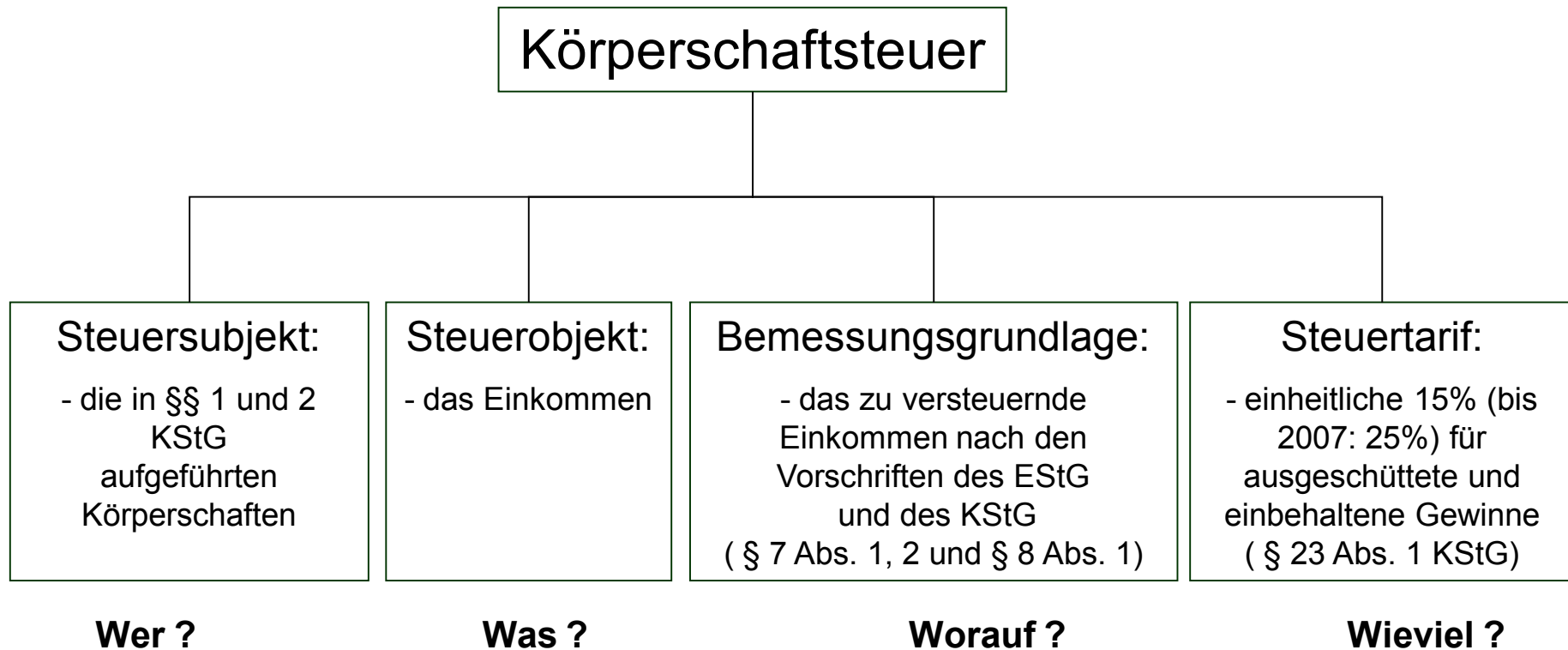
Kapitalertragsteuer bei Beteiligungserträgen



Kapitalertragsteuer bei sonstigen Kapitalerträgen



Körperschaftsteuer (Überblick)



Steuerbelastung bei BgA (I)

- ▶ Freibetrag i.H.v. € 5.000 gem. § 24 KStG
- ▶ einheitlicher Körperschaftsteuer-Satz von 15% (bis 2007: 25%) (§ 23 KStG)
- ▶ „Ausschüttungsfiktion“ gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG

Unterscheidung zwischen:

- ▶ BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (bspw. Sparkassen) gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 a) EStG
- ▶ BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 b) EStG (bspw. Cafeteria einer Hochschule)

Steuerbelastung bei BgA (II)

- ▶ KapESt i.H.v. 15 v.H. (bis UntStRef 2008: 10%) bei BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit auf den nicht den Rücklagen zugeführten Gewinn und verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn:
 - ▶ Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 EStG oder
 - ▶ Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 des UStG, von mehr als € 350.000 im Kalenderjahr oder
 - ▶ einen Gewinn von mehr als € 30.000 im Wirtschaftsjahr hat.
- ▶ keine zusätzliche Belastung bei BgA, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln und die genannten Aufgriffsgrenzen nicht überschreiten.

Bis 2007: Steuerbelastung des Gewinns eines BgA ohne Rücklagenbildung mit Kapitalertragsteuer

	ohne GewSt		mit GewSt
Gewinn vor Steuern (§ 4 Abs. 1 EStG)	100.000		100.000
./. GewSt (Hebesatz 400 %)	0		16.670
./. KSt (25 %)	25.000		20.833
./. SolZ (5,5 %)	1.375		1.146
Gewinn nach Steuern	73.625		61.352
nicht den Rücklagen zugeführter Gewinn	73.625		61.352
./. KapESt (10 %)	7.363		6.135
./. SolZ (5,5 %)	405		337
Nettozufluß	65.858		54.879
Steuerbelastung (in %)	34,14		45,12

Bis 2007: Steuerbelastung eines BgA mit Rücklagenbildung bzw. bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG

	ohne GewSt		mit GewSt
Gewinn vor Steuern (§ 4 Abs. 3 EStG)	100.000		100.000
./. GewSt (Hebesatz 400 %)	0		16.670
./. KSt (25 %)	25.000		20.833
./. SolZ (5,5 %)	1.375		1.146
Gewinn nach Steuern	73.625		61.352
Steuerbelastung (in %)	26,37		38,65

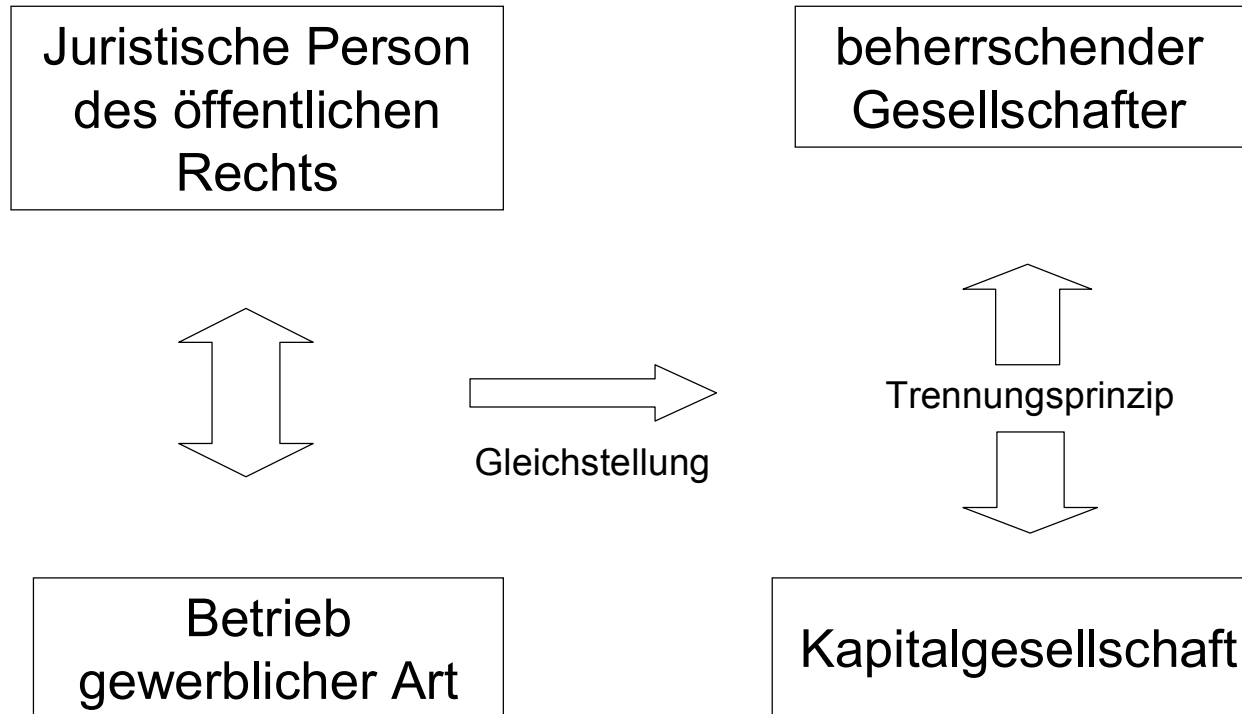
Ab UntStRef 2008: Steuerbelastung des Gewinns eines BgA ohne Rücklagenbildung mit Kapitalertragsteuer

	ohne GewSt		mit GewSt
Gewinn vor Steuern (§ 4 Abs. 1 EStG)	100.000		100.000
./. GewSt (Hebesatz 400 %)	0		14.000
./. KSt (15 %)	15.000		15.000
./. SolZ (5,5 %)	825		825
Gewinn nach Steuern	84.175		70.175
nicht den Rücklagen zugeführter Gewinn	84.175		70.175
./. KapESt (15 %)	12.626		10.526
./. SolZ (5,5 %)	694		579
Nettozufluß	70.854		59.070
Steuerbelastung (in %)	29,15		40,93

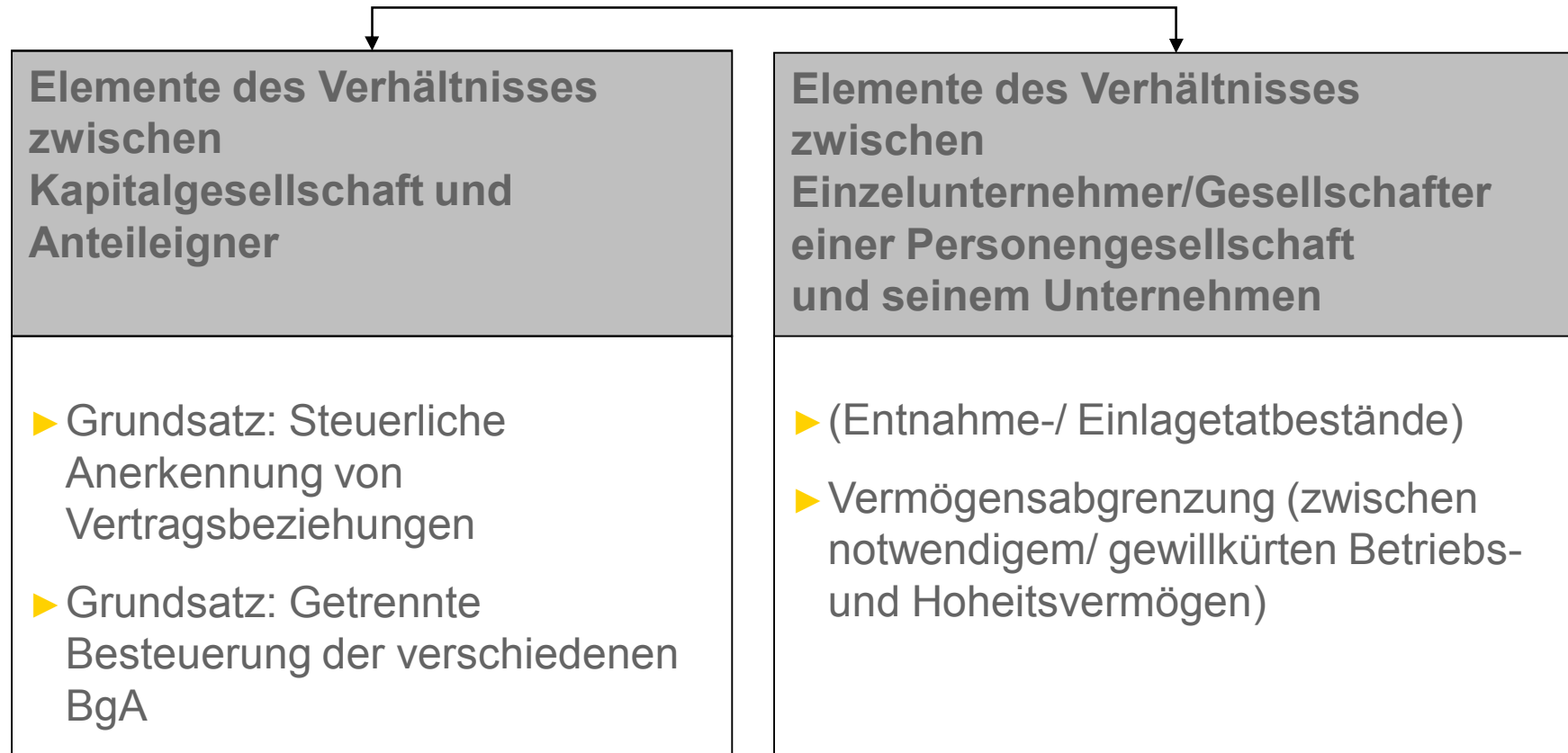
Ab UntStRef 2008: Steuerbelastung eines BgA mit Rücklagenbildung bzw. bei Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG

	ohne GewSt		mit GewSt
Gewinn vor Steuern (§ 4 Abs. 3 EStG)	100.000		100.000
./. GewSt (Hebesatz 400 %)	0		14.000
./. KSt (15 %)	15.000		15.000
./. SolZ (5,5 %)	825		825
Gewinn nach Steuern	84.175		70.175
Steuerbelastung (in %)	15,83		29,83

Fiktive Verselbständigung eines BgA für Zwecke der Einkommensermittlung

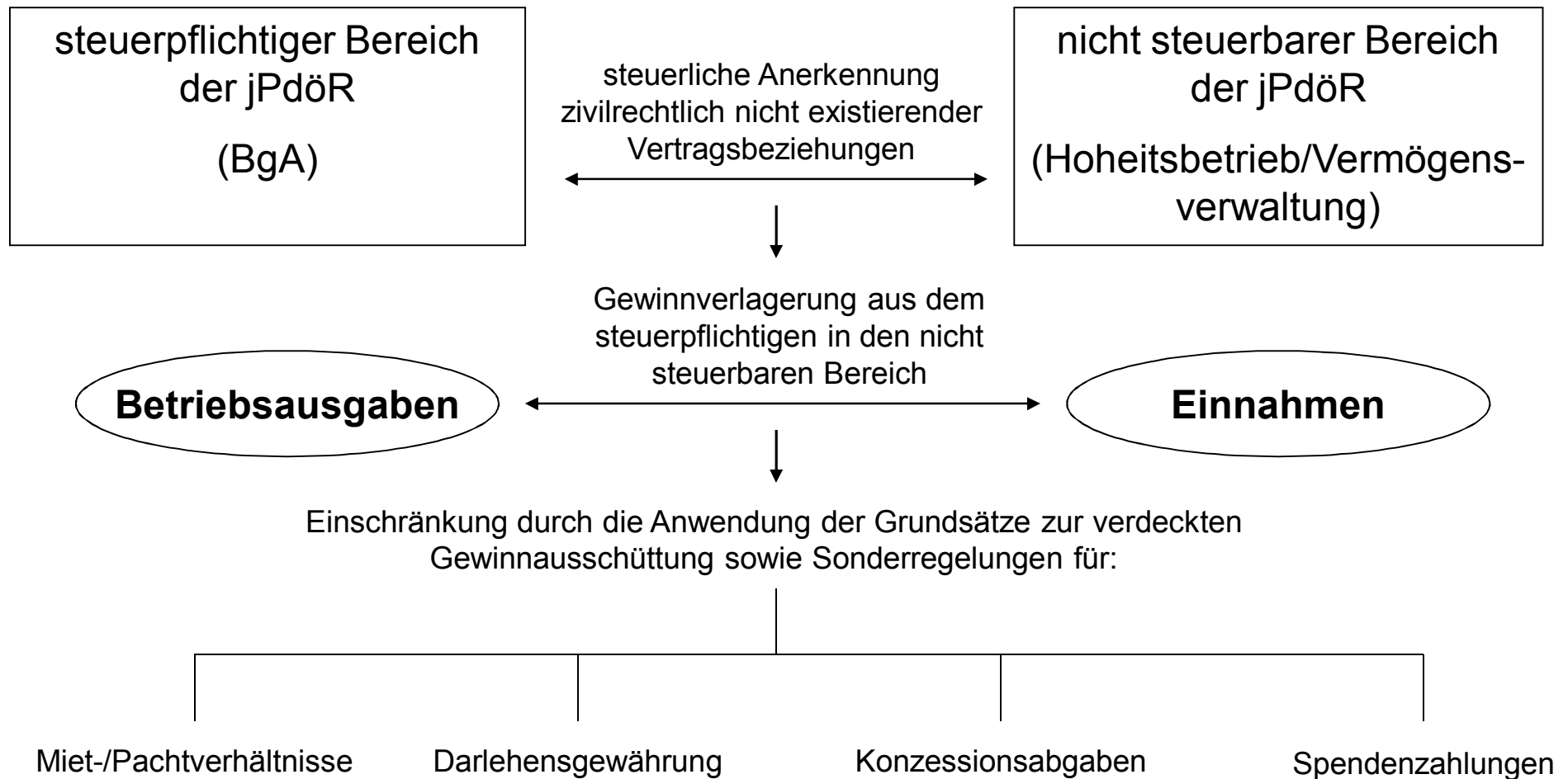


Körperschaftsteuerliche Wertung des Verhältnisses zwischen jPdöR und ihren BgA



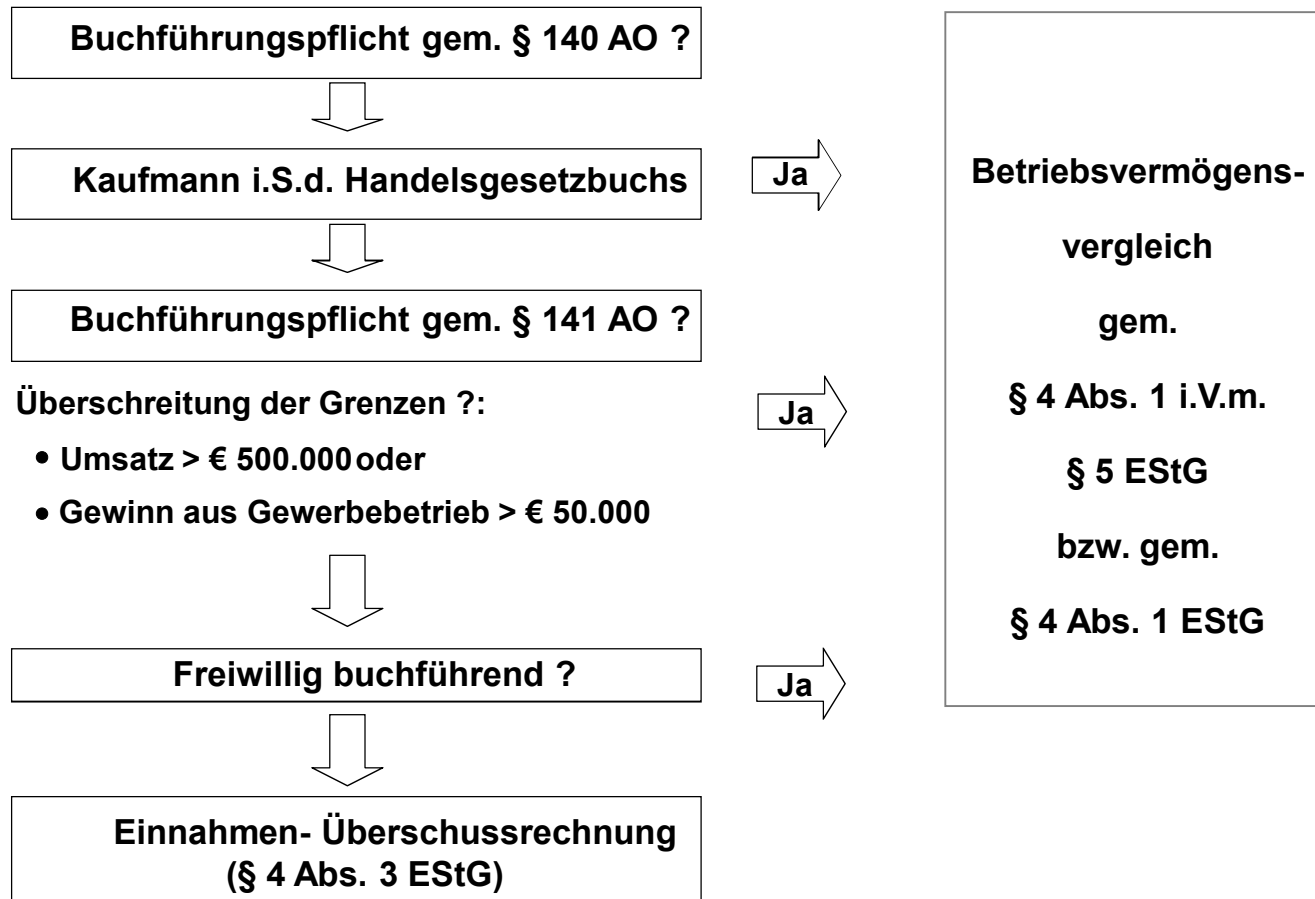
Quelle: Hilgenstock, Besteuerung öffentlicher Unternehmen, Aachen 2002, S. 105

Grenzen der Gewinnverlagerung in den nicht steuerbaren Bereich einer jPdÖR



Quelle: Hilgenstock, Besteuerung öffentlicher Unternehmen, Aachen 2002, S. 110

Buchführungspflicht eines BgA (I)



Buchführungspflicht eines BgA (II)

- ▶ Härtefallregelung (§ 148 AO)
 - ▶ Falls die Buchführungspflicht Härten mit sich bringt, kann die Finanzbehörde auf **Antrag** des Steuerpflichtigen Erleichterungen zulassen.
 - ▶ Insbesondere für gemeindliche Einrichtungen, die nicht buchführungspflichtig sind:
 - ▶ Regiebetriebe, die nicht Kaufleute sind
 - ▶ Regiebetriebe, die zwar Kaufleute, aber nach § 263 HGB i.V.m Landesrecht nicht buchführungspflichtig sind
 - ▶ kameralistische Buchführung auf Antrag zulässig (OFD Erfurt v. 24.10.2002, OFD Cottbus v. 24.11.2003)
 - ▶ Etwas enger: z.B. „bei einmaligem Überschreiten der Grenzen des § 141 AO und Beibehalten der Unterschreitung in absehbarer Zukunft“ (BFH-Urteil vom 17.9.1987)
- ▶ Kein Fall des § 148 AO sind **Dauerverlust-BgA**, denn Buchführungspflicht (§ 141 AO) greift nicht (keine gewerblichen Unternehmen i.S.d. GewStG; OFD Rostock v. 26.02.2003)

Gewinnermittlung

Leistungsbeziehungen zw. BgA und Trägerkörperschaft (I)

▶ Problem

- ▶ BgA ist kein Rechtssubjekt
- ▶ Zivilrechtlich sind Vereinbarungen zwischen Trägerkörperschaft und BgA daher unmöglich.
- ▶ Wie bildet man Vermögensmehrungen und –minderungen im BgA bei Austauschverhältnissen ab?

▶ Lösung

- ▶ steuerrechtliche Verselbständigung des BgA („Kapitalgesellschaft“ im Verhältnis zur Trägerkörperschaft); „Steuerrechtssubjekt“ (BFH v. 17.05.2000 und 6.11.2007; R 33 Abs. 1 KStR)
- ▶ Anerkennung von internen Verträgen zwischen Trägerkörperschaft und BgA für steuerliche Zwecke, soweit diese auch bei der Besteuerung einer Kapitalgesellschaft im Verhältnis zum Gesellschafter zugrunde zu legen wären.

Gewinnermittlung

Leistungsbeziehungen zw. BgA und Trägerkörperschaft (II)

Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

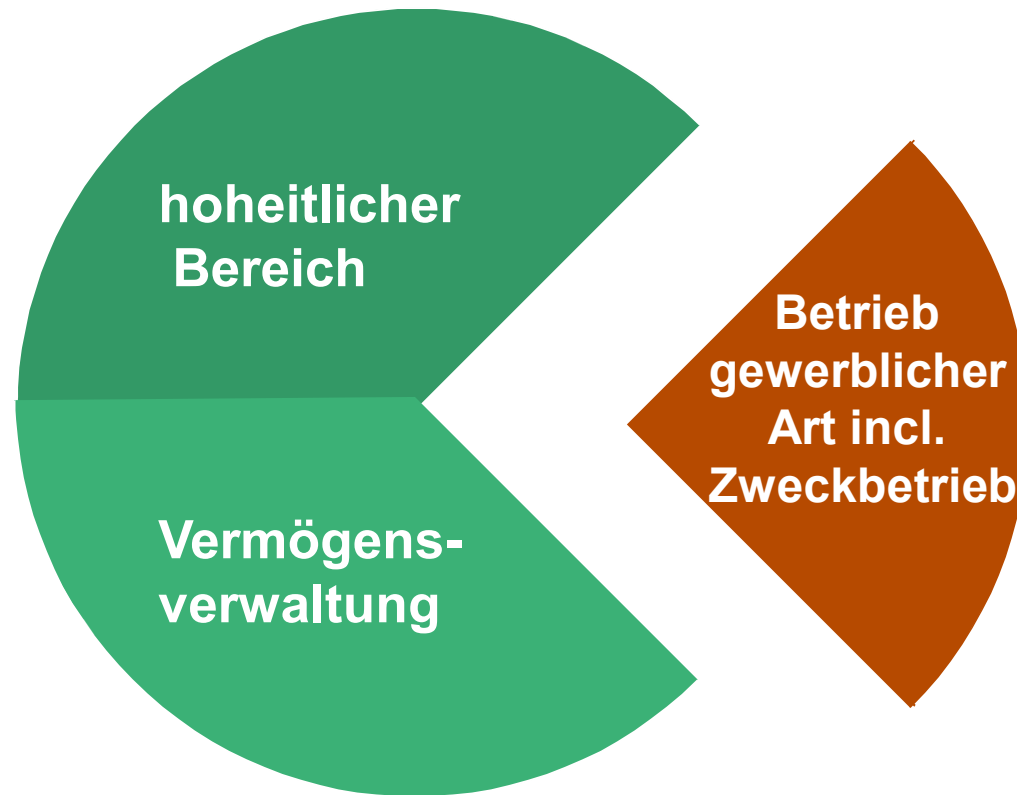
- ▶ Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung (vGa), die zwischen Kapitalgesellschaft und beherrschendem Gesellschafter gelten, sind zu beachten
 - ▶ klare und eindeutige Formulierung
 - ▶ für Zukunft
 - ▶ nicht rückwirkend
 - ▶ in angemessener Höhe (Fremdvergleich)
 - ▶ tatsächliche Durchführung
- ▶ Regelungen (Vertragsgegenstand, Entgelt etc.)
- ▶ „Vertrag“ ist wünschenswert

Übersicht: Gewerbesteuer

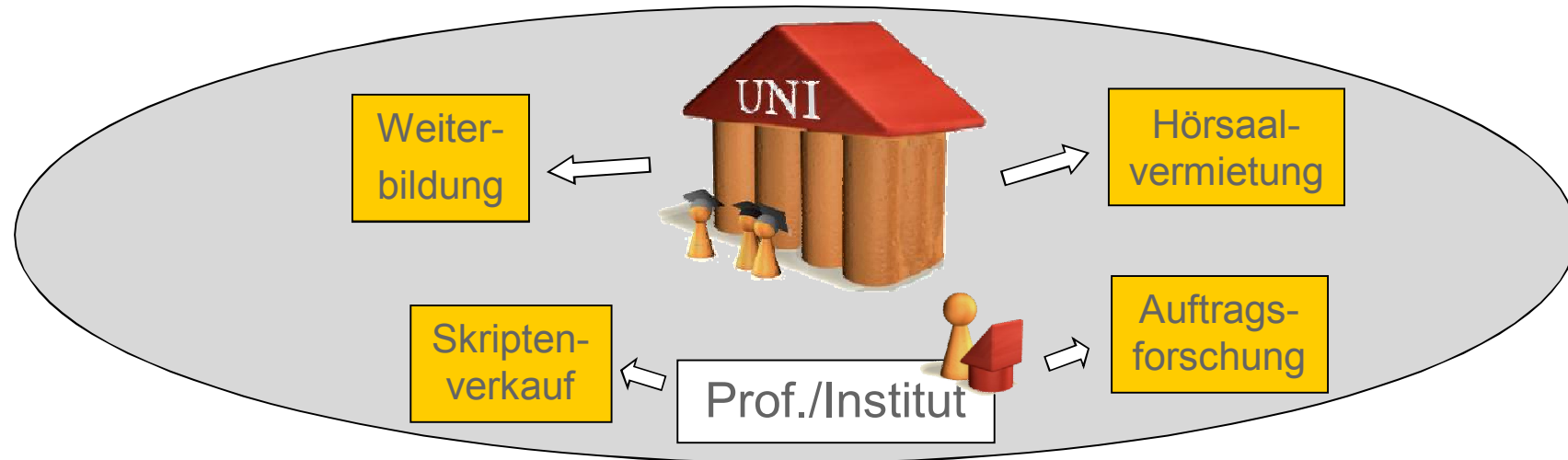
Steuerpflichtiger:	Hochschule als Körperschaft des öffentlichen Rechts mit ihren Gewerbebetrieben (BgA mit Gewinnerzielungsabsicht)	§ 2 GewStDV
Steuerbefreiung:	BgA „gemeinnützig“ i.S.d. §§ 65 ff. AO (Zweckbetrieb)	§ 3 Nr. 6 GewStG
Bemessungsgrundlage:	Gewerbeertrag	§ 7 GewStG
Steuersatz:	<p>UntStRef 2008: 3,5% * Hebesatz (bei 400 % Hebesatz = 14,00 %)</p> <p>5 % * Hebesatz (bei 400 % Hebesatz = 16,67 %)</p> <p>Freibetrag: € 5.000 (bis 2008: € 3.835)</p>	<p>§ 11 GewStG § 16 GewStG</p> <p>§ 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG</p>

Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts nach § 2 Abs. 3 UStG

„Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.“



Steuerliche Beurteilungseinheiten von staatlichen Hochschulen

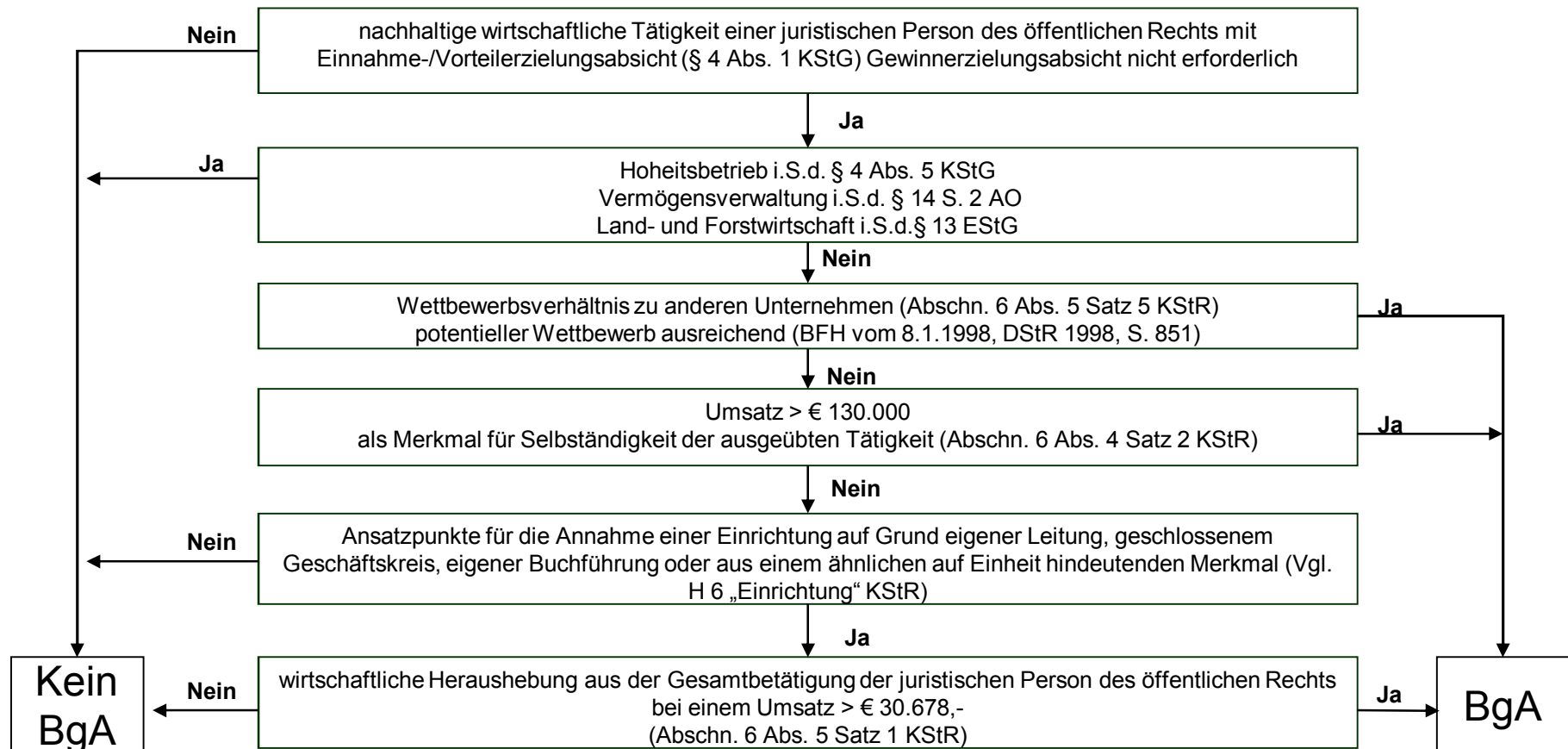


Körperschaftsteuer

Hochschule wird mit jedem BgA einzeln der Körperschaftsteuer unterworfen

eine Körperschaftsteuer-Erklärung für jeden BgA, aber auch jeweils Freibetrag (§ 24 KStG)

Prüfschema: Betriebe gewerblicher Art (BgA) i.S.d. § 4 KStG



Umfang des Betriebsvermögens eines Betriebs gewerblicher Art

Betriebsvermögen des Betriebs gewerblicher Art		Hoheitsbereich und Vermögensverwaltung	
wesentliche Betriebsgrundlagen	gewillkürtes Betriebsvermögen	notwendiges Betriebsvermögen (an den BgA vermietet oder verpachtet)	dem hoheitlichen Bereich zuzurechnende Wirtschaftsgüter (bei öffentlichen Flächen, auch wenn diese wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen)

Ein oder mehrere BgA?

- ▶ Die verschiedenen Tätigkeiten der jPdöR sind **für sich zu beurteilen**.
- ▶ Lässt sich eine Tätigkeit nicht klar dem hoheitlichen oder dem wirtschaftlichen Bereich zuordnen, ist nach § 4 Abs. 5 KStG auf die überwiegende Zweckbestimmung der Tätigkeit abzustellen.
- ▶ Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sind **als Einheit zu behandeln**, wenn dies der **Verkehrsauffassung** entspricht (R 6 Abs. 3 KStR)

Zusammenfassung von BgA

Verwaltungsauffassung bis VZ 2008 (= alte Rechtslage)

1. Zusammenfassung ist zulässig zwischen
 - a) Gleichartigen Betrieben
 - b) Ungleichartigen Gewinnbetrieben
 - c) Ungleichartigen Verlustbetrieben
 - d) Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben
 - e) BgA mit enger wechselseitiger wirtschaftlich-technischer Verflechtung von einigem Gewicht

2. Zusammenfassung ist nicht zulässig zwischen ungleichartigen Gewinn- und Dauerverlustbetrieben, sofern keine Verflechtung im o.g. Sinne besteht oder ausdrücklich verrechenbare BgA vorliegen.

Zusammenfassung von BgA

Gesetzliche Regelung (§ 4 Abs. 6 KStG n.F.)

„Ein Betrieb gewerblicher Art kann mit einem oder mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn

1. sie gleichartig sind,
2. zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder
3. Betriebe gewerblicher Art im Sinne des Absatzes 3 vorliegen.

Ein Betrieb gewerblicher Art kann nicht mit einem Hoheitsbetrieb zusammengefasst werden.“

JStG 2009

Überblick über die Gesetzesregelung und ihre Auswirkungen

- ▶ **Einkommensermittlung (§ 8 Abs. 1 Satz 2 EStG):**
Beim BgA ist – abweichend von den einkommensteuerlichen Vorschriften – weder Gewinnerzielungsabsicht noch die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erforderlich.

- ▶ **Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 7-9 KStG)**
Grundsätzliche Anerkennung der BFH-Rechtsprechung im Hinblick auf das Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen, jedoch gesetzliche Ausnahme soweit „begünstigte Dauerverluste“ vorliegen
 - ▶ Definition der begünstigten Dauerverluste im Gesetz
 - ▶ Beispiele im BMF-Schreiben genannt

JStG 2009

Begünstigte Dauerverluste – Definition und Rechtsfolge

▶ Prüfungsreihenfolge:

- ▶ 1. Schritt: Prüfung der allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung
- ▶ 2. Schritt: Prüfung der gesetzlichen Ausnahme nach § 8 Abs. 7 KStG:

„Die Rechtsfolgen einer vGA sind nicht zu ziehen, sofern ein begünstigter Dauerverlust vorliegt.“

▶ Es liegt ein **begünstigter Dauerverlust** vor, soweit aus

*„verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, **bildungs-** oder gesundheitspolitischen Gründen auf ein kostendeckendes Entgelt verzichtet wird“*

oder

„das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört“.

▶ Dauerverlust = Kein steuerlicher Totalgewinn

- ▶ Prognose im jeweiligen VZ entscheidend
- ▶ Vorübergehende Gewinne/Verluste irrelevant
- ▶ Keine Berücksichtigung von Erträgen aus nicht betriebsnotwendigem Vermögen, Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnen

JStG 2009

Begünstigte Dauerverluste – Beispiele*

Verkehr	Umwelt	Soziales	Kultur	Bildung	Gesundheit
ÖPNV Flughafen Parkraumbewirtschaftung Hafenbetriebe Fährbetriebe	Gewerbemüllentsorgung (soweit nicht hoheitlich)	Kindergärten Tageseinrichtungen für Kinder Senioreneinrichtungen Einrichtungen der Jugend-/Erwachsenenhilfe NICHT: Wirtschaftsförderung, Messen	Bibliotheken Zoo Museen Kulturelle Ausstellungen Kinos Opern, Theater, Bühnen Orchester NICHT: Stadthallen, Verpachtung an nicht begünstigte Pächter	Schulen und Kurse von Kammern (soweit nicht hoheitlich) Volkshochschulen	Krankenhäuser Bäder Kuranlagen Sportanlagen NICHT: Beherbergungsbetriebe
* Vgl. BMF-Schreiben vom 12. November 2009 Tz. 41 bis 46; Aufzählung soll nicht abschließend sein.					