

Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Auftragsforschung

Dr. Kristin Heidler
CHE Hochschulkurs
12. /13. April 2010

- Dauerbrenner: ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG bei staatlichen Hochschulen ?
- Ort der sonstigen Leistung
„Auftragsforschung“
- Zweckbetrieb Auftragsforschung und Verstoß gegen das Finanzierungs-kriterium
- Umfang der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG
- Beurteilungseinheit für die Annahme eines BgA Auftragsforschung

Anwendungsbereich

- öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen

Ausdrücklich nicht befreit

- Tätigkeiten, die sich auf Anwendung gesicherter Erkenntnisse beschränken (bspw. Materialprüfung, Blutalkoholuntersuchung)
- Übernahme von Projektträgerschaften
- wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug (bspw. Kantinen, Personalgestellung)

Zweckbetrieb

**Steuerbefreiung der
Auftragsforschung nach
§ 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG
+
Satzung nach § 60 AO
i.V.m. § 68 Nr. 9 AO**



7 %

(§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a) UStG)

Kein Zweckbetrieb

**Steuerbefreiung der
Auftragsforschung nach
§ 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG**



19 %

(§ 12 Abs. 1 UStG)

- § 12 Abs. 2 Nr. 8 a) S. 3 UStG
- Anwendung von § 68 Nr. 9 AO auf die Hochschulen – insbesondere Erfüllung des Finanzierungskriteriums
- Gemeinschaftsrecht

§ 12 Abs. 2 Nr. 8 a) S. 3 UStG:

„Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt Satz 1 nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht.“

- ⇒ Folge wäre 19% Umsatzsteuer
- ⇒ Auftragsforschung i.S.d. § 68 Nr. 9 AO wird laut Auffassung der Finanzverwaltung weiterhin mit 7% USt besteuert (Abschn. 170 Abs. 10 Nr. 8 UStR)

Anwendungsbereich

- Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert
- Anwendbarkeit grundsätzlich nur auf Körperschaften, deren satzungsmäßiger Zweck die Förderung von Wissenschaft und Forschung ist
- gilt auch für öffentlich-rechtliche Forschungseinrichtungen (vgl. BMF-Schreiben vom 22.9.1999, BStBl. I 1999, 944 ff.)

Ausdrücklich kein Zweckbetrieb

- Tätigkeiten, die sich auf Anwendung gesicherter Erkenntnisse beschränken (bspw. Materialprüfung, Blutalkoholuntersuchung)
- Übernahme von Projektträgerschaften
- wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug (bspw. Kantinen, Personalgestellung)

Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 AO I

BMF-Schreiben v. 22.9.1999, IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I S. 944

dem Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 S. 2 AO entsprechende Einnahmen	dem Finanzierungserfordernis des § 68 Nr. 9 S. 2 AO nicht entsprechende Einnahmen	für die Beurteilung des Finanzierungserfordernisses unerhebliche Einnahmen
Zuwendungen von dritter Seite Einnahmen aus der Vermögensverwaltung	Einnahmen aus der Auftragsforschung und anderen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben	Einnahmen aus anderen Zweckbetrieben (z.B. Weiterbildung)



Vergleichsgrößen

Quelle: Strahl, FR 2006, S 1014

- Prüfung auf der Ebene des „Trägers“ der Forschungseinrichtung
- Hierunter versteht die Finanzverwaltung „die Körperschaft (z.B. Verein, GmbH) die die Einrichtung betreibt.“
- bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts BgA oder jPdöR ?
- BgA => keine Anwendung von § 68 Nr. 9 AO
- jPdöR => Anwendung von § 68 Nr. 9 AO i.d.R. möglich

- Träger des BgA ist die Hochschule, da der BgA keine eigene Rechtspersönlichkeit genießt
- Hochschule als jPdöR ist Steuersubjekt für jeden einzelnen BgA
- Bezeichnung „Trägerkörperschaft“ wird auch von der Finanzverwaltung verwendet
- Gesetzesbegründung bei Einführung von § 68 Nr. 9 AO erwähnt ausdrücklich unter den begünstigten Forschungseinrichtungen auch Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Ergänzung von § 68 Nr. 9 AO:

„Die Sätze 1 und 2 gelten auch für die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen sowie für die Auftragsforschung der Hochschulkliniken. Für die Beurteilung als Zweckbetrieb nach Satz 1 ist bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf die gesamte Forschungstätigkeit abzustellen.“

Steuerermäßigung nach Art. 98 Abs. 2
i.V.m. Kategorie 15 des Anhangs III
der MWSt-SystR wenn es

*„sich um Lieferung von Gegenständen
und Erbringung von Dienstleistungen
durch von den Mitgliedstaaten
anerkannte gemeinnützige Einrichtungen
für wohltätige Zwecke und im Bereich der
sozialen Sicherheit [...]“*

handelt.

- Leistungsort immer am Ort des Leistungsempfängers, sofern dieser Unternehmer ist oder eine juristische Person mit USt-ID-Nr.
- Leistungsort immer am Ort des Leistenden, sofern der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist bzw. keine juristische Person mit USt-ID-Nr.
- Ausnahmen:
 - § 3a Abs. 3 Nr. 3 a) UStG – wissenschaftliche Tätigkeit
=> Leistungsort am Tätigkeitsort
 - § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG – Beratungsleistungen oder 3a Abs. 4 Nr. 5 UStG – Überlassung von Informationen
=> Leistungsort auch am Ort des Leistungsempfängers wenn Nichtunternehmer ohne USt-ID-Nr. mit Sitz oder Wohnsitz im Drittland vorliegt

Sachverhalt:



- ⇒ **Forschungseinrichtung betreibt Auftragsforschung und Grundlagenforschung**
- ⇒ **Finanzierungsvoraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO werden nicht erfüllt**

Folgen einer nicht nach § 68 Nr. 9 AO begünstigten Auftragsforschung II

Auffassung der Finanzverwaltung

(OFD Frankfurt a.M. v. 16.06.2005, S – 0187 A – 12 – St II 1.03, DB 2005, 1659):

	Finanzierungs- kriterium erfüllt	Finanzierungs- kriterium nicht erfüllt
Gepräge durch Eigenforschung (gemessen am Zeitaufwand)	gemeinnützige Körperschaft, Forschung ist steuerbegünstigter Zweckbetrieb	keine gemeinnützige Körperschaft, gesamte Forschungstätigkeit wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Gepräge durch Auftragsforschung (gemessen am Zeitaufwand)	gemeinnützige Körperschaft, Forschung ist steuerbegünstigter Zweckbetrieb	keine gemeinnützige Körperschaft, gesamte Forschungstätigkeit wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

In Anlehnung an Strahl, FR 2006, S. 1017

BFH-Urteil v. 04.04.2007, I R 76/05, BStBl. II
2007, S. 631, Leitsatz 2:

*„Ob in diesem Fall [der Nichterfüllung des
Finanzierungskriteriums] die
Auftragsforschung in einem steuerpflichtigen
wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erfassen
ist, oder die Steuerbefreiung insgesamt
verloren geht, ist danach zu beurteilen, ob
die Auftragsforschung der eigenen Forschung
dient oder als eigener Zweck verfolgt wird.“*

Sicht der Rechtsprechung:

	Finanzierungs- kriterium erfüllt	Finanzierungs- kriterium nicht erfüllt
Gepräge durch Eigenforschung (gemessen am Zeit- und Personalaufwand)	gemeinnützige Körperschaft, Auftragsforschung ist Zweckbetrieb	gemeinnützige Körperschaft, aber steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb Auftragsforschung
Gepräge durch Auftrags- forschung (gemessen am Zeit- und Personalaufwand)	keine gemeinnützige Körperschaft, da Kriterium des § 52 Abs.1 AO nicht erfüllt, gesamte Forschungs- tätigkeit steuerpflichtig	keine gemeinnützige Körperschaft, da Kriterium des § 52 Abs.1 AO nicht erfüllt, gesamte Forschungs- tätigkeit steuerpflichtig

OFD-Hannover, Verfügung vom 04.01.2010, S-2738e-1-St 241

- Erträge aus der Vermögensanlage zugeflossener Mittel und Gewinne, die infolge des Auftrags anfallen sind ebenfalls befreit
- Aber: Voraussetzung ist, dass die Erträge für weitere Auftragsforschungen thesauriert werden

OFD-Rheinland, Verfügung vom 28.09.2009

- Abgrenzung zwischen Grundlagen/Eigenforschung, Auftragsforschung und zuschussfinanzierter Forschung
- maßgebliche Einheit für die Überprüfung der Grenze von € 30.678,-?
- Grundsatz: Fachbereiche als Aufgriffseinheit, sofern nicht Institute eingerichtet wurden.
- Abstellen auf den jeweiligen Professor nur dann, wenn dieser
 - Drittmittel selbst verwaltet, d.h.
 - Material beschafft
 - Personal einstellt
 - alle Sach- und Personalkosten verwaltet und bezahlt
 - **und** über ein eigenes Bankkonto zur Zahlungsabwicklung verfügt oder eine Einzelverfügungsberechtigung für das Hochschulkonto besitzt.

- *Strahl*, Gemeinützigkeit im Forschungsbereich – Chance und Korsett, FR 2006, S. 1012-1017
- *Strahl*, Steuerliche Begünstigung von Forschungseinrichtungen, DStR 2007, S. 1468-1471
- *Strahl*, Steuerrechtliche Implikationen von Kooperationen im Hochschulbereich, FR 2008, S. 15-24
- *Kaufmann / Schmitz-Herscheidt*, Steuerbefreiung von Forschungseinrichtungen, BB 2007, S. 2039-2042
- *Becker / Volkmann*, Auftragsforschung als Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 9 AO unter besonderer Berücksichtigung staatlicher Hochschulen, DStZ 2007, S. 529-536