

Jörg Stalleiken

Drittmittelforschung im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht

Der Verfasser stellt im nachfolgenden Beitrag seine Dissertationsschrift mit dem Titel „Drittmittelforschung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht – Unter besonderer Beachtung der Abgrenzung steuerbarer wirtschaftlicher Tätigkeiten von steuerfreier hoheitlicher Betätigung staatlicher Hochschulen“ vor. Die Arbeit wurde betreut von Prof. Dr. Rainer Hüttemann, Dipl.-Volkswirt, Universität Bonn. Sie wurde im Jahr 2013 mit dem Preis für Wissenschaftsrecht des Vereins zur Förderung des deutschen & internationalen Wissenschaftsrechts ausgezeichnet. Die Arbeit ist im Jahr 2012 in der Reihe „Bonner Schriften zum Steuer-, Finanz- und Unternehmensrecht“ im LIT Verlag erschienen.

Einleitung

Die zunehmende Bedeutung der sog. Drittmittelforschung für die Finanzierung staatlicher Hochschulen hat auch auf Seiten der Finanzbehörden Begehrlichkeiten geweckt. Während es vor zwei Jahrzehnten noch eher unüblich war, dass staatliche Hochschulen überhaupt Steuererklärungen abgeben, ist die Sensibilität für die steuerrechtlichen Folgen einer Drittmittelforschung inzwischen auch an den Universitäten und Fachhochschulen gewachsen. Dabei sind – aus ertragsteuerlicher Sicht – verschiedene Besteuerungsfragen zu unterscheiden. Zum einen stellt sich die Frage, wie derartige Zahlungen beim Drittmittelgeber steuerlich zu berücksichtigen sind (Betriebsausgaben, Spenden etc.). Zum anderen ist die ertragsteuerliche Behandlung solcher Zuwendungen beim Drittmittelempfänger zu prüfen. Dabei ist zunächst zu klären, ob die Zuwendungen steuerrechtlich dem einzelnen Forscher oder seiner Hochschule zuzurechnen sind, was nicht ohne Berücksichtigung der hochschulrechtlichen Rahmenbedingungen möglich ist. Soweit im steuerlichen Sinne die Hochschule der Drittmittelempfänger ist, stellt sich die weitere Frage, ob diese Zahlungen im steuerfreien Hoheitsbereich oder in einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art (BgA) zufließen. Die Abgrenzung zwischen hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeit im Rahmen

von § 4 KStG ist bereits im Grundsätzlichen nicht unumstritten.¹ Im Bereich von Wissenschaft und Forschung sind nicht nur die besonderen rechtlichen und tatsächlichen Rahmenbedingungen der Hochschulforschung, sondern zusätzlich die besonderen Befreiungsregelungen in §§ 5 Nr. 23 KStG, 68 Nr. 9 AO zu beachten, mit denen der Gesetzgeber versucht hat, die negativen Auswirkungen der Finanzrechtsprechung zur Auftragsforschung² abzumildern. Im Ganzen ergibt sich eine unübersichtliche und bisher wenig behandelte Gemengelage von hochschulrechtlichen und steuerrechtlichen Vorgaben. Während die umsatzsteuerliche Behandlung von Drittmittelzuwendungen vergleichsweise ausführlich von der Literatur aufbereitet worden ist³ fehlte bisher die geschlossene monographische Behandlung der ertragsteuerlichen Aspekte. Diese Lücke schließt die Arbeit, indem sie eine geschlossene steuerrechtliche Einordnung der universitären Drittmittelforschung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht unternimmt.

§ 1 Grundlegung

Die Arbeit beginnt mit einer Einordnung des Begriffs der Drittmittelforschung in den hochschulrechtlichen Kontext (§ 25 HRG). Ausgehend vom hochschulrechtlichen Drittmittelbegriff wird zunächst der Begriff der Hochschulforschung in den verfassungsrechtlichen Kontext der Wissenschaftsfreiheit und den Bezug zu den Hochschulaufgaben eingeordnet und anhand dessen eine Typisierung verschiedener Forschungs- und Betätigungsformen (Grundlagenforschung, angewandte Forschung, „Auftragsforschung“, Ergebnisverwertung) vorgenommen. Als Ergebnis kann hier festgehalten werden, dass sich die Aufgaben der Hochschulen auf Wissenschaft und Forschung erstrecken, §§ 2 Abs. 1, 22 HRG. Aus dem Zusammenspiel von Art. 5 Abs. 3 GG und dem umfassenden Forschungsauftrag der Hochschulen folgt, dass diese jede Forschung als Aufgabe übernehmen können, die vom Grundrecht der Wissenschaftsfreiheit umfasst ist. Wissenschaftliche Forschung und Hochschulforschung im Sinne einer Hochschulaufgabe sind

1 Vgl dazu etwa Hüttemann, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002.

2 Insbesondere BFH-Urteil v 30.11.1995, BStBl II 1997, 189.

3 Vgl etwa Küffner, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie.

insoweit deckungsgleich. Aus diesem Grund ist auch die universitäre Drittmittelforschung auf das engste mit dem Wissenschaftsbegriff des Art. 5 Abs. 3 GG verknüpft: Wo die Wissenschaftsfreiheit aufhört, verlässt die Drittmittelforschung regelmäßig auch den Bereich der Hochschulaufgaben.

In der anschließenden zivilrechtlichen Grundlegung werden die vertragsrechtlichen Aspekte der Drittmittelleinwerbung erläutert. Dabei wird zunächst geklärt, wer in dem „faktischen Dreiecksverhältnis“ (Hochschule, Drittmittelgeber und Forscher) überhaupt zivilrechtlich als Vertragspartner des Drittmittelgebers anzusehen ist. Hier zeigt sich, dass nach geltendem Hochschulorganisationsrecht jedenfalls die Fakultäten, Fachbereiche, Institute und Lehrstühle mangels Rechtssubjektivität nicht Vertragspartner sein können. Verträge über Drittmittelforschung kommen vielmehr entweder zwischen dem Drittmittelgeber und der Hochschule oder aber zwischen Drittmittelgeber und dem zur Durchführung des Forschungsprojektes beauftragten Hochschulmitglied zustande, wobei bei letzterem eine Zuordnung zum Hauptamt oder eine Ausübung in Nebentätigkeit vorliegen kann. In einem weiteren Abschnitt werden dann die verschiedenen Arten der Drittmittelzahlungen vertragstypologisch eingeordnet (Werk- bzw. Dienstvertrag, Auftrag oder Schenkung).

§ 2 Ertragsteuerliche Einordnung und Behandlung beim Drittmittelgeber

Der zweite Teil der Arbeit behandelt die ertragsteuerliche Einordnung der Drittmittelaufwendungen beim Drittmittelgeber. Ausgangspunkt der Betrachtung ist die Feststellung, dass die in der Grundlegung herausgearbeiteten Begriffe „Drittmittel“ bzw. „Drittmittelforschung“ selbst für das Steuerrecht keine Einordnungsbestimmung treffen. Sie haben keine steuerliche Entsprechung auf Tatbestandsseite. Es bedarf daher der Subsumtion der einzelnen Drittmittelaktivitäten unter allgemeine steuerliche Tatbestände. Dabei besteht aus sich heraus kein Korrespondenzprinzip zwischen der steuerlichen Behandlung beim Zuwendenden und derjenigen beim Empfänger, etwa in dem Sinne, dass eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen beim Zuwendenden zwangsläufig eine Versteuerung beim Empfänger zur Folge hätte und umgekehrt. Für den Drittmittelgeber steht dementsprechend – jedenfalls, wenn es sich um gewerbliche bzw. institutionelle Drittmittelgeber handelt – zumeist die Frage im Vordergrund, ob und in welcher Weise der Abfluss der Drittmittel steuermindernd zu berücksichtigen ist.

Im Einkommensteuerrecht (d.h. in denjenigen Fällen, in denen der Drittmittelgeber eine natürliche Person oder Personengesellschaft ist) steht hierfür entweder eine Einordnung als Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten) oder als abzugsfähigen Privataufwendungen (Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen) zur Verfügung. Sollten die Aufwendungen hingegen als nichtabzugsfähige („echte“) Privatausgaben zu qualifizieren sein, scheiterte eine steuerliche Abzugsfähigkeit. Bei der Einordnung als Betriebsausgaben ist Voraussetzung ein betrieblicher Veranlassungszusammenhang. Zusammenführend ausgedrückt, müssen Aufwendungen des Steuerpflichtigen dabei objektiv mit dem Betrieb des Zuwendenden zusammenhängen und subjektiv der Förderung des Betriebes dienen. Unerheblich ist, ob die Aufwendungen notwendig, üblich, zweckmäßig oder angemessen sind. Es genügt, wenn sie in einem steuerrechtlich anzuerkennenden wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit stehen. Dieser ist z.B. bei der anwendungsbezogenen Forschung regelmäßig gegeben, fehlt aber bei einer echten mäzenatischen Forschungsförderung.

Liegen keine Betriebsausgaben vor, bleibt der Spendenabzug zu prüfen. Hier ist insbesondere festzustellen, dass Hochschulen ohne weiteres als Zuwendungsempfänger i.S.d. § 10b EStG (bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG) zu qualifizieren sind, während Zuwendungen an Einzelforscher dagegen als Spenden ausscheiden (Erfordernis eines qualifizierten Zuwendungsempfängers). Denkbar ist aber auch der Sonderfall, dass ein Förderer Geld für die Unterhaltung eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) bereitstellt, er sozusagen „in den Betrieb gewerblicher Art“ spendet (z.B. bei Zuwendungen an Universitätsklinik). Hier kommt die Untersuchung zu dem Ergebnis, dass, ausgehend vom Kriterium der Verwendung für spendenbegünstigte Zwecke des § 10b Abs. 1 EStG eine unschädliche Vereinnahmung und Verwendung auch innerhalb eines Betriebes gewerblicher Art erfolgen kann, sodass Drittmittelzuwendungen an einen Forschungsbetrieb gewerblicher Art gleichsam abzugsfähig sind, wenn die weiteren Voraussetzungen der Norm vorliegen. Diese weiteren Voraussetzungen (u.a. Forschungsförderung als steuerbegünstigter Zweck, Fremdnützigkeit, Unentgeltlichkeit und Freiwilligkeit der Spende) werden sodann eingehend mit der Realität der Drittmittelvergabe abgeglichen. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, liegen weder Betriebsausgaben noch Spenden vor und die Zahlungen sind steuerlich nicht abzugsfähig.

§ 3 Steuerliche Einordnung und Behandlung beim Drittmittlempfänger

Ausgehend von der zuvor herausgearbeiteten zivilrechtlichen Bestimmung der Beteiligten an einem Drittmittelprojekt ist steuerlich danach zu unterscheiden, wer Drittmittlempfänger und damit Steuersubjekt ist. Steuerlich sind gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG Einkünfte von demjenigen zu versteuern, der sie „erzielt“, nach heute gebräuchlicher Formel also von demjenigen, der den Tatbestand verwirklicht, an den das Gesetz die Entstehung der sachlichen Steuerpflicht knüpft. Dies kann entweder der Hochschulforscher oder aber die Hochschule sein.

A. Forscher als Drittmittlempfänger

Zwecks Untersuchung der steuerlichen Zurechnung der Einkünfte sind zunächst die dienstrechtlichen Besonderheiten beim Drittmittelforscher zu erörtern. Im Mittelpunkt steht dabei die Frage, wann eine Drittmittelforschung dem Hauptamt (dann ist die Hochschule Drittmittlempfänger) bzw. dem Bereich der Nebentätigkeit (dann sind die Zuwendungen vom Forscher selbst zu versteuern) zuzuordnen ist und inwieweit der Forscher insoweit ein „Wahlrecht“ hat. Ausgehend von § 25 Abs. 1 Satz 1 HRG räumen nämlich die Hochschulgesetze der Länder dem Forscher ein Wahlrecht ein, drittmittelgeförderte Vorhaben „im Rahmen seiner dienstlichen Aufgaben“ auszuführen. Dies setzt jedoch voraus, dass der Forschungsauftrag an den Hochschulforscher selbst gerichtet ist, das Drittmittelprojekt aber innerhalb der Aufgaben der Hochschule liegt.

Eine nach dienstrechtlichen Kriterien dem Hauptamt zugehörige Forschungstätigkeit kann nicht zu freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften des Hochschulforschers führen, da die Ausübung eines Amtes die Voraussetzungen hierfür nicht erfüllt. Insbesondere aus § 2 Abs. 2 BBesG folgt, dass alle Tätigkeiten des Hauptamtes mit der Besoldung abgegolten sind (sog. „Verbot der Doppelalimentation“). Im Zusammenhang damit stehen die (landes)beamtenrechtlichen Regelungen, die regelmäßig die Annahme von Zuwendungen Dritter für die Ausübung des Amtes entweder verbieten oder zumindest von der Zustimmung des Dienstvorgesetzten abhängig machen. Da es in diesem Fall dem Hochschulforscher aufgrund seines Tätigwerdens für die Hochschule bereits an einer Einnahmeerzielungsabsicht fehlt, könnten steuerpflichtige Einnahmen hiernach grundsätzlich nur in Nebentätigkeit vereinnahmt werden. Einnahmen können demnach allenfalls als Entgelt von Dritter Seite im Rahmen nichtselbständiger (hauptamtlicher) Tätigkeit steuerbar sein.

Ist demgegenüber die Forschungstätigkeit nach dienstrechtlichen Kriterien als privatnützige Nebentätigkeit einzuordnen, liegen regelmäßig Gewinneinkünfte vor. Diese stellen entweder Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in der Form der freiberuflichen Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder aber Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit i.S.d. § 15 EStG dar. Beide Einkunftsarten stehen selbständig nebeneinander und schließen sich gegenseitig aus. Folge der Einordnung als gewerbliche Tätigkeit ist eine – in der Regel unliebsame – Gewerbesteuerpflicht.

Ob es sich um freiberufliche oder aber gewerbliche Einkünfte handelt, bestimmt sich in erster Linie nach dem Grad der Wissenschaftlichkeit der Forschungstätigkeit. Dabei ist die Prüfung der Wissenschaftlichkeit einer Betätigung nicht etwa bereits im Hinblick auf die Ausübung eines Katalogberufes i.S.d. § 18 Abs. 1 EStG entbehrlich. Bei den „normalen“ ärztlichen, rechts-, steuer- oder unternehmensberatenden Berufstätigkeiten fehlt es regelmäßig am Merkmal der Wissenschaftlichkeit, auch wenn sie auf wissenschaftlicher Grundlage und Vorbildung beruhen, da die praktische Berufsausübung auf der Anwendung gesicherter Grundlagen und Erkenntnisse auf konkrete Verhältnisse beruht. Eine selbständige Tätigkeit käme dann nur bei Ausübung eines Katalogberufes i.S.d. § 18 Abs. 1 EStG in Betracht. Bei denjenigen Professoren der Medizin, die zugleich als approbierte Ärzte in der Krankenversorgung privatversicherter Patienten in Nebentätigkeit tätig sind, ist dies in der Regel unproblematisch. Führen diese jedoch in Nebentätigkeit klinische Studien im Auftrag von Pharmaunternehmen durch und erbringen sie in diesem Zusammenhang Gutachten, handeln sie nicht in Ausübung ihrer ärztlichen Tätigkeit. In diesem Fall ist also im Einzelnen zu prüfen, ob die Erstattung des Gutachtens auf wissenschaftlicher Grundlage erfolgt und für sich beurteilt eine wissenschaftliche Tätigkeit darstellt. Bei anderen Fachrichtungen ist ohnehin zu beachten, dass die gutachterliche oder fallbezogene rechtliche bzw. beratende Tätigkeit etwa von Hochschulprofessoren der Rechtswissenschaften oder der betrieblichen Steuerlehre weder ein Katalogberuf noch eine einem solchen „ähnliche Tätigkeit“ i.S.d. § 18 EStG ist, da es hierbei entscheidend auf die Berufszulassung ankommt.

Nur ausnahmsweise können Überschusseinkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen, wenn nach Art der vertraglichen Gestaltung der Forscher als Arbeitnehmer des Drittmittelgebers anzusehen ist. Steuerbefreiungen werden nur in Ausnahmefällen (§§ 3 Nr. 11, 44 EStG) eingreifen.

B. Hochschule als Drittmittlempfänger

Der inhaltliche Schwerpunkt der Arbeit widmet sich sodann der – in der Praxis hoch umstrittenen – steuerlichen Behandlung von Drittmittleinnahmen durch die Hochschule selbst. Der Erörterung bedarf hierbei insbesondere die Abgrenzung der steuerfreien Hoheitssphäre der Hochschulen von der steuerpflichtigen Forschung in einem BgA. Diesbezüglich stellt die Arbeit heraus, dass eine zutreffende steuerliche Einordnung von Drittmittleinnahmen auf Hochschulebene nur in enger Ausrichtung am Wettbewerbsgedanken als *ratio legis* der Besteuerung der öffentlichen Hand erfolgen kann, wenn sie zu sachlich und methodisch belastbaren Ergebnissen kommen will. Die herausgearbeiteten Ergebnisse lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Die staatlichen Hochschulen unterliegen als Körperschaften des öffentlichen Rechts dem Besteuerungsregime der öffentlichen Hand. Sie, nicht das Land als Träger der Hochschulen, sind Körperschaftsteuersubjekte, da sie die Unterhaltung von Betrieben gewerblicher Art kraft ihres Selbstverwaltungsrechts und nicht als Staatsaufgabe wahrnehmen. Die Hochschulen unterliegen der Körperschaftsteuer wegen jedes einzelnen Betriebes gewerblicher Art. Die in der Praxis gebräuchliche Verdichtung auf einen Betrieb gewerblicher Art der Hochschule („Betrieb gewerblicher Art Auftragsforschung“) steht mit den gesetzlichen Vorgaben nicht in Einklang.

Steuerrechtssystematischer Grundzustand der öffentlichen Hand ist die Steuerfreiheit. Eine Besteuerung von Tätigkeiten der öffentlichen Hand ist nur geboten, wo diese in einen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt (partielle Steuerpflicht der öffentlichen Hand mit ihren Betrieben gewerblicher Art, § 4 KStG). Normlogik des § 4 KStG und *ratio legis* der Besteuerung der öffentlichen Hand gebieten dabei eine „positive“ Abgrenzung ausgehend vom Tatbestandsmerkmal der wettbewerbsrelevanten wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG. Eine „negative“ Abgrenzung ausgehend vom Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG ist nicht zielführend. Die hierbei immer noch in der Rechtsprechung gebräuchlichen Merkmale „eigentümlich und vorbehalten“ sollten aufgegeben werden, da Forschung den Hochschulen in keiner ihrer Erscheinungsformen „eigentümlich und vorbehalten“ ist. Vielmehr lassen sich in der Rechtswirklichkeit zahllose Beispiele anführen, in denen private Forschungseinrichtungen dieselbe Forschung ausführen (können).

Die Arbeit fasst zunächst den Stand der herrschenden Meinung in der Literatur und der Auffassung der Fi-

nanzverwaltung zusammen, wonach die steuerfreie hoheitliche Drittmittelforschung der Hochschulen vom steuerpflichtigen Forschungs-BgA im Kern anhand indizieller Kriterien abgrenzen. Nach der Literatur soll wie folgt zu unterscheiden sein: Stammen die Drittmittel aus öffentlichen oder privaten Quellen? Ist die Forschung auf das Allgemeinwohl oder die Interessen eines bestimmten Auftraggebers gerichtet? Hat sich der Drittmittelgeber als Gegenleistung für seine Zuwendung exklusive Verwertungsrechte an den Forschungsergebnissen einräumen lassen? Ist die Forschung vom Grundrecht der Wissenschaftsfreiheit, Art. 5 Abs. 3 GG, umfasst?

Die Finanzverwaltung (BMF-Bericht „Körperschaftsteuerrechtliche und umsatzsteuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Hochschulen“ v. 5.11.1993, Tz. 56 f., n.v.) hat gewissermaßen als Synthese der von der Literatur aufgegriffenen Abgrenzungskriterien einen Indizienkatalog für eine steuerliche Einordnung der Drittmittleinnahmen auf Hochschulebene aufgestellt. Danach spricht

„für eine hoheitliche Drittmittelforschung (...):

- Die Drittmittelgeber gehören selbst der öffentlichen Hand an oder werden maßgeblich von ihr finanziert (Ausnahmen bei privaten Zuwendungen denkbar).
- Der Drittmittelgeber fördert uneigennützig die Forschung in einem bestimmten Fachgebiet.
- Im Rahmen der Forschung entstandene Schutz-, Urheber-, Nutzungs- und Verwertungsrechte verbleiben der forschenden Hochschule.
- Die Übertragung solcher Rechte auf Dritte erfolgt nicht mit der Vereinbarung der Ausschließlichkeit.
- Die Forschungsergebnisse werden durch Veröffentlichung kurzfristig allgemein zugänglich gemacht.
- Aus der Verwertung der Forschungsergebnisse fließen an den Drittmittelgeber höchstens Einnahmen bis zur Höhe der gewährten Zuwendung einschl. Zinsen zurück.

Gegen eine hoheitliche Betätigung und für einen Betrieb gewerblicher Art spricht:

- Der Drittmittelgeber gibt einen Auftrag, der gezielt seinen (öffentlichen oder privaten) Interessen entspricht.
- Die Hochschuleinrichtung übernimmt einen nach Art und Umfang genau beschriebenen Forschungs- und Entwicklungsauftrag.
- Der Auftraggeber erhält als Ergebnis ein Gutachten oder einen Bericht.
- Der Auftraggeber behält sich exklusive Verwertungsrechte hinsichtlich der Forschungsergebnisse vor.

- Die Veröffentlichung der Forschungsergebnisse wird unterbunden oder zeitlich stark verzögert, z.B. um Schutzrechte (Patente) zu sichern.“

Es spricht für die Unsicherheit der Finanzverwaltung in dieser Frage, dass sich die aufgezählten Beispiele teilweise widersprechen oder sogar gegenseitig aufheben. Die vorgenannten Abgrenzungskriterien versuchen letztlich eine Abgrenzung der steuerpflichtigen von der steuerfreien Forschungstätigkeit ausgehend vom Begriff der „Ausübung öffentlicher Gewalt“ i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG. Mit der ratio legis der Besteuerung der öffentlichen Hand und der Dialektik des § 4 KStG stehen solche Kriterien indes nicht in Einklang und führen abseits eindeutiger Fälle zu Abgrenzungsschwierigkeiten.

Zielführend und steuerrechtssystematisch zutreffend ist allein eine strenge Ausrichtung der Abgrenzung steuerfreier von steuerpflichtiger Drittmittelforschung am Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als tragendem Rechtsgrund für die Begründung einer Steuerpflicht der öffentlichen Hand. In der Drittmittelforschung ist daher jede Tätigkeit gesondert auf ihre Wettbewerbsrelevanz zu untersuchen. Dabei kann von der Herkunft der Drittmittel, der Einräumung von Verwertungsrechten, der Wissenschaftlichkeit der Tätigkeit u.ä. der vorgenannten Kriterien der herrschenden Meinung nicht auf eine Wettbewerbsrelevanz der Drittmittelaktivität geschlossen werden. Eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG im Rahmen eines steuerpflichtigen BgA durch Drittmittelforschung liegt nach vom Verfasser vertretener Ansicht (nur) vor, wenn eine Hochschule Forschungsleistungen erbringt, die typischerweise mit Rentabilitätsersparung auch von Privaten durchgeführt werden können. Dies ist immer dann der Fall, wenn ein Nachfrager für die Forschungsleistung vorhanden ist und ein gedachter Dritter diese Forschungstätigkeit zu denselben Bedingungen übernehmen würde. Die räumlichen Grenzen des relevanten Marktes sind hierbei weit zu ziehen. Diesem Wettbewerbsverständnis steht es nicht entgegen, dass § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG keine Gewinnerzielungsabsicht der Hochschule voraussetzt. Aufgrund struktureller Unterschiede zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen ist damit über die Gewinnschöpfungsmöglichkeiten effizienterer Privatunternehmen, auf die es als Peer Group ankommt, noch nichts gesagt.

Im Bezug auf die verschiedenen zu Beginn der Arbeit in der Grundlegung typisierten Forschungsarten führt dies – wiederum typisiert – zu folgenden Befunden:

- Bei der sog. Grundlagenforschung als in hohem Maße verlustträchtiger Forschung ist eine „wirtschaftliche

Tätigkeit“ i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG regelmäßig nicht gegeben. Vielmehr ist festzustellen, dass für die sog. Grundlagenforschung aufgrund ihrer Unwirtschaftlichkeit ein Wettbewerb nach ökonomischen Maßstäben grundsätzlich nicht besteht. Ausnahmen sind allerdings möglich; der Eintritt in ein Wettbewerbsverhältnis zu privatwirtschaftlichen Unternehmen ist fließend und stets einzelfallbezogen anhand der jeweiligen Tätigkeit zu ermitteln.

- Bei der Auftragsforschung ergibt sich eine Wettbewerbssituation bereits durch die Existenz des in § 25 Abs. 1 HRG niedergelegten Wahlrechts des Drittmittelforschers, Drittmittelvorhaben nach seiner Wahl in Nebentätigkeit durchzuführen. Er selbst ist in seiner Eigenschaft als privatnütziger Nebentätiger immer auch zumindest potentieller Wettbewerber, wenn das Drittmittelvorhaben die Voraussetzungen einer wahlweisen Ausübung im Hauptamt oder in Nebentätigkeit erfüllt. Übt der Hochschulforscher sein Wahlrecht zugunsten der Durchführung in Nebentätigkeit aus, erstarkt das potentielle Wettbewerbsverhältnis zu einem konkreten. Unliebsame Ertragsteuerfolgen können jedoch in der Regel durch Nutzung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Nr. 23 KStG abgewendet werden, der die Auftragsforschung umfassend steuerlich befreit.

- Die Verwertung von Forschungsergebnissen, die im Rahmen eines Forschungsbetriebes gewerblicher Art gewonnen wurden, unterliegt stets der Steuerpflicht innerhalb dieses Betriebes gewerblicher Art.

Verfahrensrechtlich ist nur die Steuerpflicht der öffentlichen Hand nachzuweisen, nicht aber deren Gegenteil. Daher ist auch die Vermögensverwaltung der Hochschulen nach dem beachtlichen Willen des Gesetzgebers zunächst steuerfrei, solange durch sie keine Wettbewerbsbeeinträchtigungen auftreten. Die Überprüfung vermögensverwaltender Betätigung anhand ihrer Wettbewerbsrelevanz erfährt allerdings eine Einschränkung dahingehend, dass eine tatsächliche Beeinträchtigung von Mitbewerbern am Markt durch Weitergabe des Steuervorteils an die Leistungsabnehmer zu fordern ist (Vorliegen eines „konkreten Wettbewerbsverhältnisses“). Zu weitgehend wäre demgegenüber ein Verständnis, nach dem die Vermögensverwaltung nach allgemeinen Grundsätzen bereits als „wirtschaftliche Tätigkeit“ i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG zu qualifizieren wäre, wenn sie von Privaten unter gleichen Bedingungen mit Rentabilitätsersparung am Markt angeboten werden könnte (Vorliegen eines nur „potentiellen Wettbewerbsverhältnisses“).

Die Verwertung von Forschungsergebnissen, die im Rahmen eines Forschungsbetriebes gewerblicher Art gewonnen wurden, unterliegt stets der Steuerpflicht inner-

halb dieses Betriebes gewerblicher Art (s.o.). Eine Qualifikation als Vermögensverwaltung kommt nur bei der Substanznutzung von Hoheitsvermögen in Betracht. Die Verwertung von Forschungsergebnissen aus Forschungstätigkeiten im hoheitlichen Bereich stellt also grundsätzlich steuerfreie Vermögensverwaltung der Hochschule dar. Allerdings ist im Einzelfall zu prüfen, ob die Univer-

sität den Vorteil der Nichtbesteuerung zu Lasten anderer Mitbewerber an die Abnehmer am Markt weitergibt. Wo dies der Fall ist, ist auch die Vermögensverwaltung einer Besteuerung zu unterwerfen.

Dr. Jörg Stalleiken, Rechtsanwalt, Steuerberater, Diplom-Finanzwirt, ist assoziierter Partner der Sozietät FLICK GOCKE SCHAUMBURG in Bonn.