

# Wolfgang Kessler und Hannah Beck

## Tagungsbericht zur 20. Freiburger Arbeitstagung „Besteuerung von Hochschulen“ am 5./6.11.2019

Der Förderverein des Stiftungslehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg „Steuern in Forschung und Praxis e.V.“ veranstaltete am 5. und 6. November 2019 zum 20. Mal seine Arbeitstagung mit dem Titel „Besteuerung von Hochschulen“. Veranstaltungsort der Konferenz war die Aula der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg. Den etwa 270 Teilnehmenden bot sich die Gelegenheit, einen Einblick in die aktuelle Rechtsprechung und Handhabungen in der Praxis zu erhalten und im Anschluss an die Vorträge mit den jeweiligen Referenten zu diskutieren. Im Folgenden wird ein Überblick über die diesjährigen Vortragsthemen und Wortbeiträge gegeben.

### I. Eröffnung und Einführung in die diesjährigen Themen

Die Prorektorin der Albert-Ludwigs-Universität, Frau Prof. Dr. Giesela Riescher<sup>1</sup>, eröffnete die Jubiläumstagung und begrüßte die Teilnehmenden – unter ihnen viele wiederkehrende Zuhörer – im Namen des ganzen Rektors. Nach einem kurzen Überblick über die diesjährigen Themen, das Abendprogramm und die Referenten, bedankte sie sich ganz herzlich bei Herrn Professor Kessler und seinem Team für die Organisation.

### II. Eröffnungsvortrag zu den neueren Entwicklungen des Gemeinnützigkeits-, Spenden- und Stiftungsrechts

Den Auftakt der Veranstaltung bildete der Vortrag von Herrn Prof. Dr. Rainer Hüttemann<sup>2</sup> zu den neueren Entwicklungen des Gemeinnützigkeits-, Spenden- und Stiftungsrechts. Zunächst wurden die neueren Entwicklungen anhand der aktuellen Rechtsprechung beleuchtet, bei der Hüttemann auf einige Urteile der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung im Detail eingegangen ist. Auch fast ein Jahr nach dem „Attac“-Urteil<sup>3</sup> des BFH

wird dieses weiterhin in den Medien kontrovers diskutiert. In der Fachliteratur<sup>4</sup> herrscht jedoch Einigkeit darüber, dass der vom Gericht angelegte Maßstab und auch die Subsumption eine konsequente Fortsetzung und Fortbildung der bisherigen Rechtsprechung des I. und X. Senats des BFH sei, welche keine grundsätzlichen neuen Aussagen zu politischen Betätigungen enthalte. Nachdem Hüttemann kurz den Verfahrensgang und die vorinstanzliche Entscheidung dargelegt hatte<sup>5</sup>, rückte er die beiden Leitsätze des BFH in den Fokus. In diesen konstatiert der BFH, dass „wer politische Zwecke durch Einflussnahme auf politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung verfolgt, keinen gemeinnützigen Zweck i.S.d. § 52 AO erfüllt.“ Den ersten Leitsatz sieht Hüttemann als selbstverständlich an, denn „Politik“ sei keiner der in § 52 Abs. 2 AO aufgelisteten Zwecke. Im zweiten Leitsatz äußert sich der BFH dann klarstellend, dass eine politische Betätigung jedoch möglich sei, sofern sie von untergeordneter Bedeutung ist. Im Rahmen der Urteilsbesprechung zeigt Hüttemann auch die verfassungsrechtliche Eingliederung des Urteils in die Rechtsprechung des BVerfG zur Parteienfinanzierung<sup>6</sup> auf, wonach, basierend auf dem „Grundsatz der Chancengleichheit“, eine steuerliche Unterscheidung zwischen „politischen“ und „gemeinnützigen“ Körperschaften geboten sei. *De lege ferenda* käme für Hüttemann die Erweiterung von § 52 Abs. 2 AO um einen neuen Nr. 26 zur Förderung der Politik als gemeinnütziger Zweck nicht in Betracht. Dies begründete er damit, dass politische Vereine zwar einerseits nicht besser behandelt werden dürfen als die Parteien, aber zum anderen auch nicht genauso bevorzugt behandelt werden dürfen wie gemeinnützige Einrichtungen. In diesem Zusammenhang erwähnt Hüttemann im Verlauf des weiteren Vortrags, dass entgegen der herrschenden Literaturansicht der Finanzminister Olaf Scholz auf Nachfrage angekündigt habe, die Rechtslage rund um „Attac“ zu revidieren.

1 Professorin Dr. Giesela Riescher, Inhaberin der Professur für Politische Philosophie, Theorie und Ideengeschichte und Prorektorin für Redlichkeit in der Wissenschaft, Gleichstellung und Vielfalt der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg.

2 Professor Dr. Rainer Hüttemann, Dipl.-Volksw., ist Inhaber des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels-, Bilanz- und Steuerrecht sowie Geschäftsführender Direktor des Instituts für

Steuerrecht an der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn.

3 BFH, Urt. v. 10.1.2019 – V R 60/17, BFHE 263, 290.

4 Heuermann, DStR 2019, 439 ff.; Hüttemann, DB 2019, 744 ff.; Weitermeyer, npoR 2019, 97 ff.

5 Vorgehend Hessisches Finanzgericht 4. Senat, Urt. v. 10.11.2016 – 4 K 179/16.

In Bezug auf das Spendenrecht griff *Hüttemann* zunächst die steuerliche Behandlung von Stipendien auf und warf zwei Fragen auf, die sich aus steuerrechtlicher Sicht bei der Gewährung eines Stipendiums immer stellen: (1) Unterliegt das Stipendium als solches überhaupt der Einkommensteuer und wenn ja, (2) greift die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 44 EStG, sofern die Stipendien den zur Bestreitung des Lebensunterhaltes erforderlichen Betrag nicht überschreiten. In diesem Zusammenhang sind derzeit auch beim BFH zwei Revisionsverfahren in Bezug auf das sog. Landarzt-Stipendium<sup>7</sup> und das EXIST-Stipendium<sup>8</sup> anhängig. Anschließend besprach *Hüttemann* ein Urteil zur Auflagenschenkung, indem der Ehemann seiner Frau 400.000 € mit der Auflage schenkte, einen bestimmten Teilbetrag an gemeinnützige Vereine zu spenden.<sup>9</sup> Die Ehefrau erfüllte die Auflage. Der BFH hatte im Nachgang zu beurteilen, ob die Spende in diesem Fall zum Spendenabzug nach § 10b EStG berechtigt. Dies verneint der BFH, da der Spender aufgrund der vorangegangenen Schenkung wirtschaftlich nicht belastet sei. Von einer Ausnahme sei lediglich im vorliegenden Sachverhalt auszugehen, da es sich bei den Parteien des zugrundeliegenden Schenkungsvertrages um zusammenveranlagte Eheleute handelte, vgl. § 26b EStG.

Anschließend gab *Hüttemann* noch einen Ausblick auf die geplanten und anstehenden Reformen des Gemeinnützigkeitsrechts. Die bereits im Koalitionsvertrag angekündigte Ehrenamtsstiftung wird nun durch den Bund gegründet und mit 30 Mio. € Fördervolumen pro Jahr ausgestattet. Nach einem Vorschlag der Landesregierung Nordrhein-Westfalen soll nicht nur die Übungsleiter-, sondern auch die Ehrenamtspauschale und die Besteuerungsobergrenze für steuerbegünstigte Körperschaften angehoben werden. Als zentrale Eckpunkte zur Reform des Gemeinnützigkeitsrecht durch das JStG 2019 identifizierte *Hüttemann*, dass in Zukunft zum einen ein planmäßiges Zusammenwirken ausreiche, um den Unmittelbarkeitsgrundsatz zu wahren, und dass zum anderen auch das ausschließliche Halten und Verwalten von Anteilen an einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft als unmittelbare Zweckverfolgung i.S.d. § 51 Abs. 1 S. 1 AO anzusehen sei.

Zum Abschluss seines Vortrages gab *Hüttemann* noch einen kurzen Einblick in zwei aktuelle Entschei-

dungen des Stiftungsrechts. Zunächst berichtete er, dass das BVerwG<sup>10</sup> im Falle „ALDI-Nord“ die Ansicht des OVG Schleswig<sup>11</sup> zur Rechtmäßigkeit der internen Vertretung eines Vorstandsmitglieds durch ein anderes Vorstandsmitglied bestätigte. In einer anderen Rechtssache wurde entschieden, dass sich „Ehrenamtliche Tätigkeit und die Zahlung einer Vergütung ausschließen“.<sup>12</sup> Dem Sachverhalt lag eine Stiftungssatzung zugrunde, nach der „die Mitglieder des Vorstands ihr Amt zwar als Ehrenamt ansehen, ihnen aber für die Geschäftstätigkeit eine angemessene Vergütung gezahlt werden kann“. Das in Rede stehende Vorstandsmitglied ließ sich mit einem hohen Stundensatz vergüten, sodass *Hüttemann* seinen Vortrag in diesem Zusammenhang mit den passenden Worten „wo Ehrenamt drauf steht, sollte auch Ehrenamt drinstehen und wenn Sie das anders haben wollen, müssen Sie die Satzung ändern“, abschloss.

### III. Aktuelles aus der Rechtsprechung zur Umsatzsteuer

Im Anschluss an eine kurze Kaffeepause fokussierte Herr *Dr. Christoph Wäger*<sup>13</sup> seinen Vortrag auf die aktuelle Rechtsprechung zur Umsatzsteuer, auf die Unternehmereigenschaft, den Leistungsaustausch, den Vorsteuerabzug sowie Steuerbefreiungen und -ermäßigungen. Anhand beispielhafter Sachverhalte erörterte *Wäger* zunächst die Neubewertung der Unternehmereigenschaft bei Mitgliedern von Aufsichtsräten aufgrund eines aktuellen EuGH-Urteils<sup>14</sup>. Zunächst gab er die ständige Rechtsprechung des BFH<sup>15</sup> wieder, nach der Aufsichtsratsmitglieder Unternehmer seien, auch wenn sie Arbeitnehmervertreter sind. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gelte dies nicht für diejenigen Beamten, die ihre Vergütung ganz oder teilweise an den Dienstherrn abführen. Demgegenüber verneint der EuGH<sup>16</sup> das Vorliegen einer selbstständig ausgeübten Tätigkeit und in der Folge die Unternehmereigenschaft des entsprechenden Aufsichtsratsmitglieds. Daran anschließend ging *Wäger* kurz auf die Unternehmereigenschaft bei Bruchteilsgemeinschaften ein und verwies auf ein spannendes, derzeit in Spanien laufendes Verfahren, wonach eine Organschaft wohl auch ohne Unternehmereigenschaft zustande kommen könne<sup>17</sup>.

6 BVerfG, Urt. v. 9.4.1992 – 2 BvE 2/89, BVerfGE 85, 264.

7 Anhängiges Revisionsverfahren beim BFH, Az. IX R 33/18.

8 Anhängiges Revisionsverfahren beim BFH, Az. IV R 12/18.

9 BFH, Urt. v. 15.1.2019 – X R 6/17, BFHE 263, 325.

10 BVerwG, Beschl. v. 6.3.2019 – 6 B 135/18.

11 OVG Schleswig-Holstein, Urt. v. 7.12.2017 – 3 LB 3/17.

12 OVG Schleswig-Holstein, Urt. v. 21.3.2019 – 3 LB 1/17.

13 *Dr. Christoph Wäger* ist Richter am Bundesfinanzhof im V. Senat in München.

14 EuGH, Urt. v. 13.6.2019 – C-420/18 – IO.

15 Vgl. etwa BFH, Urt. v. 20.8.2009 – V R 32/08, BFHE 227, 207.

16 EuGH, Urt. v. 13.6.2019 – C-420/18 – IO.

17 Anhängiges Verfahren beim EuGH, Az. C-694/18 – Ente Público Radio Televisión Madrid.

Als zweites Thema wurde der Leistungsaustausch und Vorsteuerabzug bei dauerdefizitären Tätigkeiten beleuchtet. In diesem Zusammenhang hat der BFH dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Steuerbegünstigung für dauerdefizitäre Tätigkeiten kommunaler Eigengesellschaften gegen die Beihilferegelung des Unionsrechts verstößt.<sup>18</sup> Insbesondere für Städte und Gemeinden sei diese Frage von großer Bedeutung, da sie im Bereich der Daseinsvorsorge häufig an Eigengesellschaften mit dauerdefizitären Tätigkeiten beteiligt seien. Im Mittelpunkt der verschiedenen besprochenen Fälle stand jeweils die Frage, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorlag. Bei Bejahung dieser Frage konnte ein Leistungsaustausch angenommen werden, woraufhin es als Folgefrage die Vorsteueraufteilung zu untersuchen galt.

Zu den Steuerbefreiungen führte er aus, dass nach neuester Rechtsprechung klargestellt wurde, dass weder Fahrunterricht<sup>19</sup> noch Surf- und Segelunterricht eine dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistung i.S. von § 4 Nr. 21 UStG darstelle und demnach nicht steuerfrei ist. Noch offen sei eine entsprechende Vorlage des BFH<sup>20</sup> beim EuGH, ob dies auch für Schwimmunterricht gelte. Hierzu merkt *Hüttemann* an, dass Schwimmunterricht zum Lehrplan der Schulen gehöre und daher unter die Steuerbefreiung fallen müsse. Hinsichtlich Steuersatzermäßigungen hat der BFH jüngst entschieden, dass Personenbeförderungen auf einer autofreien Insel mit Pferdekutschen dem ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegen, sofern die übrigen Merkmale des Taxiverkehrs in vergleichbarer Form gegeben sind.<sup>21</sup> Die Vorinstanz hatte dies mit der Begründung abgelehnt, dass keine motorbetriebenen Kraftfahrzeuge eingesetzt werden.<sup>22</sup>

Daran anschließend zeigte *Wäger* die Besonderheiten zur praxisrelevanten Frage der Steuerentstehung am Beispiel von Vermittlungsleistungen auf. Abschließend wurden Fallbeispiele zum Vorsteuerabzug erörtert.

#### IV. Umstellung auf § 2b UStG in der Praxis & mehr

Im Rahmen des dritten Vortrags der Tagung beleuchtete Herr *Prof. Dr. Thomas Küffner*<sup>23</sup> nach der Mittagspause das „schönste Projekt der letzten zwei Jahre“: Die Umstellung auf § 2b UStG in der Praxis. Er leitete den

Vortrag mit der Frage an die Teilnehmenden ein, welche bereits am Vortrag auf der Vortagung zu § 2b UStG gestellt wurde: Wer hat die Umstellungsphase zu § 2b UStG abgeschlossen? Lediglich eine Person hob die Hand. In Anbetracht dessen, dass diese Phase bis zum 1.1.2021 vollständig umgesetzt werden muss, verdeutlicht die Antwort der Teilnehmenden die Dringlichkeit dieses Themas. Somit ist es nicht verwunderlich, dass das Hauptaugenmerk des Vortrags auf den Problemen und Auswegen aus der Umstellungsphase des § 2b UStG lag, bevor im Nachgang Kooperationen mit Universitätskliniken, die digitale Datenanalysen als Kontrollsystem im Rahmen von *Tax Compliance* und der neue Weiterbildungsbegriff in § 4 Nr. 21 UStG besprochen wurden.

Zunächst ging *Küffner* den Gesetzestext mit den Teilnehmenden durch und verdeutlichte dabei, dass es einige unbestimmte Rechtsbegriffe, wie bspw. „öffentliche Gewalt“ und „größere Wettbewerbsverzerrungen“, gäbe. Auch hob er Abgrenzungsprobleme, wie bspw. die Abgrenzung zwischen öffentlichem und privatrechtlichem Handeln, hervor, welche weitere Folgefragen im Rahmen der Umstellung aufwerfen. Als die größten Herausforderungen im Zusammenhang mit der Umstellungsphase identifiziert *Küffner* (1) rechtliche Unsicherheiten, (2) das unklare materiell-rechtliche Verständnis und (3) die Organisation von § 2b UStG. Im Hinblick auf rechtliche Unsicherheiten weist *Küffner* darauf hin, dass die EU-Kommission den § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG für unionsrechtswidrig halte und mit einem Vertragsverletzungsverfahren droht. Auch wird derzeit diskutiert, die Übergangsregelung bis zum 31.12.2022 auszudehnen. Bezüglich der Unklarheiten zum materiell-rechtlichen Verständnis von § 2b UStG geht *Küffner* auf vier Problemfelder näher ein.

Das erste Problem liegt in der Steuerbarkeit von privatrechtlichem Handeln, denn es ist bislang ungeklärt, ob es überhaupt privatrechtliche Nebenleistungen zu hoheitlichen Hauptleistungen gibt. Der Vortragende befürwortet dies und führt als Beispiel die Universitätsbibliothek auf, die gegen privatrechtliches Entgelt Kopien von nicht verleihbaren Büchern anfertigt. Als zweites Problem identifiziert *Küffner* die Frage, wie juristische Personen des Privatrechts im Rahmen von § 2b UStG zu behandeln sind, da sie nicht unter den Wortlaut der deut-

18 BFH, EuGH-Vorlage v. 13.3.2019 – I R 18/19.

19 BFH, Urt. v. 23.5.2019 – V R 7/19, BFHE 264, 539; EuGH, Urt. v. 14.3.2019 – C 449/17 – A&G Fahrschul-Akademie.

20 Anhängiges Verfahren beim EuGH, Az. C-373/19 – Dubrovin & Tröger – Aquatics.

21 BFH, Urt. v. 13.11.2019 – V R 9/18.

22 FG Niedersachsen, Urt. v. 24.1.2018 – 11 K 236/17.

23 *Professor Dr. Thomas Küffner* ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner in der auf das Umsatzsteuerrecht spezialisierten Kanzlei MKLZ Rechtsanwaltsgesellschaften mbH in München.

schen Norm fallen, der EuGH diese jedoch unter bestimmten Voraussetzungen den juristischen Personen des öffentlichen Rechts gleichsetze. Ungeklärt ist ferner, wer nach § 2b UStG Steuerpflichtiger ist und die Steuererklärung abgeben muss. Bei den Universitäten stellt sich die Frage, ob diese rechtlich selbständig sind oder je nach Hochschulgesetz als Einrichtung des Bundeslandes angesehen werden. Zudem ist derzeit unklar, ob Kooperationen jeglicher Art umfasst sind und in welchen Fällen Vorbehalte und Begünstigungen nach § 2b Abs. 3 Nr. 1 und 2 UStG bestehen. Im Anschluss daran zeigt *Küffner* im Hinblick auf die Organisation der Umstellungsphase die unterschiedlichen Prozessschritte auf, die zur Umsetzung von § 2b UStG erforderlich sind.

### V. Die „schönsten“ Praxisfälle des Hochschul-Fundraisings aus steuerlicher Sicht

Zum Abschluss des ersten Veranstaltungstages wandten sich Herr *Dr. Thomas Fritz*<sup>24</sup> und Frau *Dr. Kristin Heidler*<sup>25</sup> nun ganz besonderen Tücken des Steuerrechts zu, indem sie verschiedene Praxisfälle des Hochschul-Fundraisings aus ihrer Beratungspraxis vorstellten und steuerrechtlich einordneten. Inhaltlich wurde die sog. „Stuhlpatenschaft“, Stiftungslehrstühle, Hörsaalbenennung, Standvermietung und die spendenfinanzierte Beköstigung behandelt. In allen Fällen wurden kleinere Abwandlungen durchgesprochen, bei denen beurteilt werden musste, ob dem Spender lediglich gedankt wird oder ob dieser für die „Spende“ eine Gegenleistung erhält. Im Fall der Gegenleistung ist dann nicht mehr von der Einordnung als Spende auszugehen, da es an dem Merkmal der „Unentgeltlichkeit“ fehle; stattdessen kann der Sachverhalt steuerliche Folgen nach sich ziehen. Sofern jedoch die Spendenvoraussetzungen vorliegen, sei der Spendenabzug zulässig und es handele sich bei der Spende um Einnahmen im nicht steuerbaren Bereich.

Zur Veranschaulichung der vorbenannten Abgrenzungen wird im Folgenden der erste besprochene Fall

zur Stuhlpatenschaft wiedergegeben:

*„Zur Finanzierung der Renovierung des Audimax einer Hochschule sollen „Stuhlpatenschaften“ vergeben werden. Als „Anreiz“ zur Spende schlägt der Fundraiser Folgendes vor: a) Symbolische Patenschaft über einen Stuhl, b) Würdigung des Spenders auf einer Ehrentafel, die bei einer Festveranstaltung zur Eröffnung feierlich enthüllt werden soll, c) Nennung auf der Förderer-Seite im Internetauftritt der Hochschule, d) Plakette mit Namen direkt am Stuhl.“*<sup>26</sup>

Auch wenn es keine gesetzliche Definition der Spende gibt, hat die Rechtsprechung zwei Kriterien herausgearbeitet: Freiwilligkeit und Unentgeltlichkeit. Laut dem BFH ist die Unentgeltlichkeit gegeben, wenn die Spende ohne Erwartung eines besonderen Vorteils getätigt wird und die Spendenmotivation im Vordergrund steht.<sup>27</sup> In allen Fallvarianten könne man noch von einer Spende ausgehen, denn sowohl die Danksagung (als Annex zur Spende) als auch die Mehrung des eigenen Ansehens stünden der Spende nicht entgegen. Darin sei steuerliche (noch) keine „Gegenleistung“, sondern (nur) ein symbolisches Dankeschön zu sehen. Anders wäre der Fall jedoch zu bewerten, wenn ein Logo einer Firma mitabgebildet wird. Man sollte sich letztlich stets die Frage stellen, was die Spendenzahlung prägt: Der Altruismus oder eben doch die Erwartung einer Gegenleistung.

Am Ende legen die beiden Vortragenden den Teilnehmenden ans Herz, die Spendenvoraussetzungen eingehend zu prüfen und weisen auf mögliche steuer- und haftungsrechtliche Konsequenzen einer „Fehl einschätzung“ hin. Diese kann zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen und im schlimmsten Falle auch strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.

### VI. Diskussionsforum zum ersten Tag

In der sich an die inhaltlichen Vorträge des ersten Veranstaltungstages anschließende geplante Diskussionsrunde, die von *Küffner* moderiert wurde, wurden zwei Wort-

24 *Dr. Thomas Fritz* ist Steuerberater und Partner der Kanzlei Peters, Schönberger & Partner in München.

25 *Dr. Kristin Heidler* Steuerberaterin und Sozia der Kanzlei Peters, Schönberger & Partner in München.

26 Der vorliegende Sachverhalt wurde den Tagungsunterlagen von Herrn *Dr. Fritz* und Frau *Dr. Heidler* entnommen.

27 Vgl. etwa BFH, Urt. v. 2.8.2006 – XI R 6/03, BFHE 214, 378; BFH, Urt. v. 22.3.2018 – X R 5/16, BFHE 261, 132.

meldungen besprochen. Zunächst gab es eine Rückfrage zum geplanten neuen Weiterbildungsbegriff in § 4 Nr. 21 und 22 UStG, woraufhin *Küffner* den Hinweis gab, dass man sich, aufgrund der BFH- und EuGH-Rechtsprechung, mit der ursprünglich für das JStG 2019 vorgesehenen Änderung wohl erst zu einem späteren Zeitpunkt beschäftigen wird. Als zweites wurde gefragt, welche Nachteile an einen Betrieb gewerblicher Art (im Folgenden BgA) geknüpft sind.

### VII. Ermittlungsbefugnisse der Staatsanwaltschaft wegen des Verdachts von Straftaten oder Ordnungswidrigkeiten

Im ersten Vortrag des zweiten Tages erläuterte *Prof. Dr. Ferdinand Gillmeister*<sup>28</sup> zunächst die Grundlagen des Ermittlungsverfahrens der Staatsanwaltschaft, bevor er im Detail auf ausgewählte Ermittlungsmaßnahmen einging. Im Rahmen der Grundlegung erklärte er zunächst, dass die Staatsanwaltschaft eine Ermittlungsbehörde ist und als solche aufgrund des Legalitätsprinzips auch verpflichtet ist, den Sachverhalt aufzudecken und zu ermitteln. Einleitend ging es um die Befragung von Auskunftspersonen sowie Durchsuchungen und Online-Durchsuchungen. In diesem Zusammenhang lag ein Schwerpunkt des Vortrages auf sog. „Zufallsfunden“ im Rahmen einer Telefonüberwachung. *Gillmeister* erläuterte, unter welchen Voraussetzungen Zufallsfunde verwertet werden können und wann jedoch ein Beweisverwertungsverbot besteht. *Gillmeister* wies jedoch darauf hin, dass er mitunter verfahrensrechtliche Bedenken hegt, da die Verwertung nicht im deutschen Verfahrensrecht (in diesem Fall die StPO) geregelt sei, sondern durch die Rechtsprechung entwickelt wurde. Im Anschluss daran warf *Gillmeister* die Frage auf, wie man sich gegen unzulässige und demnach nicht verwertbare Ermittlungsergebnisse verteidigen kann. Dazu müssten die Betroffenen zunächst vom Ermittlungsverfahren Kenntnis erlangen, das meist geheim ist. In diesem Zusammenhang wurde abschließend besprochen, wann ein Verteidiger Akteneinsicht beantragen kann und unter welchen Umständen diese auch verweigert werden

kann. Spätestens mit dem Abschluss der Ermittlungen und somit kurz vor der Anklageerhebung sei diese zu gewähren. Diese späte Akteneinsicht empfindet *Gillmeister* als schwere Benachteiligung für den Angeklagten, da sich andere, von der Staatsanwaltschaft nicht bedachte Zeugen, u.U. nicht mehr erinnern können oder nicht mehr auffindbar seien. Daran anknüpfend und gleichzeitig den Vortrag abschließend warf *Gillmeister* die Frage auf, welche Auswirkungen die – oft nur spät gewährte – Akteneinsicht tatsächlich im Hauptverfahren hat. Die Beantwortung dieser Frage hätte den Umfang dieses Vortrages *Gillmeister* zufolge jedoch deutlich überschritten.

### VIII. Ausgangs- und Eingangsleistungen bei Universitäten sowie aktuelle Entwicklungen

Auf den strafprozessrechtlichen Vortrag folgte eine Ausführung von Herrn *Kurz*<sup>29</sup> und Herrn *Leibner*<sup>30</sup> zu Ausgangs- und Eingangsleistungen bei Universitäten unter Bezugnahme auf aktuelle Entwicklungen in Verwaltung und Gesetzgebung und die im Vorfeld eingereichten Fragen der Teilnehmenden. Wie auch bereits in den Vorjahren unterteilt sich der Vortrag nach den Arbeitsgebieten der Vortragenden in einen ertrag- und einen umsatzsteuerrechtlichen Teil mit dem Fokus auf die folgenden vier Themenbereiche: (1) Leistungsbeziehungen rund um die Universität, (2) Ertragsteuerliche Behandlung von Gasthören, (3) Alles rund um Vorsteuern und (4) Aktuelle Entwicklungen in der Gesetzgebung und Rechtsprechung mit Hochschulbezug.

Der Vortrag begann mit einer Einführung in die Thematik, wie man Wirtschaftsgüter sachgerecht entweder dem hoheitlichen Bereich oder dem BgA zuordnet und welche Rechtsfolgen sich aus der entsprechenden Zuteilung ergeben. Daran anschließend gingen die Vortragenden auf die Folgen der „Zwitterstellung“ von Universitäten, die gem. § 8 Abs. 1 LHG BW rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts und zugleich auch staatliche Einrichtungen sind, im Hinblick auf ihre Leistungsbeziehungen ein. Die Problematik wurde sodann am Beispiel einer gemischt-genutzten Heizzentrale

28 *Professor Dr. Ferdinand Gillmeister*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Strafrecht sowie Partner bei Gillmeister, Rode, Schmedding Rechtsanwälte in Freiburg. Darüberhinaus ist er Honorarprofessor an der Universität Bayreuth und Richter am AGH Baden-Württemberg.

29 *Dieter Kurz*, Regierungsdirektor a.D., ist freiberuflicher Dozent. Er war bis 2016 als Umsatzsteuerreferent im Ministerium für

Finanzen Baden-Württemberg tätig.

30 *Lars Leibner* ist im Körperschaftsteuerreferat des Ministeriums für Finanzen für Baden-Württemberg tätig. Seit 2002 ist er zudem Lehrbeauftragter an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg. Der Vortrag erfolgte nicht in dienstlicher Eigenschaft und gibt lediglich die private Auffassung des Vortragenden wieder.

verdeutlicht. An selbigem Beispiel wurde auch noch diskutiert, ob ein Gewinnzuschlag bei einer Leistung an andere BgA anzunehmen sei und wie die umsatzsteuerliche Behandlung nach § 2 Abs. 3 UStG (altes Recht) und § 2b UStG (neues Recht) erfolge.

An den meisten Universitäten sei in der Satzung vorgegeben, dass Gebühren für ein Gasthörerstudium anfallen. Fraglich ist, wie solche Gebühren ertragsteuerlich zu behandeln sind. Nach einer Meinung gehören die Gebühren untrennbar mit den Lehrveranstaltungen für immatrikulierte Studierende zusammen, sodass sie als Nebenleistung dem nicht steuerbaren hoheitlichen Bereich zugerechnet werden. Nach einer anderen Auffassung ist die Leistung teilbar, da sich Gasthörer separat an der Universität registrieren, und somit als BgA einzuordnen. Die bundeseinheitliche Auffassung der Finanzverwaltung schließt sich der ersten Meinung an, zumindest solange die Veranstaltung nicht speziell auf die Belange/Anforderungen der Gasthörer ausgerichtet sind.

Es folgte ein Update zum Vorsteuerabzug. Zunächst wurde der „nichtunternehmerische Bereich“ definiert. Tätigkeiten dieses Bereichs fallen laut dem EuGH nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer.<sup>31</sup> Somit sei eine Zuordnung für Gegenstände, die nicht wirtschaftlich genutzt werden, nicht zulässig. Werden Gegenstände jedoch zu mindestens 10 % wirtschaftlich genutzt, erfolgt eine automatische Zuordnung zum unternehmerischen Bereich, es sei denn, die Hochschule verzichtet aufgrund einer Billigkeitsregelung der Verwaltung gänzlich auf eine Zuordnung. Ob sich diese Zuordnung jedoch wandelt, wenn sich nachträglich die nichtwirtschaftliche Nutzung des Gegenstandes ändert, und welche weiteren Folgefragen sich, auch im Hinblick auf den Vorsteuerabzug, daraus ergeben, wurde sodann

diskutiert. Daran anschließend wurde die entsprechende Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG besprochen.

Zum Abschluss des Vortrags wurde die aktuelle Gesetzgebung und Rechtsprechung mit Hochschulbezug thematisiert. Normalerweise gäbe es wohl nur ein bis zwei Gesetzgebungsverfahren im Jahr mit Hochschulbezug. Derzeit komme allerdings eine Flut an aktuellen Gesetzgebungsvorhaben auf uns zu, die voraussichtlich dieses Jahr abgeschlossen werden sollen. Zu den wesentlichen Gesetzen zähle das Familienentlastungsgesetz<sup>32</sup>, wodurch unter anderem der Grundfreibetrag gem. § 32a Abs. 1 EStG bis zum 1.1.2020 um insgesamt 408 € von 9.000 € auf 9.408 € angehoben wird und das Kindergeld gem. § 66 EStG ab dem 1.7.2019 um 10 € erhöht wurde. Ein viel diskutierter Gesetzesentwurf<sup>33</sup> sei der zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995<sup>34</sup>, wodurch 90 % der Soli-Zahler komplett entlastet werden sollen<sup>35</sup>. Für die Hochschulen und deren Vertragspartner wohl von größter Bedeutung ist der Entwurf für das Forschungszulagengesetz (FZulG)<sup>36</sup>, wodurch die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Deutschland gestärkt werden solle, um international wettbewerbsfähig zu sein.<sup>37</sup> Auch Universitäten sollen Anspruchsberechtigte der Forschungszulage sein, sofern das Forschung und Entwicklungs-Vorhaben in einem BgA, wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb oder einer steuerpflichtigen Tochtergesellschaft stattfindet. Auch auf den Entwurf für das Dritte Bürokratieentlastungsgesetz<sup>38</sup> und den Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität<sup>39</sup> wurde hingewiesen. Zu guter Letzt wurde Bemerkenswertes aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung angesprochen: Vorsteuerabzug aus Gemeinkosten<sup>40</sup>, Beweislast beim Vorsteuerabzug<sup>41</sup>, Vorsteuer-

31 Vgl. EuGH, Urt. v. 15.9.2016 – C-400/15 – Landkreis Potsdam-Mittelmark.

32 Gesetz zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Familienentlastungsgesetz – FamEntlastG) vom 29.11.2018, BGBl. I, S. 2210.

33 Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 16.10.2019, BT-Drs. 19/14103.

34 Das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 vom 10.12.2019 wurde in der Zwischenzeit im BGBl. I, S. 2115 veröffentlicht.

35 Die Freigrenze des § 3 Abs. 3 SolZG wird ab dem VZ 2021 um das fast 17-fache angehoben werden, sodass in Zukunft nur bei einer Überschreitung der tariflichen Einkommenssteuer von 16.956 € bzw. bei Zusammenveranlagten 33.912 € der Solidaritätszuschlag abgeführt wird.

36 Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung (Forschungszulagengesetz – FZulG) vom 17.6.2019, BT-Drs.

19/10940.

37 Das Forschungszulagengesetz vom 14.12.2019 wurde in der Zwischenzeit im BGBl. I, S. 2763 veröffentlicht.

38 Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines dritten Gesetzes zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Drittes Bürokratieentlastungsgesetz (BEG III) vom 14.10.2019, BT-Drs. 19/13959. Das BEG III vom 22.11.2019 wurde in der Zwischenzeit im BGBl. I, S. 1746 veröffentlicht.

39 Gesetzesentwurf der Bundesregierung, Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 23.9.2019, BT-Drs. 19/13436. Das Gesetz vom 12.12.2019 wurde in der Zwischenzeit im BGBl. I, S. 2451 veröffentlicht.

40 EuGH, Urt. v. 18.10.2018 – C-153/17 – Volkswagen Financial Services (UK).

41 BFH, Urt. v. 5.12.2018 – XI R 22/14, BFHE 263, 354 und BFH, Urt. v. 13.12.2018 – V R 65/16.

aufteilung bei unterschiedlicher Ausstattung eines Gebäudes<sup>42</sup>, EuGH-Urteil vom 14.3.2019<sup>43</sup> und die Steuerbefreiung von Unterrichtsleistungen<sup>44</sup>.

### IX. Kooperation und Beteiligungen von Hochschulen in ertragssteuerlicher Hinsicht

Zum Abschluss der Arbeitstagung beleuchtete Herr *Dr. Martin Strahl*<sup>45</sup> ausgewählte Probleme rund um die Kooperationen von Hochschulen mit anderen Hochschulen oder privaten Vertragspartnern sowie deren Beteiligungen an Kapital- und Personengesellschaften. Einleitend zeigte *Strahl* den Teilnehmenden anhand einer Abbildung auf, wie eine Hochschule es vermeiden kann, bei Kooperationen mit außenstehenden Dritten eine unbeliebte BGB-Außengesellschaft zu gründen, die ungewollte steuer- und haftungsrechtliche Konsequenzen mit sich ziehen würde. Vorteilhafter sei es vielmehr stattdessen, wenn nur einer der Kooperationspartner alleine nach außen auftritt und etwaige Beträge unter den Partnern nur im Innenverhältnis geleistet werden. Es würde dann eine sog. Kostentragungsgemeinschaft begründet werden, die keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielt. Zudem sei es möglich, diese Innengesellschaft jederzeit noch nachträglich in eine BGB-Außengesellschaft zu überführen.

Nach einem Exkurs zur Umsatzsteuerfreiheit von Kostenteilungsgemeinschaften nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f der Mehrwertsteuerrichtlinie, die wohl derzeit noch ein „Schattendasein“ führen, und der unzureichenden Umsetzung des deutschen Gesetzgebers, ging es zunächst um die Beteiligung einer Hochschule an einer Kapitalgesellschaft. Dies werde grundsätzlich dem nicht steuerbaren Bereich der Vermögensverwaltung zugeordnet. Eine andere Beurteilung, nämlich die Zuordnung als BgA, ergebe sich aber in den Konstellationen, in denen die Hochschule mittels der Beteiligung am Marktgeschehen teilnehme. Dies sei u.a. dann der Fall, wenn durch eine personelle Verflechtung entscheidender Einfluss der Hochschule auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausgeübt wird.<sup>46</sup> Dies ist typischerweise bei einer sog. „Personalunion“ der Fall. Die Zuordnung als BgA habe zur Folge, dass die Beteiligungserträge auf

der Ebene der Hochschule der Ertragssteuer gem. § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 KStG i.H.v. 5 % unterliegen. Für die Praxis am wichtigsten sei der sog. Sonderfall „Betriebsaufspaltung“, bei dem die Beteiligung kraft der Betriebsaufspaltung einem BgA zuzurechnen sei, der so dann besprochen wurde. Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass neben der personellen Verflechtung auch eine sachliche Verflechtung zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen vorliegt. Eine solche sachliche Verflechtung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen ein Wirtschaftsgut unmittelbar zur Nutzung überlässt, welches zumindest für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.<sup>47</sup> Als wesentliche Betriebsgrundlagen werden typischerweise Grundstücke und Räumlichkeiten aber auch immaterielle Wirtschaftsgüter angesehen. Es wurde darauf hingewiesen, dass die Begründung eines BgA zur „Betriebsaufspaltung“ ein Handeln in Einnahmenerzielungsabsicht voraussetze, sodass bei der unentgeltlichen Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen ein solcher BgA doch nicht begründet werde.<sup>48</sup>

Nachfolgend wurde die Beteiligung einer Hochschule an einer Personengesellschaft steuerrechtlich beurteilt. Der Fokus lag dabei auf der Verlagerung hoheitlicher Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts auf die Personengesellschaft. Dabei stellte *Strahl* anfangs die frühere Verwaltungsauffassung dar, die durch das BMF-Schreiben vom 21.06.2017 nunmehr dahingehend geändert wurde, dass hinsichtlich der Prüfung, ob die Beteiligung zur Begründung eines BgA führt, eine tätigkeitsbezogene Beurteilung vorzunehmen ist, die lediglich die Beteiligung an Personengesellschaften mit vermögensverwaltenden oder L+ F -Tätigkeiten von der Begründung eines BgA ausschließt. Sofern die Personengesellschaft ihre Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht ausführt, hat das für die beteiligte Hochschule zur Folge, dass die Beteiligung immer zu Begründung eines BgA „Mitunternehmerschaft“ führt. Anders wird die Situation beurteilt, wenn die Personengesellschaft lediglich vermögensverwaltende Tätigkeiten vornimmt. Dann wird gerade kein BgA begründet. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass jede Tätigkeit der Personengesellschaft einzeln beurteilt wird. Abschließend berich-

42 BFH, Beschl. v. 27.3.2019 – V R 43/17.

43 EuGH, Urt. v. 14.3.2019 – C-449/17 – A&G Fahrschul-Akademie

44 BFH, Urt. v. 23.5.2019 – V R 7/19, BFHE 264, 539.

45 *Dr. Martin Strahl*, Steuerberater und Partner der Partnerschaft

c•k•s•s Carlé • Korn • Strahl • Strahl mbB in Köln.

46 Vgl. etwa BFH, Urt. v. 30.6.1971 – I R 57/70, BFHE 103, 56.

47 BFH, Urt. v. 19.7.1994 – VIII R 75/93.

48 So ausdrücklich OFD Niedersachsen v. 13.1.2011.

tete *Strahl* über neuere Entwicklungen zur Kapitalertragssteuer und Rücklagenbildung. Dafür stellte er dar, welche Anforderungen an die Rücklagenbildung von Seiten der Finanzverwaltung bestehen, um die Rücklage als zulässig einzustufen und ging auf die entsprechende Sichtweise des BFH ein, bevor er den Teilnehmenden noch einige Beratungshinweise mit an die Hand gab.

#### X. Diskussionsforum zum zweiten Tag

Die Arbeitstagung schloss traditionell mit einem Diskussionsforum, welches von *Strahl* geleitet wurde. Dieses bot den Teilnehmenden die Möglichkeit, sich hinsichtlich der Inhalte der vorangegangenen Vorträge auszutauschen sowie den Vortragenden Verständnis- und Rückfragen zu stellen. Teilweise nutzten die Teilnehmenden auch die Gelegenheit, um eine Einschätzung zu Sachverhalten zu erhalten. Dabei wurde unter anderem bewertet, ob der Verkauf eines Grundstücks umsatz- und körperschaftssteuerpflichtig sei und ob eine potenziellen „Spende“ tatsächlich noch als Spende qualifiziert werden könne.

#### XI. Fazit

Die Arbeitstagung hat die Teilnehmenden mit Blick auf aktuelle Entwicklungen in der Hochschulbesteuerung inhaltlich auf den neuesten Stand gebracht. Am Rande der Tagung boten sich den Teilnehmenden während der Pausen, aber auch während der Abendveranstaltung viele Möglichkeiten für informelle Gespräche und Kontakte. Die nächste Arbeitstagung zur „Besteuerung von Hochschulen“ des Vereins Steuern in Forschung und Praxis e.V. wird am 10. und 11. November 2020 stattfinden. Auch die in diesem Jahr erstmals in das Veranstaltungsprogramm aufgenommene Vortagung „Praxisberichte rund um die Neueinführung des § 2b UStG“ ist für kommendes Jahr erneut geplant.

Professor Dr. Wolfgang Kessler, Steuerberater, ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Albert-Ludwigs-Universität Freiburg.

Ref. iur. Hannah Beck ist Wissenschaftliche Mitarbeiterin an diesem Lehrstuhl.