



Sachstand

Umsatzbesteuerung öffentlich finanzierter Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen

Fragen zur Entwicklung der Rechtslage in Deutschland vor dem
Hintergrund unionsrechtlicher Vorgaben

**Umsatzbesteuerung öffentlich finanzierter Forschungs- und
Wissenschaftseinrichtungen**

Fragen zur Entwicklung der Rechtslage in Deutschland vor dem
Hintergrund unionsrechtlicher Vorgaben

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 112/22
Abschluss der Arbeit: 23.12.2022
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Gegenstand der Untersuchung	4
2.	Der Umsatzsteuertatbestand	4
3.	Juristische Personen des öffentlichen Rechts als umsatzsteuerliche Unternehmer	4
4.	Frist zur Umsetzung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie	5
5.	Rechtslage in Deutschland bis 2015	6
6.	Übergangsregelungen 2016 bis 2024	6
7.	Folgen für Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen	7
8.	Steuerbefreiung für die Auftragsforschung staatlicher Hochschulen (1997 bis 2003)	8
9.	Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Auftragsforschung	9
9.1.	Verfolgung gemeinnütziger Zwecke / Subjektiver Anwendungsbereich	9
9.2.	Auftragsforschung als Zweckbetrieb	10
9.3.	Konsequenzen für den ermäßigten Steuersatz der Umsatzsteuer	10
9.3.1.	Finanzverwaltung	11
9.3.2.	Einschränkende Auslegung durch den BFH	11
9.3.3.	Schrifttum: Unionsrechtswidrigkeit	12
9.4.	Folgen für Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen	12

1. Gegenstand der Untersuchung

Untersucht wird die Entwicklung der Rechtslage zur Umsatzsteuerpflicht öffentlich finanzierter Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen. Dies umfasst staatliche Hochschulen, staatliche Forschungseinrichtungen und durch institutionelle Förderung öffentlich finanzierte, in der Regel gemeinnützige Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen privater Rechtsform.

2. Der Umsatzsteuertatbestand

Umsatzsteuerpflichtig sind Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen), die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Leistung muss im Inland ausgeführt werden. Die Leistung muss gegen Entgelt erfolgen (Leistungsaustausch). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, ist die Leistung **umsatzsteuerbar**. Die Unternehmereigenschaft ist – anders als die subjektive Steuerpflicht im Ertragsteuerrecht – nicht von einer bestimmten Rechtsform abhängig. Bestimmte Leistungen sind **umsatzsteuerfrei** (siehe den Katalog in § 4 UStG). Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer ist das Entgelt. Der Regelsteuersatz beträgt 19 %. Für bestimmte Leistungen gilt der **ermäßigte Steuersatz** von 7 % (siehe den Katalog in § 12 Abs. 2 UStG). Für bezogene Leistungen haben Unternehmer das Recht zum **Vorsteuerabzug**, wenn die Leistungen für das Unternehmen und nicht zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden.

Bei der Anwendung des Umsatzsteuertatbestands auf die unter 1. genannten Einrichtungen ergeben sich insbesondere die folgenden Besonderheiten:

- Subjektive Steuerpflicht: Juristische Personen des öffentlichen Rechts gelten unter bestimmten Bedingungen nicht als Unternehmer (dazu nachfolgend 3. bis 7.).
- Steuerbefreiungen: Für Auftragsforschung bestand bis 2003 eine Steuerbefreiung (dazu nachfolgend 8.).
- Steuersatz: Für Leistungen von Körperschaften zu Forschungszwecken gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 % (dazu nachfolgend 9.).

3. Juristische Personen des öffentlichen Rechts als umsatzsteuerliche Unternehmer

Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL)¹ gibt den Mitgliedstaaten ein weitgehend einheitliches Mehrwertsteuersystem in der Europäischen Union vor. Zur Unternehmereigenschaft und damit zur subjektiven Steuerpflicht öffentlich-rechtlicher Einrichtungen bestimmt Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL:

„Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts **gelten nicht als Steuerpflichtige**, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen **im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen**, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

1 RL 2006/112/EG vom 28.11.2006.

Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu **größeren Wettbewerbsverzerrungen** führen würde.

Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.“ (Hervorhebungen nur hier).

Diese unionsrechtliche Vorgabe wird durch § 2b UStG umgesetzt. § 2b Abs. 1 UStG lautet:

„Vorbehaltlich des Absatzes 4 gelten juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer im Sinne des § 2, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen **im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen**, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Satz 1 gilt nicht, sofern eine Behandlung als Nichtunternehmer zu **größeren Wettbewerbsverzerrungen** führen würde.“ (Hervorhebungen nur hier)

Der Wortlaut lehnt sich weitgehend an die unionsrechtliche Vorgabe an. Wann größere Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wird in § 2b Abs. 2 und Abs. 3 UStG näher umschrieben.

§ 2b UStG gilt auch für **staatliche Hochschulen** und **staatliche Forschungseinrichtungen**, nicht aber für Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen privater Rechtsform. Für diese bestimmt sich die Unternehmereigenschaft nach den allgemeinen Regeln (§ 2 Abs. 1 UStG); ihre Unternehmereigenschaft ist unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Rechtsform, zum Beispiel als GmbH, Verein oder Stiftung, und unabhängig von ihrem Status als gemeinnützige Körperschaft (dazu noch 9.). Denn für Zwecke der Umsatzsteuer kommt es nur darauf an, dass die Einrichtung selbständig Leistungen gleich welcher Art erbringt.

4. Frist zur Umsetzung der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie

Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie ersetzte mit Wirkung zum 1. Januar 2007 die sogenannte „6. Richtlinie zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem“² aus dem Jahr 1977. Dabei handelte es sich um eine Neufassung der vorherigen Richtlinien zum europäischen Mehrwertsteuersystem (die Vorschriften wurden neu nummeriert) ohne wesentliche inhaltliche Änderungen (siehe Erwägungsgrund Nr. 3 der MwStSystRL). Lediglich für einige wenige neue Regelungen sah die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie eine Umsetzungsfrist bis zum 1. Januar 2008 vor (Art. 412 Abs. 1 MwStSystRL). Die Richtlinie wurde seitdem lediglich punktuell durch nachfolgende Richtlinien geändert, mit teilweise eigenen Umsetzungsfristen für diese Änderungen.³ Art. 13 MwStSystRL (dazu 3.), der die Vorgängerregelung in Art. 4 Abs. 5 RL 77/388 EWG fortführt, gilt dementsprechend – ohne besondere Umsetzungsfrist – seit dem 1. Januar 2007.

2 RL 77/388 EWG vom 17.5.1977.

3 Vgl. *Englisch*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 17.7; vgl. beispielsweise Art. 3 Abs. 1 RL 2022/542, wonach eine Umsetzungsfrist bis zum 31. Dezember 2024 vorgesehen ist.

5. Rechtslage in Deutschland bis 2015

Die Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts wurde in Deutschland vor dem 1. Januar 2016 durch § 2 Abs. 3 UStG a.F. geregelt. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. lautete:

„Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nur **im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art** (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.“ (Hervorhebung nur hier)

Diese Regelung begrenzt die Unternehmereigenschaft und damit die Steuerpflicht also auf Leistungen, die im Rahmen der **Betriebe gewerblicher Art** erbracht werden. Betriebe gewerblicher Art sind Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG). Beispiele sind Kantinen, Bibliotheken, Museen, Markthallen, Parkhäuser, Fernwärmeversorgung.⁴ Solche Betriebe gewerblicher Art unterliegen der Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG).

Der Bezug auf das (nationale) Körperschaftsteuerrecht passt aber nicht zum (europäischen) Mehrwertsteuerrecht. Aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben legte der BFH § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. daher im Hinblick auf Art. 13 MwStSystRL richtlinienkonform aus; dabei bewegte er sich allerdings außerhalb des Wortlauts und des Normzwecks des deutschen Rechts.⁵ Die Finanzverwaltung hielt dagegen unionsrechtswidrig an der Auslegung nach körperschaftsteuerlichen Grundsätzen fest.⁶ Sie beließ den juristischen Personen des öffentlichen Rechts allerdings die Möglichkeit, sich auf die Rechtsprechung des BFH und damit auf die europäischen Vorgaben zu berufen, und schaffte damit faktisch ein Wahlrecht zwischen beiden Regelungen.⁷

6. Übergangsregelungen 2016 bis 2024

Durch das Steueränderungsgesetz vom 2. November 2015 wurde § 2 Abs. 3 UStG a.F. aufgehoben und durch § 2b UStG ersetzt.⁸ Dabei wurde ein **Übergangszeitraum** von einem Jahr (**2016**) vorgesehen. Die neue Regelung des § 2b UStG (siehe 3.) gilt also für Umsätze ab 2017. Für den Zeitraum davor (2016) war noch § 2 Abs. 3 UStG a.F. anzuwenden (§ 27 Abs. 22 Satz 1 UStG). Zugleich wurde eine **Übergangsregelung bis Ende 2020** vorgesehen. Danach konnten juristische Personen des öffentlichen Rechts bis zum 31. Dezember 2016 gegenüber dem Finanzamt einmalig erklären, dass sie das alte Recht (§ 2 Abs. 3 UStG a.F.) für sämtliche Leistungen im Zeitraum

4 Siehe zahlreiche Beispiele bei *Märtens*, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, Rn. 181.

5 *Englisch*, in: Tikpe/Lang, Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 17.53 (rechtsmethodische Verrenkungen); *ders.* in der Voraufgabe (22. Auflage 2015), § 17 Rn 57: BFH als „Reparaturgesetzgeber contra legem“.

6 *S. Müller*, in: Beck'scher Online Kommentar, Umsatzsteuergesetz, 34. Ed. 15.09.2022, § 2 UStG, Rn. 452.2.

7 *S. Müller*, a.a.O.

8 BGBl. I 2015, 1834.

2017 bis 2020 weiterhin anwenden (§ 27 Abs. 22 Satz 3 UStG). Damit sollte den Betroffenen angesichts der „Zäsur bei der Umsatzbesteuerung“ ein geordneter Übergang in das neue Besteuerungssystem ermöglicht werden.⁹

Die Übergangsregelung wurde inzwischen zweimal verlängert (§ 27 Abs. 22a UStG). In 2020 wurde geregelt, dass die abgegebene Erklärung zugunsten der Anwendung des alten Rechts weiter gilt für Leistungen im Zeitraum 2021 bis 2022 (**Verlängerung 2021-2022**). Denn die Betroffenen hätten noch nicht alle erforderlichen Maßnahmen vornehmen können, um den umsatzsteuerlichen Anforderungen zu genügen, insbesondere im Bereich der bisher praktizierten Formen der Zusammenarbeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts; außerdem wurde auf die starke Belastung durch die COVID-19-Pandemie verwiesen.¹⁰ Durch das Jahressteuergesetz 2022 vom 16. Dezember 2022¹¹ wurde die Übergangsregelung erneut verlängert. Danach gilt die abgegebene Erklärung weiterhin für Leistungen im Zeitraum 2023 bis 2024 (**Verlängerung 2023-2024**). Diese Verlängerung wird begründet mit offenen Fragen und Zweifeln seitens der Betroffenen daran, ob eine zutreffende flächendeckende Besteuerung sichergestellt werden kann. Zudem bestehe eine besondere Belastung der betroffenen Kommunen durch die Ukraine-Krise, die Energiekrise, Fachpersonalmangel und die anstehende Grundsteuerreformen, welche ein Arbeiten an den Anforderungen der neuen Regelung einschränke.¹²

Nach derzeitiger Rechtslage werden also nach Ablauf der Übergangsregelung für **Leistungen ab 2025** die Regelungen des § 2b UStG greifen. Die Vorgaben in Art 13 MwStSystRL (dazu 3.) sind – mit Ausnahme der Vorschrift des Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL – für die Mitgliedstaaten zwingend.¹³ Schon die ursprüngliche Übergangsregelung für das Jahr 2016 wurde als Hinauszögerung der überfälligen Anpassung des nationalen Rechts an die Vorgaben des Unionsrechts durch § 2b UStG angesehen.¹⁴ Einen (weiteren) Spielraum hatte bzw. hat der Gesetzgeber daher eigentlich nicht. In der Gesetzesbegründung der ersten Verlängerung der Übergangsregelung wurde angegeben, die Kommission habe die Verlängerung der Übergangsregelung zur Kenntnis genommen und nicht beanstandet.¹⁵

7. Folgen für Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen

Betroffen von der Einführung des § 2b UStG im Jahr 2015 und seiner Aufschiebung bis Ende 2024 sind nicht nur staatliche Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen, sondern alle juristi-

9 Siehe die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 18/6094, S. 93.

10 Siehe die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 19/19150, S. 11.

11 BGBl. I 2022, 2294.

12 Siehe die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 20/4729, S. 167.

13 *Ismer* in: Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, 134. EL Januar 2017, § 2b Rn. 26.

14 *Wäger* in: Wäger, UStG, 2. Aufl. 2022, § 27 Rn. 55.

15 BT-Drs. 19/19150, S. 11.

schen Personen des öffentlichen Rechts. Staatliche Universitäten und staatliche Forschungseinrichtungen als (Teile) juristische(r) Personen des öffentlichen Rechts sind keine Betriebe gewerblicher Art (dazu 5.), sondern sogenannte Hoheitsbetriebe, soweit sich die Betätigungen im Rahmen von Forschung und Lehre halten.¹⁶ Dagegen stellt die entgeltliche Auftragsforschung staatlicher Einrichtungen einen Betrieb gewerblicher Art dar¹⁷ (zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Auftragsforschung nachfolgend 8. und 9.).

8. Steuerbefreiung für die Auftragsforschung staatlicher Hochschulen (1997 bis 2003)

Für den Hochschulunterricht öffentlich-rechtlicher und gemeinnütziger privater Hochschulen besteht eine besondere Umsatzsteuerbefreiung (§ 4 Nr. 22 lit. a UStG). Darüber hinaus bestand von 1997 bis 2003 eine besondere Steuerbefreiung für Forschungstätigkeiten. Nach § 4 Nr. 21a UStG a.F. waren steuerfrei:

„die Umsätze der **staatlichen Hochschulen aus Forschungstätigkeit**. Nicht zur Forschungstätigkeit gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie Tätigkeiten ohne Forschungsbezug“. (Hervorhebung nur hier)

Danach war bis 2003¹⁸ die entgeltliche Forschungstätigkeit (Auftragsforschung, Drittmittelforschung) staatlicher Hochschulen von der Umsatzsteuer befreit. Diese Steuerbefreiung wurde 1996 eingeführt, um die Umsatzbesteuerung der **Auftragsforschung** durch staatliche Hochschulen zu vermeiden. Denn die bis dahin bestehende Verwaltungspraxis, wonach die Auftragsforschung nicht besteuert wurde, sollte sich ändern, nachdem die Finanzminister des Bundes und der Länder zu der Auffassung gelangt waren, die Auftragsforschung müsse der Umsatzsteuer unterworfen werden.¹⁹ Die Steuerbefreiung wurde mit Wirkung ab 2004 aufgehoben, nachdem der EuGH sie als gemeinschaftsrechtswidrig beurteilt hat, weil nur eng mit dem Hochschulunterricht verbundene Tätigkeiten steuerbefreit sind²⁰ (siehe jetzt Art. 132 Abs. 1 lit. i MwStSystRL).

Die Einführung der Steuerbefreiung im Jahr 1996 stand in einem zeitlichen und inhaltlichen Zusammenhang zu der Festlegung der Auftragsforschung als Zweckbetrieb mit der Folge der An-

16 Pfirmann, in: Brandis/Heuermann, KStG, 163. EL August 2022, § 4 Rn. 131.

17 Dieser ist an sich körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG). Allerdings ist die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen ausdrücklich von der Körperschaftsteuer befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG). Damit wird eine Gleichbehandlung zu den körperschaftsteuerbefreiten Zweckbetrieben privater, gemeinnütziger Einrichtungen (dazu noch ausführlich 9.) hergestellt (Märtens, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 5 Rn. 347).

18 Als Übergangsregelung war diese Steuerbefreiung auf Antrag auch auf vor dem 1.1.2005 erbrachte Umsätze anzuwenden, wenn die Leistungen auf einem Vertrag beruhen, der vor dem 3.9.2003 abgeschlossen worden ist (§ 27 Abs. 10 UStG).

19 Siehe die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 13/5758, S. 13 f. Die Bundesregierung hielt die beschlossene Steuerbefreiung für gemeinschaftsrechtswidrig.

20 EuGH, Urteil vom 20.06.2002, C-287/00.

wendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes (dazu ausführlich 9.). Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Auftragsforschung auch der staatlichen Hochschulen wurde allerdings als nicht ausreichend betrachtet, so dass die weitergehende Steuerbefreiung eingeführt wurde.²¹

9. Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Auftragsforschung

Für Forschungstätigkeiten kommt schließlich die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Betracht (zum subjektiven Anwendungsbereich 9.1.). § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG lautet:

„Die Steuer ermäßigt sich auf 7 Prozent für die folgenden Umsätze: [...] Nr. 8 a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar **gemeinnützige**, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines **wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** ausgeführt werden. 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.“ (Hervorhebungen nur hier)

Im Hinblick auf den Umsatzsteuertatbestand (dazu 2.) ist Folgendes zu beachten: Der ermäßigte Steuersatz für Ausgangsleistungen schließt den Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen, die zur Ausführung ermäßigt besteuert Umsätze verwendet werden, nicht aus. Die Forschungseinrichtungen sind *insoweit* also vorsteuerabzugsberechtigt, das heißt sie können die Umsatzsteuer aus den von ihnen bezogenen Eingangsleistungen als Vorsteuer geltend machen, soweit ein Zusammenhang zwischen den Eingangsleistungen und der Auftragsforschung besteht. Daraus ergibt sich insoweit ein finanzieller Vorteil.

9.1. Verfolgung gemeinnütziger Zwecke / Subjektiver Anwendungsbereich

Der ermäßigte Steuersatz gilt für Körperschaften, die gemeinnützige Zwecke verfolgen. Die Förderung von Wissenschaft und Forschung ist ein gemeinnütziger Zweck (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO). Außeruniversitäre Forschungseinrichtungen (zum Beispiel Vereine, Stiftungen, gGmbH) mit diesem Satzungszweck sind also gemeinnützig. Die Eigenforschung, die regelmäßig uneigennützig erfolgt, bewegt sich innerhalb dieses Gemeinnützigkeitszwecks; dies gilt dagegen nicht für die Auftragsforschung gegen Entgelt und im Interesse des Auftraggebers, die nicht der Allgemeinheit dient.²² Zu beachten ist, dass der ermäßigte Steuersatz auch für juristische Personen des öffentli-

21 Siehe die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 13/5758, S. 13 f.

22 *Gersch*, in: Klein, Abgabenordnung, 16. Aufl. 2022, § 52 Rn. 30.

chen Rechts gilt, wenn diese außerhalb ihres Hoheitsbereichs als Unternehmer (siehe zur Unternehmereigenschaft vorrangig 3. bis 7.) wirtschaftlich tätig werden und dabei gemeinnützige Zwecke verfolgen.²³

9.2. Auftragsforschung als Zweckbetrieb

Die Auftragsforschung durch eine gemeinnützige Körperschaft ist an sich ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, so dass weder die Körperschaftsteuerbefreiung (siehe § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG) noch der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwendung kommen. Allerdings wird die Auftragsforschung per Gesetz ausdrücklich zum sogenannten Zweckbetrieb erklärt. § 68 Nr. 9 AO lautet:

„Zweckbetriebe sind auch **Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen**, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Der Wissenschaft und Forschung dient auch die **Auftragsforschung**. Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.“ (Hervorhebungen nur hier)

Die Auftragsforschung bildet daher bei entsprechender Finanzierung der Einrichtung einen Zweckbetrieb. Die Auftragsforschung ist dann weder gemeinnützigkeitsschädlich noch körperschaftsteuerpflichtig. Die **Zweckbetriebsfiktion** für Forschungseinrichtungen wurde im Jahr 1996 durch das Jahressteuergesetz 1997 eingeführt, um die Körperschaftsteuerfreiheit der Auftragsforschung sicherzustellen, insbesondere um schwierige Abgrenzungsfragen innerhalb der Tätigkeit der Forschungseinrichtungen zu vermeiden, Planungssicherheit zu schaffen und Forschungstätigkeiten nicht negativ zu beeinträchtigen.²⁴

9.3. Konsequenzen für den ermäßigten Steuersatz der Umsatzsteuer

Zwar ist die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Zweckbetriebe bereits von Gesetzes wegen an besondere Voraussetzungen geknüpft. Allerdings privilegiert § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG die in § 68 AO ausdrücklich genannten Zweckbetriebe (sogenannte **Katalogzweckbetriebe** wie die Auftragsforschung), mit denen die Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht. Dies kollidiert allerdings mit unionsrechtlichen Vorgaben. Denn nach Art. 98 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Anhang III Nr. 15 MwStSystRL gilt der ermäßigte Steuersatz nur für Leistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen **für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit**. Die Verwerfung ergibt sich daraus,

23 *Hummel*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 162. EL April 2015, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Rn. 92; *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 95. EL Juni 2022, § 12 Rn. 623.

24 Siehe die Gesetzesbegründung, BT-Drs. 13/4839, S. 88 f. Dies war eine Reaktion auf eine Entscheidung des BFH (Urteil vom 30.11.1995, V R 29/91), der zufolge die Auftragsforschung ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist.

dass das Unionsrecht auf den (sozialen) Zweck der Leistungen, das UStG aber auf den (gemeinnützigen) Zweck der Einrichtung abstellt.²⁵ Daher nimmt der BFH eine einschränkende, unionsrechtskonforme Auslegung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG vor, wonach die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes neben der Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft auch erfordert, dass diese Einrichtung für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig ist.²⁶ Für die Auftragsforschung werden daraus unterschiedliche Konsequenzen gezogen.

9.3.1. Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung geht grundsätzlich von einer Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Auftragsforschung aus. Die entsprechende Verwaltungsanweisung in Abschnitt 12.9 Abs. 10 Satz 1 UStAE lautet:

„Auch die satzungsmäßig erbrachten Leistungen der folgenden als **Katalog-Zweckbetriebe** anerkannten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe **unterliegen**, sofern sie nicht bereits unter eine Steuerbefreiungsvorschrift fallen, **weiterhin dem ermäßigten Steuersatz**, weil mit ihrer Ausführung selbst die steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft unmittelbar verwirklicht werden: [...] 8. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren. Mit der **Ausführung von Forschungsumsätzen selbst werden die steuerbegünstigten Zwecke** der in § 68 Nr. 9 AO bezeichneten Forschungseinrichtungen **verwirklicht**. Dies gilt auch für die **Auftragsforschung**. Die Steuerermäßigung kann nicht in Anspruch genommen werden für Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, für die Übernahme von Projektstätigkeiten sowie für wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.“ (Hervorhebungen nur hier)

9.3.2. Einschränkende Auslegung durch den BFH

Allerdings hat der BFH²⁷ dazu Folgendes ausgeführt:

„Eine **unionsrechtliche Grundlage** für eine allgemeine Steuersatzermäßigung der Leistungen der Träger von Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG iVm § 68 Nr. 9 AO **besteht somit nicht**. Wie der erkennende Senat hierzu bereits ausdrücklich entschieden hat (BFH v. 10.8.2016 – V R 11/15, BFHE 255, 293, BStBl. II 2018, 113, DStRE 2017, 160, unter III.2.c), führt dies zu einer einschränkenden Auslegung der Begriffe, die eine Steuersatzermäßigung über den unionsrechtlich zulässigen Rahmen hinaus ermöglichen. [...] Die **Begriffe Wissenschaft und Forschung** sind dabei im Bereich der Umsatzbesteuerung entgeltlicher Leistungen bereits aus Gründen des Unionsrechts, das hierfür keine Steuersatzbegünstigung vorsieht, **eng auszulegen**.“ (Hervorhebungen nur hier)

25 Siehe *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 95. EL Juni 2022, § 12 Rn. 610.

26 Siehe zum Beispiel BFH, Urteil vom 26.8.2021, V R 5/19.

27 BFH, Urteil vom 26.9.2019, V R 16/18, Rn. 20 und 25; siehe auch BFH, Urteil vom 10.12.2020, V R 5/20.

Für die enge Auslegung beruft sich der BFH auch auf den Willen des historischen Gesetzgebers²⁸. Danach seien Forschungseinrichtungen wegen ihrer Eigen- oder Grundlagenforschung gemeinnützig und Steuervergünstigungen nur zu rechtfertigen, wenn das Schwergewicht der Tätigkeit in diesem Bereich liege; die **Auftragsforschung** könne daher nur als für den Transfer der Forschungsergebnisse **notwendige Nebentätigkeit** in die Steuervergünstigung einbezogen werden. Daraus folgert der BFH, dass zum Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 9 AO nur notwendige Nebentätigkeiten zur Eigen- und Grundlagenforschung gehören.²⁹ Dieser Auslegung durch den BFH widerspricht indes *Kirchhain*, demzufolge es auf den Umfang der Auftragsforschung nicht ankomme, solange nur die Finanzierungsregeln in § 68 Nr. 9 AO eingehalten würden; nur Körperschaften, die ausschließlich Auftragsforschung betrieben, seien daher keine Zweckbetriebe.³⁰ *Kirchhain* weist auch darauf hin, dass das vom BFH genannte Erfordernis der „notwendigen Nebentätigkeit“ zu Rechtsunsicherheit führt.

9.3.3. Schrifttum: Unionsrechtswidrigkeit

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf den Zweckbetrieb „Auftragsforschung“ wird im Schrifttum als unionsrechtswidrig eingestuft, da sie nicht wohltätigen Zwecken diene.³¹ Eine Rettung durch richtlinienkonforme (enge) Auslegung der Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO wird wegen des eindeutig formulierten Gesetzeswortlauts nicht für möglich gehalten.³²

9.4. Folgen für Forschungs- und Wissenschaftseinrichtungen

Nach alledem ist nicht abschließend geklärt, inwieweit Forschungseinrichtungen (siehe zum subjektiven Anwendungsbereich 9.1.) Leistungen im Rahmen der Auftragsforschung dem ermäßigten Steuersatz unterwerfen können. Diese Frage wird vor allem dann praktisch relevant, wenn der Auftraggeber (Leistungsempfänger) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.³³ Denn für Unternehmen, die die Forschungstätigkeit in Auftrag geben, ist unerheblich, ob dafür der ermäßigte oder der reguläre Steuersatz gilt, wenn sie selbst steuerpflichtige Leistungen erbringen und daher vorsteuerabzugsberechtigt sind. Diese Unternehmen können sich die von ihnen gezahlte Umsatzsteuer auf die Forschungsleistungen ohnehin als Vorsteuer erstatten lassen, unabhängig von der Höhe des Steuersatzes. Für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Auftraggeber wird die Umsatzsteuer dagegen zu einer Kostenbelastung. Soweit man davon ausgeht, dass eine einschränkende Auslegung des nationalen Rechts nicht möglich ist (siehe 9.3.3.), ist das für die Forschungseinrichtungen günstigere nationale Recht (also der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a

28 BT-Drs. 13/4839, 89.

29 BFH, Urteil vom 26.9.2019, V R 16/18, Rn. 26.

30 *Kirchhain*, in: Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 7 Rn. 215.

31 *Heuermann*, in: Sölch/Ringleb, UStG, 95. EL Juni 2022, § 12 Rn. 702.

32 *Heuermann*, a.a.O.; *Hummel*, in: Rau/Dürrwächter, UStG, 162. EL April 2015, § 12 Abs. 2 Nr. 8 Rn. 37 („selbst bei großzügigster Auslegung“).

33 Siehe *Hummel*, a.a.O.

UStG) aber dennoch weiterhin anzuwenden. Denn die unmittelbare Anwendung von Richtlinienrecht (Art. 288 Abs. 3 AEUV) ist grundsätzlich nur zu Gunsten und nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen möglich.³⁴

* * *

34 Siehe zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG *Hummel*, a.a.O., Rn. 38; allgemein *Englisch*, in: *Tikpe/Lang, Steuerrecht*, 24. Auflage 2021, Rn. 4.33 f.