

**Umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft
staatlicher Hochschulen**

**Grundlegende Analyse und
Anwendung auf die Drittmittelforschung**

Dissertation
zur Erlangung des akademischen Grades
“Doctor rerum politicarum“ (Dr. rer. pol.)

vorgelegt

an der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Technischen Universität Dortmund

von
Diplom-Kaufmann
Patrick Burghardt

Betreuer: Prof. Dr. rer. pol. Siegfried Hummel
Zweitgutachter: Prof. Dr. iur. Wolfgang B. Schünemann
Weiterer Prüfer: Akad. Direktor Dr. rer. pol. André Jungen, StB

Tag der Einreichung: 20. April 2009
Tag der Disputation: 16. September 2009

Für meine liebe Frau Peony

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	1
Abbildungsverzeichnis	9
Abkürzungsverzeichnis	10
Einleitung	19
A. Gegenstand der Untersuchung.....	19
B. Ziel der Untersuchung	21
C. Notwendigkeit der Untersuchung.....	22
Erster Teil: Staatliche Hochschulen als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts	26
A. Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht.....	26
I. Überblick über die USt-Rechtslage	26
a. Einführung: Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (§ 2 Abs. 3 UStG).....	26
b. Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen in der Systematik des Umsatzsteuergesetzes	28
1. Die Unternehmereigenschaft als Voraussetzung steuer- barer Umsätze und des Vorsteuerabzugs	28
2. Allgemeine Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG	28
3. § 2 Abs. 3 UStG als Einschränkung zu § 2 Abs. 1 UStG	29
4. Prüfungsreihenfolge nach der Systematik des § 2 UStG zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen	33

c.	Aus der Systematik des § 2 UStG abgeleitete Tätigkeitsbereiche der staatlichen Hochschulen	34
II.	Vertiefung der allgemeinen Unternehmerdefinition	
	des § 2 Abs. 1 UStG.....	35
a.	Primärer Auslegungsmaßstab bei § 2 Abs. 1 UStG.....	35
b.	Analyse der wesentlichen Tatbestandsmerkmale	36
1.	Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen	36
2.	Nachhaltigkeit	40
III.	Sphärentrennung nach § 2 Abs. 3 UStG	43
a.	Der Gesetzeszweck bei § 2 Abs. 3 UStG als Leitlinie umsatzsteuerlicher Normkritik.....	43
b.	Unternehmerische Sphäre	45
1.	Betrieb gewerblicher Art.....	45
1.1	Legaldefinition	46
1.1.1	Einrichtung	46
1.1.2	Wirtschaftliches Herausheben.....	49
1.1.3	Wirtschaftliche Tätigkeit.....	51
1.2	Versorgungsbetrieb als Betrieb gewerblicher Art	53
1.3	Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art als Betrieb gewerblicher Art.....	56
2.	Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb	59
c.	Nichtunternehmerische Sphäre	61
1.	Hoheitsbetrieb (= Ausübung öffentlicher Gewalt).....	61
1.1	Einordnung in die gesetzliche Konzeption.....	61
1.2	Ausübung öffentlicher Gewalt	63
1.2.1	Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt.....	63
1.2.1.1	Eigentümliche und vorbehaltene Tätigkeit.....	64
1.2.1.2	Fehlende Wettbewerbsrelevanz.....	65
1.2.2	Ausübung öffentlicher Gewalt in Abgrenzung zur wirtschaftlichen Tätigkeit.....	66
1.3	Überwiegen	69
2.	Vermögensverwaltung	72

2.1	Begriff der Vermögensverwaltung	72
2.2	Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Betrieb gewerblicher Art	74
3.	Sonstige Tätigkeiten außerhalb der Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG	77
d.	Zusammenfassung: Wirtschaftliche Tätigkeit als zentrales Abgrenzungskriterium zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre	78
e.	Wettbewerbsrelevanz als maßgebliches Auslegungs- kriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit	82
1.	Umsatzsteuerspezifische Vorfrage: Steuervorteil der staatlichen Hochschule durch ihre Nichtbesteuerung?	84
1.1	Steuervorteil durch Nichtbesteuerung bei der Leis- tungserbringung an Vorsteuerabzugsberechtigte?	84
1.2	Steuervorteil durch Nichtbesteuerung bei der Leis- tungserbringung an Nichtvorsteuerabzugsberechtigte? ..	85
1.3	Steuervorteil durch Nichtbesteuerung im Fall eines Vorsteuerüberhangs?	85
1.4	Zwischenergebnis: Steuervorteil durch Nichtbe- steuerung als umsatzsteuerlich notwendige Fiktion	86
2.	Wettbewerbsverhältnis	90
2.1	Tatsächlicher Wettbewerb	90
2.2	Potentieller Wettbewerb	92
2.2.1	Prämisse I: Rechtliche Möglichkeit der Wettbewerbsteilnahme	93
2.2.2	Prämisse II: Hinreichend konkrete Erwartung des Marktzutritts	95
3.	„Steuerpflichtige“ Mitbewerber als Voraussetzung steuerschädlichen Wettbewerbs	96
IV.	Zusammenfassung: Prüfungsschema zur Ermittlung der Unterneh- mereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht	97
B.	Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen unter dem Einfluss der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie	99

I.	Beeinflussung des nationalen Umsatzsteuerrechts durch das Recht der Europäischen Gemeinschaft	99
a.	Harmonisierungsauftrag des EG-Vertrags	99
1.	Nationales Umsatzsteuerrecht, Gemeinschaftsrecht und EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie	99
2.	Erfordernis der Umsetzung der EG-Mehrwertsteuer- systemrichtlinie in nationales Umsatzsteuerrecht	103
b.	Einwirkungen der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie auf das nationale Umsatzsteuerrecht	104
1.	Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts	104
2.	Unmittelbare Anwendung der EG-Mehrwertsteuer- systemrichtlinie	106
2.1	Voraussetzungen der unmittelbaren Anwendung	107
2.2	Abgrenzung zur richtlinienkonformen Auslegung	108
3.	Der Europäische Gerichtshof als Auslegungsinstanz bei Zweifelsfragen	110
c.	Zusammenfassung: Prüfungsschema zur Lösung eines Umsatzsteuerfalls im Lichte der EG-Mehrwertsteuer- systemrichtlinie	112
II.	Gemeinschaftsrechtliche Vorgabe der EG-Mehrwertsteuer- systemrichtlinie	115
a.	Staatliche Hochschulen als Steuerpflichtige in der Systematik der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie	115
1.	Der „Steuerpflichtige“ der EG-Mehrwertsteuersystem- richtlinie als gemeinschaftsrechtliche Vorgabe für den „Unternehmer“ im Sinne des Umsatzsteuergesetzes	115
2.	Allgemeine Steuerpflichtigen-Definition	116
3.	Die für Einrichtungen des öffentlichen Rechts einschlä- gige Regelung des Art. 13 der EG-MwStSystRL als Ein- schränkung zur allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition .	117

4.	Prüfungsreihenfolge nach der Systematik der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Bestimmung der Steuerpflichtigen-Eigenschaft staatlicher Hochschulen	120
b.	Tätigkeitsbereiche staatlicher Hochschulen im Lichte der Regelungssystematik der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Herleitung der Steuerpflichtigen-Eigenschaft	121
c.	Vertiefung der allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition	122
1.	Primärer Auslegungsmaßstab.....	122
2.	Die wirtschaftliche Tätigkeit als Kern der allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition	122
d.	Sphärentrennung nach Art. 13 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie	126
1.	Regelungszweck.....	126
2.	Nichtsteuerpflichtige Sphäre.....	127
2.1	Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts.....	127
2.1.1	Einrichtung des öffentlichen Rechts	127
2.1.2	Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt....	128
2.2	Behandlung bestimmter steuerbefreiter Tätigkeiten als Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt....	130
3.	Steuerpflichtige Sphäre	132
3.1	Wettbewerbsvorbehalt.....	132
3.2	Steuerpflicht der Tätigkeiten im Sinne von Anhang I..	134
III.	Auswirkungen der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie auf die umsatzsteuerliche Beurteilung staatlicher Hochschulen	137
a.	Auswirkungen auf die Auslegung des allgemeinen Unternehmerbegriffs im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG.....	138
b.	Auswirkungen auf die Beurteilung von Tätigkeiten der staatlichen Hochschulen nach § 2 Abs. 3 UStG	143
1.	Umsatzsteuerliche Beurteilung wettbewerbsrelevanter Tätigkeiten bei öffentlich-rechtlicher Handlungsform.....	145
2.	Umsatzsteuerliche Beurteilung wettbewerbsirrelevanter Tätigkeiten bei privatrechtlicher Handlungsform	147

c.	Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen	150
Zweiter Teil:	Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen	
	im Bereich der Drittmittelforschung	153
A.	Drittmittelforschung als Teil der Hochschulforschung	154
I.	Hochschulforschung	154
a.	Begriff der Forschung	154
b.	Forschung als Aufgabe der staatlichen Hochschulen	156
II.	Drittmittelforschung der staatlichen Hochschulen	157
a.	Bedeutung der Drittmittelforschung für die staatlichen Hochschulen.....	157
b.	Drittmittelforschung als Gegenstand des Hochschulrechts	160
1.	Recht auf Drittmittelforschung	160
1.1	Berechtigung zur Drittmittelforschung	161
1.1.1	Forschung mit Mitteln Dritter in Abgrenzung zur Etatforschung	161
1.1.2	Berechtigung der in der Forschung „selbständig“ tätigen Hochschulmitglieder	163
1.1.3	Drittmittelforschung als hauptamtliches Tätigwerden in Abgrenzung zur Forschung in Nebentätigkeit	164
1.2	Anzeigepflicht von Drittmittelvorhaben	167
1.3	Bedingungen der Zulässigkeit von Drittmittelforschung „in der Hochschule“	169
2.	Drittmittelverwaltung in der Hochschule	171
2.1	Bewirtschaftungsverfahren.....	171
2.2	Drittmittelpersonal.....	173
B.	Analyse der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen im Hinblick auf die Unternehmertätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes	175
I.	Thematische Abgrenzungen	175

a.	Abgrenzung des Themas zur umsatzsteuerlichen Beurteilung privatrechtlicher Forschungsorganisation	175
b.	Abgrenzung des Themas zur Problematik der Umsatzsteuer- pflicht von in Nebentätigkeit forschenden Hochschullehrern ...	175
c.	Abgrenzung des Themas zur umsatzsteuerlichen Beurteilung schlichter Erkenntnisverwertung	178
II.	Drittmittelforschung im Fokus der einzelnen Tatbestands- merkmale	180
a.	Drittmittelforschung als nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (§ 2 Abs. 1 UStG)?	180
1.	Tätigkeit zur Erbringung von Leistungen im Leistungsaustausch.....	180
1.1	Leistungsbegriff und Drittmittelforschung.....	181
1.1.1	Willengesteuertes Verhalten	181
1.1.2	Mehrere Beteiligte.....	182
1.1.3	Zuwenden eines wirtschaftlichen Vorteils	183
1.2	Leistungsaustausch und Drittmittelforschung	185
1.3	Einnahmenerzielungsabsicht und Drittmittel- forschung	191
2.	Nachhaltigkeit des Tätigwerdens	193
3.	Prüfungsschema zur Bestimmung einer „nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ im Bereich der Drittmittelforschung.....	196
b.	Drittmittelforschung als privatrechtliche Tätigkeit (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-MwStSystRL)?	197
1.	Ausgangslage	197
2.	Rechtliche Einordnung der Leistungsbeziehung zwischen Hochschule und Drittmittelgeber	198
2.1	Drittmittelgeber in privatrechtlicher Organisationsform	198
2.1.1	Regelfall: Privatrechtlich geregelte Leistungs- beziehung zu Drittmittelgebern des privaten Rechts	198

2.1.2 Der mit öffentlichen Aufgaben „beliehene“ privatrechtlich organisierte Drittmittelgeber	201
2.2 Drittmittelgeber in öffentlich-rechtlicher Organisa- tionsform	203
2.2.1 Nationale Forschungsförderung	203
2.2.2 Europäische Forschungsförderung	205
2.2.3 Bedarfsdeckungsgeschäfte	206
c. Ergebnis: Irrelevanz wettbewerblicher Aspekte bei der Er- mittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hoch- schulen im Bereich der Drittmittelforschung	208
III. Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen am Beispiel der Forschungstätigkeit mit Mitteln der Europäischen Gemeinschaft....	211
a. Die Europäische Gemeinschaft als Drittmittelgeber: Arten europäischer Forschungsmittel	211
b. EG-finanzierte Hochschulforschung als Unternehmertätig- keit im Sinne des Umsatzsteuerrechts?	211
1. Ausgangslage	211
2. Hochschulforschung zur Deckung des behördlichen Eigenbedarfs der Europäischen Gemeinschaft.....	212
3. Hochschulforschung im Rahmen des 7. EG-Forschungs- rahmenprogramms.....	214
c. Ergebnis: Art der EG-Forschungsmittel als Entscheidungs- kriterium für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen	216
Schluss: Thesenartige Zusammenfassung der wichtigsten Ergebnisse	218
Literaturverzeichnis	221
Rechtsprechungsverzeichnis.....	246

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Prüfungsreihenfolge nach der Systematik des § 2 UStG zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen.....	33
Abb. 2: Aus der Systematik des § 2 UStG abgeleitete Tätigkeitsbereiche der staatlichen Hochschulen	34
Abb. 3: Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht	98
Abb. 4: Prüfungsschema zur Lösung eines Umsatzsteuerfalls im Lichte der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie.....	114
Abb. 5: Prüfungsreihenfolge gemäß der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Bestimmung der Steuerpflichtigen-Eigenschaft staatlicher Hochschulen	120
Abb. 6: Tätigkeitsbereiche der staatlichen Hochschulen nach der Grundstruktur der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Herleitung der Steuerpflichtigen-Eigenschaft öffentlich-rechtlicher Einrichtungen.....	121
Abb. 7: Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen	152
Abb. 8: Prüfungsschema zur Ermittlung einer unternehmerischen Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 UStG im Bereich der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen	196

Abkürzungsverzeichnis

(letzte Aktualisierung der Rechtsquellen am 20.04.2009)

a. A.	.....	Anderer Ansicht
ABl.	.....	Amtsblatt der Europäischen Union, ehemals Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
ABR	.....	Registerzeichen des Bundesarbeitsgerichts: Rechtsbeschwerden
Abs.	.....	Absatz
Abschn.	.....	Abschnitt
ANBest	.....	Allgemeine Nebenbestimmungen
Anm.	.....	Anmerkung(en)
AO	.....	Abgabenordnung vom 01.10.2002, BGBl. I 2002, 3866, letzte Änderung vom 20.12.2008, BGBl. I 2008, 2850
ArbEG	.....	Gesetz über Arbeitnehmererfindungen vom 25.07.1957, BGBl. I 1957, 756, letzte Änderung vom 18.01.2002, BGBl. I 2002, 414
Art.	.....	Artikel
Aufl.	.....	Auflage
Az.	.....	Aktenzeichen
BAG	.....	Bundesarbeitsgericht
BAGE	.....	Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
BB	.....	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBesG	.....	Bundesbesoldungsgesetz vom 06.08.2002, BGBl. I 2002, 3020, letzte Änderung vom 21.12.2008, BGBl. I 2008, 2891
Bd. / Bde.	.....	Band, Bände
Bearb. / bearb.	.....	Bearbeiter / bearbeitet
Begr. / begr.	.....	Begründer / begründet

BFH	.....	Bundesfinanzhof
BFHE	.....	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	.....	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/R	.....	Sammlung amtlich veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	.....	Bürgerliches Gesetzbuch vom 02.01.2002, BGBl. I 2002, 42, letzte Änderung vom 10.12.2008, BGBl. I 2008, 2399
BGBI.	.....	Bundesgesetzblatt
BHO	.....	Bundshaushaltsordnung vom 19.08.1969, BGBl. I 1969, 1284, letzte Änderung vom 13.12.2007, BGBl. I 2007, 2897
BMBF	.....	Bundesministerium für Bildung und Forschung
BMF	.....	Bundesminister(ium) der Finanzen
BNBest	.....	Besondere Nebenbestimmungen
bspw.	.....	beispielsweise
BStBl.	.....	Bundessteuerblatt
BT	.....	Bundestag
Buchst.	.....	Buchstabe
BVerfG	.....	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	.....	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	.....	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	.....	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
BvF	.....	Registerzeichen des Bundesverfassungsgerichts: Normenkontrolle auf Antrag von Verfassungs- organen
BvL	.....	Registerzeichen des Bundesverfassungsgerichts: Normenkontrolle auf Vorlage des Gerichts
BvR	.....	Registerzeichen des Bundesverfassungsgerichts: Verfassungsbeschwerde
bzw.	.....	beziehungsweise

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
de	Toplevel-Domain für Deutschland
ders.	derselbe
DFG	Deutsche Forschungsgemeinschaft
d. h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DSF	Deutsche Stiftung Friedensforschung
DSStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DSStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DVBl.	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)
DVR	Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (bis 1988), jetzt Umsatz- und Verkehrsteuer-Recht (seit 1989) (Zeitschrift)
EAG	Europäische Atomgemeinschaft
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Europäische Gemeinschaft, ehemals EWG
EG-Haushaltsordnung ...	Verordnung (EG, Euratom) Nr. 1605/2002 des Rates vom 25.06.2002 über die Haushaltsordnung für den Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemein- schaften, ABl. 2002 Reihe L Nr. 248/1, letzte Ände- rung vom 17.12.2007, ABl. 2007 Reihe L Nr. 343/9
EG-MwStSystRL	Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ABl. 2006 Reihe L Nr. 347/1, letzte Änderung vom 16.12.2008, ABl. 2009 Reihe L Nr. 14/7
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemein- schaft vom 25.03.1957, BGBI. II 1957, 766, in der Fassung des Vertrages über die Europäische Union (EUV)
Einf.	Einführung

EinkStG.	Einkommensteuergesetz
Einl.	Einleitung
Erl.	Erläuterung(en)
EStG	Einkommensteuergesetz vom 19.10.2002, BGBI. I 2002, S. 4210, letzte Änderung vom 07.03.2009, BGBI. I 2009, 451
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EuGHE	Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
EuR	Europarecht (Zeitschrift)
EUV	Vertrag über die Europäische Union vom 07.02.1992, BGBI. II 1992, 1251, letzte Änderung durch den Ver- trag von Nizza vom 26.02.2001, BGBI. II 2001, 1666
e. V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft, jetzt EG
ff.	fortfolgend
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau (bis 1990); Finanz-Rundschau für Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbe- steuer (seit 1991) (Zeitschrift)
FRP	Forschungsrahmenprogramm
FRP 7	7. Forschungsrahmenprogramm

FRP 7-Beteiligungs-	
regeln	Verordnung (EG) Nr. 1906/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18.12.2006 zur Festlegung der Regeln für die Beteiligung von Unternehmen, Forschungszentren und Hochschulen an Maßnahmen des Siebten Rahmenprogramms sowie für die Verbreitung der Forschungsergebnisse [sic!] (2007-2013), ABl. 2006 Reihe L Nr. 391/1
FS	Festschrift
GABl.	Gemeinsames Amtsblatt des Landes Baden-Württemberg
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23.05.1949, BGBl. I 1949, 1, letzte Änderung vom 29.07.2009, BGBl. I 2009, 2248
gl. A.	gleicher Ansicht
GMBl.	Gemeinsames Ministerialblatt
GrS	Großer Senat
GVBl.	Gesetz- und Verordnungsblatt
HG NRW	Hochschulgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen vom 31.10.2006, GVBl. NRW 2006, 474, letzte Änderung vom 18.11.2008, GVBl. NRW 2008, 710
HGrG	Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder vom 19.08.1969, BGBl. I 1969, 1273, letzte Änderung vom 31.10.2006, BGBl. I 2006, 2407
HRG	Hochschulrahmengesetz vom 19.01.1999, BGBl. I 1999, 18, letzte Änderung vom 12.04.2007, BGBl. I 2007, 506
Hrsg. / hrsg.	Herausgeber / herausgegeben
htm(l)	Hypertext Markup Language
http	Hypertext Transfer Protocol

IFSt	Institut „Finanzen und Steuern“ e. V., Bonn
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des
i. V. m.	in Verbindung mit
i. w. S.	im weiteren Sinne
Jg.	Jahrgang
Kap.	Kapitel
KMK-HSchR	Veröffentlichungen der Kultusministerkonferenz, Informationen zum Hochschulrecht
KStG	Körperschaftsteuergesetz vom 15.10.2002, BGBl. I 2002, S. 4144, letzte Änderung vom 20.12.2008, BGBl. I 2008, 2850
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KWMBL.	Amtsblatt der Bayerischen Staatsministerien für Unterricht und Kultus und Wissenschaft, Forschung und Kunst
Lfg.	Lieferung
LHO	Landeshaushaltsordnung
LHO-NRW	Landeshaushaltsordnung Nordrhein-Westfalen vom 26.04.1999, GVBl. NRW 1999, 158, letzte Änderung vom 30.10.2007, GVBl. NRW 2007, 443
m. E.	meines Erachtens
Mrd.	Milliarden
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nach.	Nachtrag
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer

NRW	.....	Nordrhein-Westfalen
OFD	.....	Oberfinanzdirektion
OFH	.....	Oberster Finanzgerichtshof
R	.....	Richtlinie
RdF	.....	Reichsminister der Finanzen
Rdn.	.....	Randnummer / Randnummern
Rdnr. / Rdnrn.	.....	Randnummer / Randnummern
RFH	.....	Reichsfinanzhof
RFHE	.....	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs
Rn.	.....	Randnummer(n)
Rs.	.....	Rechtssache
Rspr.	.....	Rechtsprechung
RStBl.	.....	Reichssteuerblatt
RT	.....	Reichstag
Rz.	.....	Randziffer(n)
S.	.....	Seite
sog.	.....	sogenannt(e)
stfr.	.....	steuerfrei
stpfl.	.....	steuerpflichtig
StuW	.....	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	.....	Textziffer(n)
u.	.....	und
u. a.	.....	und andere, unter anderem
u. ä.	.....	und ähnliche(s)
UA	.....	Unterabsatz

UG NRW	Universitätsgesetz des Landes Nordrhein-Westfalen vom 03.08.1993, GVBl. NRW 1993, 532, letzte Änderung vom 14.12.1999, GVBl. NRW 1999, 670
UMTS	Universal Mobile Telecommunications System
Unterabs.	Unterabsatz
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zitierweise seit 1984) (Zeitschrift)
UrhG	Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte vom 09.09.1965, BGBI. I 1965, 1273, letzte Änderung vom 07.12.2008, BGBI. I 2008, 2349
URL	Uniform Resource Locator
USt	Umsatzsteuer
UStB	Der Umsatzsteuer-Berater (Zeitschrift)
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 21.02.2005, BGBI. I 2005, 434, letzte Änderung vom 20.12.2008, BGBI. I 2008, 2850
UStG	Umsatzsteuergesetz vom 21.02.2005, BGBI. I 2005, 386, letzte Änderung vom 20.12.2008, BGBI. I 2008, 2850
USt-Kartei	Umsatzsteuerkartei
UStR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zitierweise bis 1983) (Zeitschrift) / Umsatzsteuer-Richtlinien
u. s. w.	und so weiter
UVR	Umsatz- und Verkehrsteuer-Recht (seit 1989), ehemals Deutsche Verkehrsteuer-Rundschau (bis 1988) (Zeitschrift)
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
v.	vom / von
VGH	Verwaltungsgerichtshof
vgl.	vergleiche
Vor.	Vorbemerkung(en)
VV	Verwaltungsvorschrift

VV-BHO	Allgemeine Verwaltungsvorschriften zur Bundeshaushaltsordnung
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
VwVfG	Verwaltungsverfahrensgesetz vom 23.01.2003, BGBl. I 2003, 102, letzte Änderung vom 17.12.2008, BGBl. I 2008, 2586
WissR	Wissenschaftsrecht, Wissenschaftsverwaltung, Wissenschaftsförderung (Zeitschrift)
wisu.....	das wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
www	World Wide Web
z. B.	zum Beispiel
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen (Zeitschrift)

Einleitung

A. Gegenstand der Untersuchung

Die finanzielle Grundausstattung der staatlichen Hochschulen¹ reicht kaum mehr aus, die ihnen zugewiesenen Aufgaben in Forschung, Lehre und Weiterbildung zu erfüllen. Staatliche Hochschulen sind in zunehmendem Maße auch von solchen Mitteln abhängig, die als sogenannte Drittmittel² neben den vom jeweiligen Bundesland zur Verfügung gestellten laufenden Haushaltsmitteln zufließen. So wird beispielsweise die wissenschaftliche Forschung der staatlichen Hochschulen mittlerweile zu mehr als 40 Prozent aus Drittmitteln finanziert.³

Durch die stetig wachsende Drittmittelabhängigkeit sehen sich staatliche Hochschulen zunehmend mit der Frage konfrontiert, ob und inwieweit die von dritter Seite für die Durchführung eines Forschungsvorhabens gezahlten finanziellen Mittel bei den staatlichen Hochschulen der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Dieser Fall könnte – vereinfacht ausgedrückt – dann gegeben sein, wenn staatliche Hochschulen durch den Verkauf von Dienstleistungen wie privatwirtschaftliche Unternehmungen auftreten. Drittmittel können derart mit den aus der finanzierten Forschungstätigkeit gewonnenen Erkenntnissen verknüpft sein, dass von dem Bestehen eines sogenannten Leistungsaustauschverhältnisses (= Forschungsleistung gegen Entgelt) auf das Vorliegen eines

¹ Staatliche Hochschulen sind Hochschulen, die in der Trägerschaft eines Landes stehen; vgl. statt aller *Walter*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 15 zu § 1 HRG (Stand: November 1999). Als nichtstaatliche Hochschulen sind daher diejenigen Hochschulen zu qualifizieren, die von privaten oder kirchlichen Trägern bzw. vom Bund betrieben werden.

² Zum Begriff der Drittmittel *Deutscher Bundestag*, Bericht der Bundesregierung zur Förderung der Drittmittelforschung im Rahmen der Grundlagenforschung vom 04.07.1983, BT-Drucksache 10/225, S. 2: „Unter Drittmittel werden diejenigen finanziellen Mittel verstanden, die den Hochschulen (...) über die vom Unterhaltsträger zur Verfügung gestellten laufenden Haushaltsmittel von dritter Seite zufließen.“

³ Datenquelle: *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2006, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 13.11.2008, korrigiert am 14.11.2008, hier: Abschnitt 3.1.1.

steuerbaren Umsatzes im Sinne des Umsatzsteuergesetzes geschlossen werden kann. War diese Problematik bis vor wenigen Jahren noch von untergeordneter Bedeutung, weil die (steuerbaren) Umsätze der staatlichen Hochschulen aus Forschungstätigkeit von der Umsatzsteuer befreit waren, so ist sie in den letzten Jahren seit der Aufhebung dieser Steuerbefreiung von besonderer praktischer Relevanz.⁴

Die umsatzsteuerliche⁵ Beurteilung der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen ist aus folgenden Gründen außerordentlich kompliziert:

- Das deutsche Umsatzsteuergesetz steht wegen der in der Europäischen Gemeinschaft harmonisierten Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern maßgeblich unter dem Einfluss des EG-Rechts.
- Es ist nicht klar, ob und inwieweit staatliche Hochschulen in ihrer Eigenschaft als juristische Personen des öffentlichen Rechts überhaupt als Subjekt der Umsatzsteuer in Frage kommen können.
- Umsatzsteuerliche Fragen bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts können nur unter Rückgriff auf das Körperschaftsteuerrecht beantwortet werden.

In Anbetracht dessen erscheint es aus Gründen der Komplexitätsreduktion als sinnvoll, die nachfolgenden Überlegungen nicht mit der umsatzsteuerlichen Analyse der Drittmittelforschung zu beginnen. Die Beantwortung der Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen staatliche Hochschulen als juristische Personen des öffentlichen Rechts überhaupt der Umsatzsteuer unterworfen werden können, ist notwendige Voraussetzung für eine fundierte umsatzsteuerliche Analyse drittfinanzierter Hochschulforschung. Staatliche

⁴ Die Vorschrift des § 4 Nr. 21a UStG ist mit Wirkung vom 01.01.2004 aufgehoben worden, weil der Europäische Gerichtshof (EuGH) mit Urteil vom 20.06.2002 entschieden hatte, dass die Befreiung nicht mit dem Recht der Europäischen Gemeinschaft (EG) zu vereinbaren ist; vgl. *EuGH*, Urteil vom 20.06.2002, Rs. C-287/00, UR 2002, S. 316-320.

⁵ In der vorliegenden Arbeit werden ertragsteuerliche Folgen der staatlichen Drittmittelforschung nicht betrachtet, weil diese ganz überwiegend mangels Gewinnerzielungsabsicht als ertragsteuerlich irrelevante „Liebhaberei“ zu qualifizieren ist; so bereits *Lang/Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, 1992, S. 21-22 u. S. 27.

Hochschulen können nur dann der Umsatzsteuer unterworfen werden, wenn sie über die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 UStG⁶ verfügen. Deshalb befasst sich die nachfolgende Untersuchung im *Ersten Teil* mit der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft der staatlichen Hochschule im Allgemeinen. Im *Zweiten Teil* werden die Überlegungen des *Ersten Teils* für den Bereich der Drittmittelforschung konkretisiert.

B. Ziel der Untersuchung

Die im *Ersten Teil* zu leistende grundlegende Analyse der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen bedarf einer differenzierenden Vorgehensweise, weil hier nicht nur die Feinheiten und Verästelungen des nationalen Umsatzsteuerrechts zu beachten sind, sondern auch das unter bestimmten Umständen vorrangige Recht der Europäischen Gemeinschaft in Gestalt der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie⁷ einschlägig ist. Hinzu kommt, dass das geltende nationale Umsatzsteuerrecht zur Lösung umsatzsteuerlicher Probleme von juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf körperschaftsteuerliche Rechtsfiguren zurückgreift. Aufgabe des *Ersten Teils* ist es, diese äußerst schwierige umsatzsteuerrechtliche Sachlage zu analysieren. Hierzu sind die bestehenden Rechtsauffassungen in Literatur, Rechtsprechung und Finanzverwaltung umfassend auszuwerten. Es gilt den gegenwärtigen Diskussionsstand über die Auslegung der betreffenden Rechtsvorschriften festzustellen und kritisch zu hinterfragen. Der vom Gesetzgeber intendierten Regelungsabsicht ist dabei besondere Bedeutung beizumessen; sie gilt als Leitlinie der zu leistenden umsatzsteuerlichen Normkritik. Sofern bereits existierende Interpretationsversuche nicht oder nicht hinreichend der sogenannten teleologischen (= gesetzeszweckorientierten) Sichtweise entsprechen, sind eigene (gesetzeszweckkonforme) Lösungsansätze auf Grundlage des geltenden Rechts zu formulieren. Ziel des *Ersten Teils* ist es letztlich, die

⁶ Umsatzsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005 (UStG 2005), BGBl. I 2005, 386, letzte Änderung vom 20.12.2008, BGBl. I 2008, 2850.

⁷ Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (EG-MwStSystRL), ABl. 2006 Reihe L Nr. 347/1, letzte Änderung vom 16.12.2008, ABl. 2009 Reihe L Nr. 14/7.

komplexe umsatzsteuerliche Rechtsmaterie sowohl Gesetzeszweck- als auch europarechtskonform aufzubereiten, so dass ein Rechtsanwender sachverständig und in methodisch-gesicherter Form entscheiden kann, ob die staatliche Hochschule für eine bestimmte Tätigkeit als umsatzsteuerlicher Unternehmer, mithin als Subjekt der Umsatzsteuer zu qualifizieren ist. Hierzu sollen vom Verfasser erarbeitete Prüfungsschemata einen wichtigen Beitrag leisten.

Im *Zweiten Teil* dieser Untersuchung sollen die im *Ersten Teil* entwickelten Grundsätze, die allgemein für alle Hochschultätigkeiten gelten, auf den (speziellen) Bereich der drittfinanzierten Hochschulforschung übertragen werden. Ziel des *Zweiten Teils* ist es, konkrete Abgrenzungskriterien zu bestimmen, anhand derer entschieden werden kann, ob staatliche Hochschulen im Bereich ihrer Drittmittelforschung als umsatzsteuerlicher Unternehmer tätig werden oder nicht. Es sollen einem Rechtsanwender diejenigen grundlegenden Überlegungen vermittelt werden, die bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung eines bestimmten Drittmittelvorhabens hinsichtlich der Frage, ob staatliche Hochschulen hierfür die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft begründen, zu beachten sind. Die anzustellenden Überlegungen sollen am Ende des *Zweiten Teils* an einem Fallbeispiel konkretisiert werden.

C. Notwendigkeit der Untersuchung

Die subjektive Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand ist immer wieder Gegenstand wissenschaftlicher Diskussion. Während sich der ganz überwiegende Teil der bisherigen Arbeiten auf die Darstellung der für juristische Personen des öffentlichen Rechts maßgeblichen (allgemeinen) Besteuerungsgrundsätze beschränkt,⁸ wird auf die speziellere Problemstellung, ob und

⁸ Pars pro toto aus den Monographien der letzten Jahre: *Weich*, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, 1996; *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997; *Forster*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems, 1997; *Siegel*, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 1999; *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000; *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001; *Park*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, 2001;

inwieweit staatliche Hochschulen mit ihren charakteristischen Tätigkeiten wie Forschung, Lehre und Weiterbildung als Subjekt der Umsatzsteuer in Frage kommen können, zumeist nicht eingegangen.

Bislang existieren nur wenige wissenschaftliche Abhandlungen, die sich mit der umsatzsteuerlichen Würdigung drittfinanzierter Hochschulforschung befassen. Werden Beiträge zu diesem Thema geleistet, so handelt es sich fast immer um Ausführungen in Zeitschriften⁹, Sammelwerken¹⁰ oder Gesetzeskommentaren¹¹. Umfassende umsatzsteuerrechtliche Studien, die sich der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen widmen, sind selten. Aus diesem Grund muss den ausführlichen Publikationen von Lang/Seer¹² (1992), Sädler¹³ (2006) und Heidler¹⁴ (2007) hier besondere Beachtung beigemessen werden.

Steffen, Der Betrieb gewerblicher Art, 2001; *Hilgenstock*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen, 2002; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004; *Blankenheim*, „Steuerpflichtiger“ und Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht, 2005.

⁹ Vgl. *Heinze/Hunscheidt*, Die Umsatzsteuer bei Forschungsaufträgen der Institute der Hochschulen, in: UR 1957, S. 30-33; *Fischer*, Auftragsforschung und geförderte Eigenforschung im Umsatzsteuerrecht, UR 1989, S. 270-273; *Doemen*, Forschungseinrichtungen im Umsatzsteuerrecht, UR 1997, S. 285-294; *Olbertz*, Die Befreiung der Umsätze aus der sog. Drittmittelforschung der staatlichen Hochschulen von der Umsatzsteuer, BB 1997, S. 1768-1774; *Seer*, Die steuerliche Behandlung des Forschungstransfers unter Berücksichtigung der gesetzlichen Neuregelung ab 1.1.1997, DStR 1997, S. 436-442; *Strahl*, Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen, FR 1998, S. 761-774; *ders.*, Steuerliche Konsequenzen der Verwertung von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen durch Hochschulen und gemeinnützige Forschungseinrichtungen, DStR 2000, S. 2163-2170; *Kessler/Gastl*, Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Hochschulen im Spannungsfeld zwischen nationalem und EG-Recht, UR 2002, S. 452-459; *Schäfer*, Wege zum Vorsteuerabzug für staatliche Hochschulen, UR 2003, S. 526-530; *Widmann*, Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen, UStB 2003, S. 53-56; *Küffner*, Steuerliche Veranlassungen bei der Auftragsforschung, UR 2004, S. 62-68; *Walz/Wulff*, Zentrale Probleme der Besteuerung von staatlichen Hochschulen, WissR 2004, S. 26-52.

¹⁰ Vgl. *Seer*, Steuerrechtliche Fragen der Forschungsförderung, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 1441-1459; *Kirchhof*, Steuerrechtsfolgen der Drittmittelinwerbung, in: *Tag/Tröger/Taupitz*, Drittmittelinwerbung – Strafbare Dienstpflicht?, 2004, S. 241-255.

¹¹ Siehe dazu – vergleichsweise ausführlich – *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anmerkungen zu § 4 Nr. 21a UStG (Stand: November 2002).

¹² *Lang/Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, 1992.

¹³ *Sädler*, Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, 2006.

Der Betrachtungsgegenstand „Drittmittelforschung“ spielt in den Dissertationen von Sädler und Heidler nur eine untergeordnete Rolle. Heidler widmet sich in ihrer Forschungsarbeit primär der unterschiedlichen Systematiken der Besteuerung der öffentlichen Hand und des Gemeinnützigkeitssteuerrechts: „Ziel der Untersuchung ist es, rechtsformabhängige Unterschiede und Parallelen bei der Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften zu ermitteln“¹⁵. Die Dissertation von Sädler ist völlig anders – vor allem sehr viel weitläufiger – konzipiert als die vorliegende Studie. Dies ist schon daran zu erkennen, dass Sädler außer der subjektiven Umsatzsteuerpflicht auch die subjektive Körperschaftsteuerpflicht erörtert. Breiten Raum nimmt bei Sädler die „Besteuerung typischer Hochschultätigkeiten“¹⁶ ein, wobei neben der Besteuerung der Forschungstätigkeit und der Verwertung von Forschungsergebnissen noch 15 weitere Tätigkeitsfelder der Hochschulen betrachtet werden. Allein Lang/Seer bieten mit dem im Auftrag des Ministeriums für Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen verfassten Rechtsgutachten eine umfassende umsatzsteuerliche Beurteilung der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen.

Lang/Seer (1992) entwickeln – auf dem damaligen Erkenntnis- bzw. Diskussionsstand aufbauend – wissenschaftlich begründete Vorschläge zur Lösung umsatzsteuerrechtlicher Probleme der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen. Seit 1992 ist das umsatzsteuerrechtliche Interesse an der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen stark gestiegen. Dies liegt zum einen an der Zunahme der finanziellen Bedeutung der Drittmittelforschung für staatliche Hochschulen: Die eingeworbenen Drittmittel erhöhten sich seit dieser Zeit um mehr als 2,5 Milliarden Euro, von etwa 1,3 Milliarden Euro im Jahre

¹⁴ Heidler, Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften, 2007.

¹⁵ Heidler, Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften, 2007, S. 30.

¹⁶ Sädler, Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, 2006, S. 149.

1990¹⁷ auf annähernd 3,9 Milliarden Euro im Jahre 2006¹⁸. Zum anderen beruht das gestiegene Interesse auf der kontinuierlichen Weiterentwicklung der EuGH-Rechtsprechung zur Umsatzsteuer, die maßgeblichen Einfluss auf die Rechtsanwendung in den Mitgliedstaaten ausübt.

Aufgrund der geschilderten Entwicklung besteht ein Bedarf an einer den gegenwärtigen Diskussionsstand reflektierenden wissenschaftlichen Analyse der umsatzsteuerrechtlichen Problematik der Drittmittelforschung, der mit der vorliegenden Studie gedeckt werden soll.

¹⁷ Datenquelle: *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2003, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 12.09.2005, korrigiert am 07.11.2005, hier: Abschnitt 1.1.1.

¹⁸ Datenquelle: *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2006, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 13.11.2008, korrigiert am 14.11.2008, hier: Abschnitt 2.1.1.

Erster Teil:
Staatliche Hochschulen als Unternehmer
im Sinne des Umsatzsteuerrechts

- A. Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht**
- I. Überblick über die USt-Rechtslage**
- a. Einführung: Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (§ 2 Abs. 3 UStG)**

Staatliche Hochschulen sind nach § 58 Abs. 1 Satz 1 HRG¹⁹ und den entsprechenden Bestimmungen der Landeshochschulgesetze juristische Personen des öffentlichen Rechts.²⁰ Für die steuerrechtliche Beurteilung der staatlichen Hochschulen maßgeblich ist nur diese gesetzlich verliehene Eigenschaft.²¹ Als juristische Personen des öffentlichen Rechts sind die staatlichen Hochschulen nur insoweit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, als sie einen Betrieb gewerblicher Art gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG²² in Verbindung mit § 4 KStG unterhalten. Die Umsatzsteuer knüpft in § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG an diese Qualifikation an. Danach gelten staatliche Hochschulen – von einer

¹⁹ Hochschulrahmengesetz (HRG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.01.1999, BGBl. I 1999, 18, letzte Änderung vom 12.04.2007, BGBl. I 2007, 506. Das Hochschulrahmengesetz sollte zum 01.04.2009 außer Kraft treten; vgl. *Deutscher Bundestag*, Antwort der Bundesregierung auf BT-Drucksache 16/11355 vom 05.01.2009, BT-Drucksache 16/11550, S. 2. M. E. ist das HRG aber weiterhin zitierfähig, weil die darin verarbeiteten wissenschaftlichen Erkenntnisse nicht mit dem Außerkrafttreten des Gesetzes wissenschaftlich unbrauchbar werden.

²⁰ Eine Durchsicht aller 16 Landeshochschulgesetze hat ergeben, dass staatliche Hochschulen mit Ausnahme der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt am Main, die als öffentlich-rechtliche Stiftung organisiert ist, rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts sind.

²¹ Vgl. etwa *BFH*, Urteil vom 08.07.1971, V R 1/68, BStBl. II 1972, S. 70-75, hier S. 71; ebenso *Strahl*, Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen, FR 1998, S. 761-774, hier S. 761.

land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit abgesehen – steuerrechtlich nur insoweit als Unternehmer, d. h. Subjekt der Umsatzsteuer, als sie im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art tätig werden. Damit wird zum Zwecke der Umsatzsteuer zwischen der relevanten Betätigung in Betrieben gewerblicher Art sowie land- und forstwirtschaftlichen Betrieben (= unternehmerische Sphäre) einerseits und der umsatzsteuerrechtlich irrelevanten Tätigkeit im Übrigen (= nicht-unternehmerische Sphäre) unterschieden.²³

Die Gesamtheit aller Betriebe gewerblicher Art sowie aller land- und forstwirtschaftlichen Betriebe bildet das „eine“ (umsatzsteuerliche) Unternehmen der staatlichen Hochschule, weil auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts der in § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG geregelte Grundsatz der Unternehmenseinheit gilt.²⁴ Außerhalb dieses durch die Tätigkeitsbereiche des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG bestimmten einheitlichen Unternehmens ist die staatliche Hochschule nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig, selbst wenn die betreffende Betätigung durch andere unternehmerfähige Personen oder Gebilde steuerbar wäre.²⁵ Liegt jedoch eine unternehmerische Betätigung im Sinne von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG vor, so folgt die Umsatzbesteuerung der staatlichen Hochschule im Übrigen allgemeinen Regeln.²⁶ Dies gilt insbesondere auch für das Recht auf Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 UStG) und die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben (§ 3 Abs. 1 b und 9 a UStG); denn dort ist die Unterscheidung zwischen Personen des öffentlichen Rechts und Privatrechtssubjekten irrelevant.

²² Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (KStG 2002), BGBl. I 2002, S. 4144, letzte Änderung vom 20.12.2008, BGBl. I 2008, 2850.

²³ So bereits *RFH*, Gutachten vom 17.12.1920, II D 9/20, RFHE 4, S. 92-95; ebenso *BFH*, Urteil vom 20.12.1984, V R 25/76, BStBl. II 1985, S. 176-181, hier S. 178; *BFH*, Urteil vom 28.01.1988, V R 112/86, BStBl. II 1988, S. 473-477, hier S. 475.

²⁴ Vgl. statt aller *BFH*, Urteil vom 18.08.1988, V R 194/83, BStBl. II 1988, S. 932-935; hier S. 933 (m. w. N.).

²⁵ Vgl. nur *Birkenfeld*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer, UR 1989, S. 1-9, hier S. 1.

²⁶ Vgl. etwa *Meyer*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, Umsatzsteuer, Kommentar, Rn. 205-208 zu § 2 UStG (Stand: Januar 2004).

b. Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen in der Systematik des Umsatzsteuergesetzes

1. Die Unternehmereigenschaft als Voraussetzung steuerbarer Umsätze und des Vorsteuerabzugs

Steuerobjekte der Umsatzsteuer sind – neben der Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) und dem innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) – Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Dies ist der Haupttatbestand des Umsatzsteuergesetzes. Der Unternehmer, der durch sein Handeln die Voraussetzungen für die Besteuerung durch entgeltliche Leistungen schafft, ist das Steuersubjekt.²⁷ Der Unternehmer als Steuersubjekt ergänzt demnach das im Haupttatbestand (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) beschriebene Steuerobjekt. Darüber hinaus ist gemäß § 15 Abs. 1 UStG nur ein Unternehmer berechtigt, Vorsteuerbeträge abzuziehen. Der Unterschied zwischen einem Unternehmer und einem Nichtunternehmer ist somit umsatzsteuerrechtlich sowohl für die Steuerpflicht als auch für den Vorsteuerabzug von zentraler Bedeutung.

2. Allgemeine Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG jeder, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig²⁸ ausübt. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Was eine gewerbliche oder berufliche, d. h.

²⁷ Umsatzsteuer kann – von wenigen Ausnahmen abgesehen – nur durch Handlungen eines Unternehmers entstehen; vgl. zu den wenigen Ausnahmen *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 135 zu § 14.

²⁸ Eine staatliche Hochschule erfüllt stets das Kriterium der Selbständigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG, da ihre umsatzsteuerrechtliche Selbständigkeit aufgrund ihrer Eigenschaft als juristische Person des öffentlichen Rechts auch nicht unter den Voraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG (Organschaft) entfallen kann; vgl. dazu grundlegend *BFH*, Urteil vom 20.12.1973, V R 87/70, BStBl. II 1974, S. 311-312, hier S. 311, siehe auch *Stadie*, in: *Raw/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 120 u. Anm. 674 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004). Folgerichtig bedarf es im Wege der nachfolgenden Überlegungen keiner näheren Konkretisierung des Merkmals der Selbständigkeit.

unternehmerische Tätigkeit im Sinne der Sätze 1 und 2 ist, wird in § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG umschrieben. Danach ist gewerblich oder beruflich jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

3. § 2 Abs. 3 UStG als Einschränkung zu § 2 Abs. 1 UStG

Staatliche Hochschulen sind in ihrer Eigenschaft als juristische Personen des öffentlichen Rechts unternehmerfähig.²⁹ Ihre Unternehmereigenschaft würde sich daher ebenso wie für alle anderen unternehmerfähigen Personen oder Gebilde nach § 2 Abs. 1 UStG richten. Demgegenüber enthält jedoch § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG die für juristische Personen des öffentlichen Rechts, also auch die für staatliche Hochschulen erhebliche Einschränkung, dass sie nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig sind.³⁰

§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG stellt keine eigenständige Sonderregelung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts dar.³¹ Mit anderen Worten: Erst wenn eine Tätigkeit der staatlichen Hochschule die

²⁹ Vgl. *Klenk*, in: *Sölch/Ringleb/List*, Umsatzsteuergesetz. Kommentar, Rz. 10 zu § 2 UStG (Stand: Januar 2000); *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 96 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004).

³⁰ Die in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG aufgezählten Tätigkeiten, die stets als gewerbliche oder berufliche Tätigkeiten gelten, sind im Rahmen dieser Untersuchung nicht von Bedeutung, da sie aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlauts nur von solchen Personen ausgeübt werden, die eben nicht als staatliche Hochschule zu qualifizieren sind; vgl. zu den Einzelregelungen des § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 1058-1062 (Stand: Juni 1997) u. Anm. 1064-1069 (Stand: März 2001) zu § 2 UStG.

³¹ § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG gilt als Einschränkung zur Grundaussage des § 2 Abs. 1 UStG. So auch *Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, S. 1-13, hier S. 3-4; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 780, 781 u. 845 zu § 2 UStG (Stand: März 2001); *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 75 u. S. 163; *Scharpenberg*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 534 zu § 2 UStG (Stand: Lfg. 3/2003); *Blankenheim*, „Steuerpflichtiger“ und Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht, 2005, S. 323-325. A. A. *Weich*, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, 1996, S. 66; *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 77. Sie sehen § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG als *lex specialis* zu § 2 Abs. 1 UStG.

Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt, d. h. es sich um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der allgemeinen Unternehmerdefinition des Umsatzsteuergesetzes handelt,³² ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob diese Betätigung im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art³³ im Sinne des Körperschaftsteuerrechts oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs³⁴ ausgeübt wird.³⁵

Der Begriff des Betriebs gewerblicher Art wird in § 4 Abs. 1 KStG legal definiert. Danach sind Betriebe gewerblicher Art alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG). Die Absicht, Gewinne zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht erforderlich. Da eine nachhaltige³⁶ Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen³⁷ bereits elementare Voraussetzung der unternehmerischen Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG ist, sind diese Kriterien nicht erst im Rahmen des § 4 Abs. 1 KStG in Augenschein zu nehmen.³⁸ Prüfungsrelevant an dieser Stelle ist aber, ob es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit³⁹ handelt. Des Weiteren ist im

³² Dazu später unter *Erster Teil A.II* („Vertiefung der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG“).

³³ Dazu später unter *Erster Teil A.III.b.1* („Betrieb gewerblicher Art“).

³⁴ Dazu später unter *Erster Teil A.III.b.2* („Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb“).

³⁵ So auch *Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, S. 1-13, hier S. 4; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 780 u. 781 zu § 2 UStG (Stand: März 2001), *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 163; *Scharpenberg*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 535 zu § 2 UStG (Stand: Lfg. 3/2003).

³⁶ Dazu später unter *Erster Teil A.II.b.2* („Nachhaltigkeit“).

³⁷ Dazu später unter *Erster Teil A.II.b.1* („Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“).

³⁸ Vgl. *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751-1756, hier S. 1753 u. (Teil II), DStR 1992, S. 1790-1794, hier S. 1792; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 781 u. 845 zu § 2 UStG (Stand: März 2001); *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 39.

³⁹ Dazu später unter *Erster Teil A.III.b.1.1.3* („Wirtschaftliche Tätigkeit“).

Rahmen des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG zu klären, ob eine Einrichtung⁴⁰ vorliegt, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der staatlichen Hochschule wirtschaftlich heraushebt⁴¹. Ohne umsatzsteuerrechtliche Bedeutung ist wiederum § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG, da die dort als unbeachtlich genannten Merkmale schon nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG nicht erforderlich sind.

Nach § 4 Abs. 3 KStG gehören zu den Betrieben gewerblicher Art auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen (Versorgungsbetriebe⁴²). § 4 Abs. 3 KStG gilt im Verhältnis zu § 4 Abs. 1 KStG als speziellere Vorschrift und geht als solche dem Absatz 1 vor. Sofern Betriebe der staatlichen Hochschule als Versorgungsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG gelten, sind die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG nicht gesondert zu prüfen.⁴³

Gemäß § 4 Abs. 4 KStG gilt als Betrieb gewerblicher Art ebenso die Verpachtung eines solchen Betriebs. In diesen Fällen begründet die staatliche Hochschule einen Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art⁴⁴. Obwohl die bloße Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art im Prinzip eine vermögensverwaltende Tätigkeit darstellt⁴⁵ und insoweit nach ganz überwiegendem Rechtsverständnis nicht unter § 4 Abs. 1 KStG fällt⁴⁶, wird mit der Fiktion des § 4 Abs. 4 KStG die Verpachtung eines solchen Betriebs zum Betrieb gewerblicher Art erklärt. Es ist demnach darauf abzustellen, ob die verpachtete Ein-

⁴⁰ Dazu später unter *Erster Teil A.III.b.1.1.1* („Einrichtung“).

⁴¹ Dazu später unter *Erster Teil A.III.b.1.1.2* („Wirtschaftliches Herausheben“).

⁴² Dazu später unter *Erster Teil A.III.b.1.2* („Versorgungsbetrieb als Betrieb gewerblicher Art“).

⁴³ Vgl. statt aller *BFH*, Urteil vom 28.01.1988, V R 112/86, BStBl. II 1988, S. 473-477, hier S. 476; aus der Literatur *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Rz. 278 zu § 39 (Stand: August 1992).

⁴⁴ Dazu später unter *Erster Teil A.III.b.1.3* („Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art als Betrieb gewerblicher Art“).

⁴⁵ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.2.1* („Begriff der Vermögensverwaltung“).

⁴⁶ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.2.2* („Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Betrieb gewerblicher Art“).

richtung als Betrieb gewerblicher Art zu qualifizieren wäre, wenn die staatliche Hochschule sie selbst unterhalten, d. h. in eigener Regie betreiben würde.⁴⁷

Entsprechend der ausdrücklichen Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG gehören zu den Betrieben gewerblicher Art nicht Betriebe, die überwiegend⁴⁸ der Ausübung der öffentlichen Gewalt⁴⁹ dienen (Hoheitsbetriebe). In Anbetracht der gesetzgeberischen Grundkonzeption, nach der sich die Begriffe Betrieb gewerblicher Art und Hoheitsbetrieb gegenseitig ausschließen,⁵⁰ und der Tatsache, dass „ausschließlich“ hoheitliche Tätigkeiten bereits durch das Merkmal der wirtschaftlichen Tätigkeit in § 4 Abs. 1 KStG aus dem Begriff des Betriebs gewerblicher Art ausgegrenzt sind, soll § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG insbesondere die Fälle „gemischt“ veranlasster Tätigkeiten regeln.⁵¹ Dient eine (untrennbar) gemischte Tätigkeit demnach überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt, so ist die staatliche Hochschule im Rahmen dieser (überwiegend hoheitlichen) Betätigung nicht gewerblich oder beruflich im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, d. h. nicht als Unternehmer, tätig.

⁴⁷ Vgl. statt aller *BFH*, Urteil vom 13.03.1974, I R 7/71, BStBl. II 1974, S. 391-395, hier S. 394 (m. w. N.).

⁴⁸ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.1.3* („Überwiegen“).

⁴⁹ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.1.2* („Ausübung öffentlicher Gewalt“).

⁵⁰ Vgl. nur *RdF*, Begründung zum Körperschaftsteuergesetz vom 16.10.1934, RStBl. 1935, S. 81-86, hier S. 82; *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes mit Begründung vom 08.01.1974, BT-Drucksache 7/1470, S. 336.

⁵¹ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.1.1* („Einordnung in die gesetzliche Konzeption“).

4. Prüfungsreihenfolge nach der Systematik des § 2 UStG zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen

Die Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen ist nach der zuvor dargestellten Grundstruktur des § 2 UStG in nachstehender Prüfungsreihenfolge zu ermitteln:

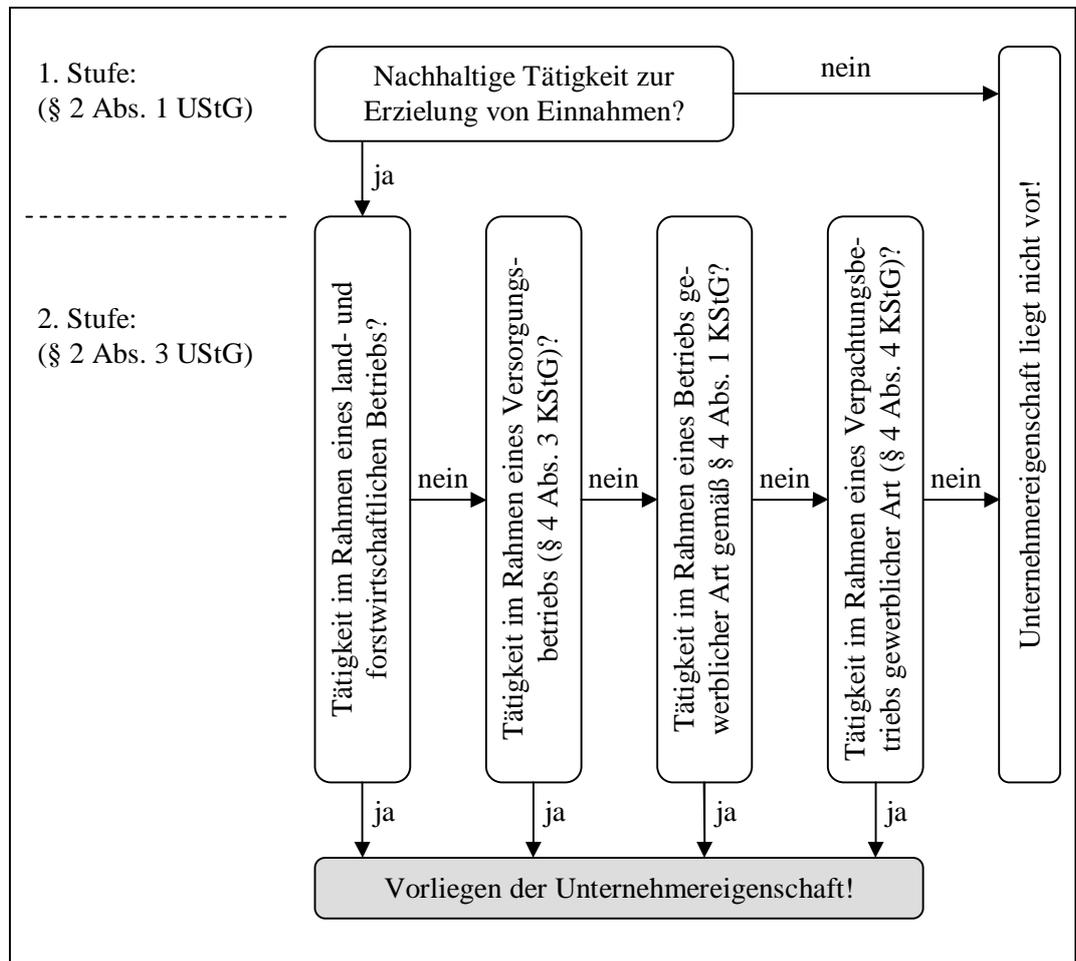


Abb. 1: Prüfungsreihenfolge nach der Systematik des § 2 UStG zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen

c. Aus der Systematik des § 2 UStG abgeleitete Tätigkeitsbereiche der staatlichen Hochschulen

Das nachstehende Schema fasst Erkenntnisse des vorangegangenen Abschnitts A.I.b hinsichtlich der Betätigungsmöglichkeiten staatlicher Hochschulen zusammen und dient als Grundlage der Überlegungen in Abschnitt A.II und Abschnitt A.III:

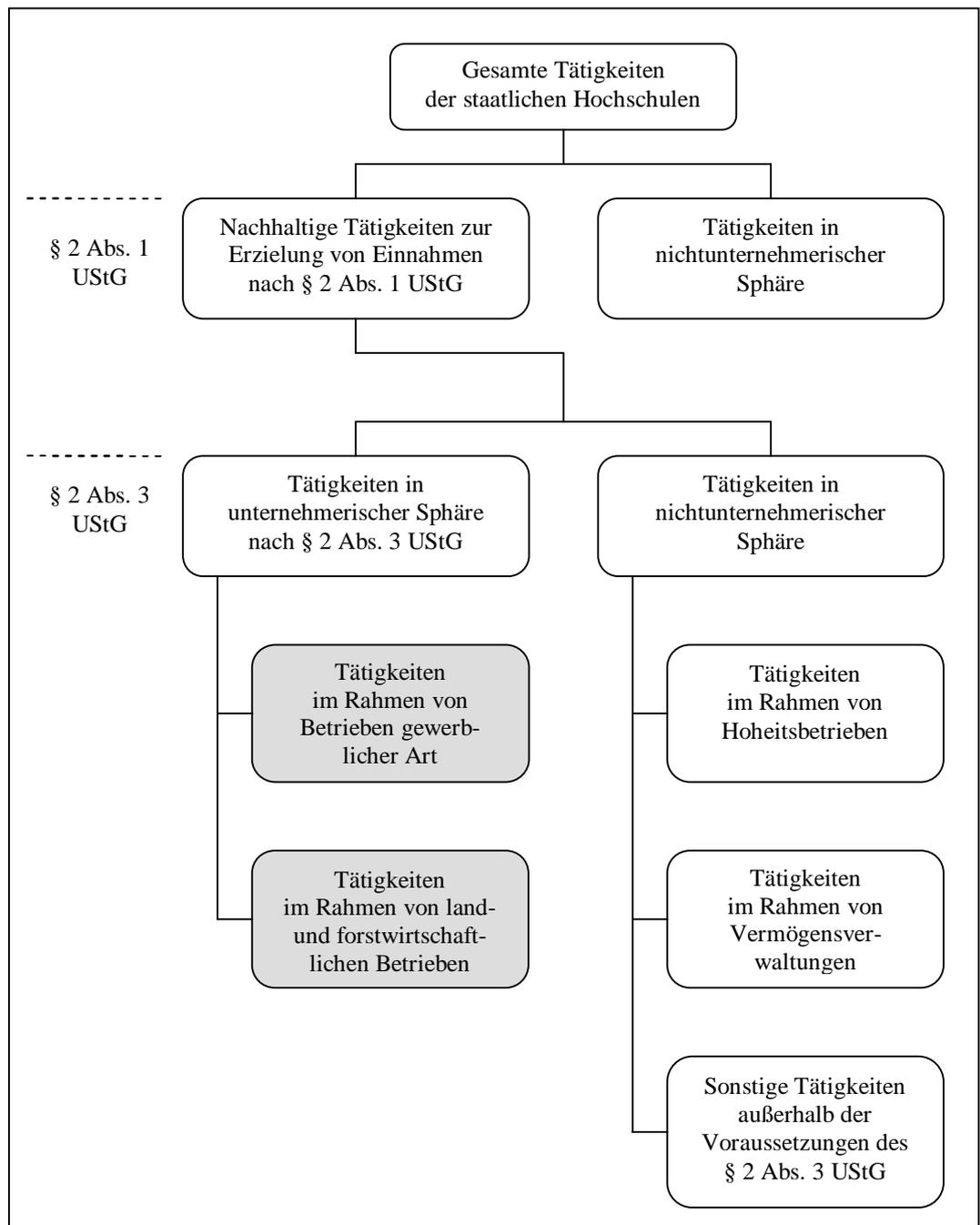


Abb. 2: Aus der Systematik des § 2 UStG abgeleitete Tätigkeitsbereiche der staatlichen Hochschulen

II. Vertiefung der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG

a. Primärer Auslegungsmaßstab bei § 2 Abs. 1 UStG

Das Umsatzsteuergesetz ist nach den für die Gesetzesauslegung allgemein anerkannten juristischen Methoden zu interpretieren.⁵² Der Gesetzgeber verfolgt mit jedem Gesetz einen Zweck, so dass es bei der Gesetzesinterpretation in erster Linie darum geht, den Zweck des Gesetzes zu ermitteln, um daran die Auslegung auszurichten.⁵³ Gemäß dem Charakter der Umsatzsteuer⁵⁴ gilt der allgemeine Verbrauchsteuergedanke⁵⁵, also das Ziel des Gesetzes, den Verbrauch zu belasten, d. h. die Verwendung von Einkommen und/oder Vermögen für Verbrauchsgüter i. w. S. zu besteuern,⁵⁶ als oberster Maßstab für die Auslegung des Umsatzsteuergesetzes.⁵⁷ Damit ist auch der Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG primär verbrauchsteuer-teleologisch, d. h. möglichst weit

⁵² Vgl. zu den Methoden der Gesetzesinterpretation *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 40-82 zu § 5.

⁵³ Vgl. *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1991, S. 312-320.

⁵⁴ Vgl. zum Charakter der Umsatzsteuer insbesondere die Beiträge von *Söhn*, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, *StuW* 1975, S. 1-18; *Tipke*, Umsatzsteuer. Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, *DStR* 1983, S. 595-597; *Söhn*, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, *StuW* 1996, S. 165-168.

⁵⁵ Obwohl die Umsatzsteuer ihrer äußeren Struktur nach als Verkehrsteuer erscheint, da sie technisch in ihrem Haupttatbestand (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) an Umsätze, d. h. Verkehrsvorgänge, der Unternehmer anknüpft, hat sich die Interpretation der Umsatzsteuer als eine indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer in der Literatur und in der Rechtsprechung durchgesetzt; so auch *Söhn*, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, *StuW* 1975, S. 1-18, hier S. 2 u. S. 17; *Tipke*, Umsatzsteuer. Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, *DStR* 1983, S. 595-597; *Söhn*, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, *StuW* 1996, S. 165-168, hier S. 165; *BVerfG*, Beschluss vom 29.10.1999, 2 BvR 1264/90, *BStBl. II* 2000, S. 155-158, hier S. 157; *BVerfG*, Beschluss vom 10.11.1999, 2 BvR 2861/93, *BStBl. II* 2000, S. 160-162, hier S. 161; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 85 zu Einf. UStG (Stand: November 2002); *Jakob*, Umsatzsteuer, 2009, Rn. 11 zu § 1; *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 1 zu § 14.

⁵⁶ In Anlehnung an die Definition von *Stadie*, *Das Recht des Vorsteuerabzugs*, 1989, S. 1.

⁵⁷ Vgl. nur *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 291 zu Einf. UStG (Stand: November 2000); *Lippross*, Umsatzsteuer, 2005, S. 49-51.

auszulegen.⁵⁸ „Dem stehen jedoch Gründe der Praktikabilität und das Gebot der Rechtsicherheit gegenüber“⁵⁹.

b. Analyse der wesentlichen Tatbestandsmerkmale

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG als Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft ist gesetzlich umschrieben als jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Hieraus folgt, dass das Umsatzsteuergesetz weit über die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des Ertragsteuerrechts hinausgeht. So ist etwa eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, wie sie § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG⁶⁰ für den Gewerbebetrieb, die selbständige Arbeit und auch für eine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit verlangt,⁶¹ nicht elementare Voraussetzung für die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.⁶²

1. Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen

Es muss sich um eine Tätigkeit handeln. Eine Tätigkeit setzt ein bestimmtes Verhalten gegenüber Dritten voraus.⁶³ Tätigkeit im Sinne von § 2

⁵⁸ Vgl. *Tehler*, Der Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht, DVR 1983, S. 163-168, hier S. 166; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. II, S. 918-919 (m. w. N.).

⁵⁹ *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 21 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004); vgl. auch *Söhn*, Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, *StuW* 1975, S. 1-18, hier S. 4-5; *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989, S. 41; *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 129 zu § 14.

⁶⁰ Einkommensteuergesetz (EStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 19.10.2002, BGBl. I 2002, S. 4210, letzte Änderung vom 07.03.2009, BGBl. I 2009, 451.

⁶¹ Vgl. dazu etwa *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, Einkommensteuergesetz, 2005, Rz. 20 u. 21 zu § 15 EStG (m. w. N.).

⁶² Vgl. *BFH*, Urteil vom 03.06.1954, V 262/53 U, BStBl. III 1954, S. 238; *BFH*, Urteil vom 04.06.1987, V R 9/79, BStBl. II 1987, S. 653-654, hier S. 654. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gilt aber als eines von mehreren mehr oder weniger bedeutsamen Indizien für das Vorliegen einer nachhaltigen Tätigkeit; dazu später unter *Erster Teil A.II.b.2* („Nachhaltigkeit“).

⁶³ Vgl. *Scharpenberg*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 109 zu § 2 UStG (Stand: Lfg. 1/2003).

Abs. 1 Satz 3 UStG ist eine Tätigkeit, die auf die Erbringung von Leistungen im Leistungsaustausch (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) gerichtet ist.⁶⁴ Der Begriff der Tätigkeit im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG ist daher entsprechend dem Leistungsbegriff des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG zu verstehen, so dass auch solche Verhaltensweisen erfasst werden, die lediglich ein dauerndes Dulden einer Handlung bzw. eines Zustandes oder ein Unterlassen darstellen.⁶⁵ Ein schlichtes Nichtstun als Gegensatz willentlichen Handelns reicht allerdings zur Begründung einer Tätigkeit nicht aus.⁶⁶

Für den Unternehmerbegriff ist konstituierend, dass die von § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG geforderte „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ auf die Ausführung von Leistungen gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gerichtet ist.⁶⁷ Unternehmer kann demnach – unabhängig von der Rechtsform des Tätigwerdens – nicht sein, wer eine Tätigkeit ausübt, die nicht auf die Erbringung von Leistungen im Leistungsaustausch gerichtet ist.⁶⁸ Insoweit läuft das Bestreben, ein Entgelt zu erlangen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), auf dasselbe hinaus wie die Absicht, Einnahmen zu erzielen (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG); lediglich stellt der Gesetzeswortlaut bei § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (objektiviert)

⁶⁴ Vgl. nur *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 131 zu § 14.

⁶⁵ Vgl. *Dziadkowski*, Umsatzsteuer, 1990, S. 20; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 169 u. Anm. 327 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004).

⁶⁶ Vgl. *BFH*, Urteil vom 30.07.1986, V R 41/76, BStBl. II 1986, S. 874-877, hier S. 875.

⁶⁷ Vgl. *RFH*, Gutachten vom 07.02.1919, II D 1/19, RFHE 1, S. 12-20, hier S. 16-17; *BFH*, Urteil vom 31.07.1969, V 94/65, BStBl. II 1969, S. 637-638; hier S. 638; *BFH*, Urteil vom 17.07.1980, V R 5/72, BStBl. II 1980, S. 622-624, hier S. 624; *BFH*, Urteil vom 04.11.1982, V R 4/77, BStBl. II 1983, S. 156-158, hier S. 157; *BFH*, Urteil vom 20.01.1988, X R 48/81, BStBl. II 1988, S. 557-561, hier S. 558; *BFH*, Urteil vom 19.05.1988, V R 115/83, BStBl. II 1988, S. 916-920, hier S. 918; *BFH*, Urteil vom 06.05.1993, V R 45/88, BStBl. II 1993, S. 564-565, hier S. 565; *Giesberts*, Zur Qualifizierung des Unternehmerbegriffs i. S. d. § 2 UStG als Typusbegriff, UR 1993, S. 279-284, hier S. 281-282; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 165 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004); *Lippross*, Umsatzsteuer, 2005, S. 279; *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 131 zu § 14.

⁶⁸ Vgl. *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 166 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004); *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 131 zu § 14.

auf den Steuergegenstand und bei § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG (subjektiviert) auf den Unternehmer ab.⁶⁹

Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht.⁷⁰ Darüber hinaus müssen für die Annahme eines Leistungsaustausches Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen.⁷¹ Hierzu hat der BFH in einem Grundsatzurteil von 1981 folgende Formel entwickelt: Ein Leistungsaustausch kann nur zustande kommen, wenn sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, so dass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind.⁷² Nach dieser Formel des BFH ergibt sich insbesondere, dass Leistung und Gegenleistung durch den Zweck des Handelns (Finalität) miteinander verknüpft sein müssen.⁷³ Sieht man allerdings die wirtschaftliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung im Lichte des allgemeinen Verbrauchsteuergedankens, dann sollte der Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG – „gegen Entgelt“ – extensiv, d. h. auch dahingehend ausgelegt werden, dass eine kausale Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung ausreicht.⁷⁴ Damit würde für die Annahme eines Leistungsaustausches genügen, dass „Leistung und Gegenleistung in Wechselbeziehung miteinander stehen, final oder kausal miteinander verknüpft, voneinander abhängig sind“⁷⁵.

Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG reicht es aus, dass eine nachhaltige Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen „gerichtet“ ist (sog. Einnahmen-

⁶⁹ Vgl. *Scharpenberg*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 143 zu § 2 UStG (Stand: Lfg. 1/2003).

⁷⁰ Vgl. Abschn. 1 Abs. 1 Satz 1 UStR (2008).

⁷¹ Vgl. Abschn. 1 Abs. 1 Satz 2 UStR (2008).

⁷² Vgl. *BFH*, Urteil vom 07.05.1981, V R 47/76, BStBl. II 1981, S. 495-498, hier S. 496.

⁷³ So auch *Lippross*, Umsatzsteuer, 2005, S. 80.

⁷⁴ So bereits *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 34 zu § 14; wohl auch in diese Richtung gehend *Jakob*, Umsatzsteuer, 2009, Rn. 209 zu § 5.

⁷⁵ *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 34 zu § 14.

erzielungsabsicht). Ob es tatsächlich zu einem nachhaltigen Leistungsaustausch kommt, ist unerheblich; vielmehr gilt als Unternehmer, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen auszuüben und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt.⁷⁶ Kommt es im Nachhinein wegen unternehmerischer Erfolglosigkeit nicht zur Ausführung von Umsätzen im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, bleibt der Vorsteuerabzug aus den getätigten Investitionsausgaben erhalten.⁷⁷ Allerdings führt die sodann außerunternehmerische Nutzung der noch verwendungsfähigen Gegenstände – sofern sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben – zu einer (steuerbaren) unentgeltlichen Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG.⁷⁸

§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG fordert – im Gegensatz zur Definition des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG – ausdrücklich nicht eine „Gewinn“-Erzielungsabsicht; die Absicht der Erzielung von „Einnahmen“ genügt. Insofern kann auch eine Tätigkeit zur Kostendeckung, selbst eine verlustbringende Tätigkeit unternehmerisch im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG sein.⁷⁹ Unerlässlich für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ist nur, dass das Tätigwerden auf die Erzielung von „Einnahmen“ gerichtet ist, d. h. das Bestreben (= Motiv) vorhanden ist, dafür eine Gegenleistung zu erlangen.⁸⁰

⁷⁶ Vgl. *BFH*, Urteil vom 22.02.2001, V R 77/96, BStBl. II 2003, S. 426-430, hier S. 428; *BFH*, Urteil vom 08.03.2001, V R 24/98, BStBl. II 2003, S. 430-432, hier S. 431. Nach der früheren Rechtsprechung des BFH sollte Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft sein, dass tatsächlich Leistungen gegen Entgelt im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbracht werden; allein die Absicht oder die rechtliche Möglichkeit, Einnahmen zu erzielen, sollte nicht reichen; vgl. dazu *BFH*, Urteil vom 20.01.1988, X R 48/81, BStBl. II 1988, S. 557-561, hier S. 558; *BFH*, Urteil vom 18.03.1988, V R 178/83, BStBl. II 1988, S. 646-649, hier S. 648; *BFH*, Urteil vom 19.05.1988, V R 115/83, BStBl. II 1988, S. 916-920, hier S. 918.

⁷⁷ Vgl. zur umsatzsteuerrechtlichen Problematik des erfolglosen Unternehmers *Heidner*, in: *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 2005, Rz. 76-83 zu § 2 UStG.

⁷⁸ Vgl. *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 131 zu § 14.

⁷⁹ Vgl. etwa *Jakob*, Umsatzsteuer, 2009, Rn. 120 zu § 4.

⁸⁰ Die Einnahmenerzielungsabsicht muss nicht primäre Motivation der Tätigkeit sein; vielmehr können auch öffentlich-rechtliche, ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt werden; vgl. *FG Münster*, Urteil vom 25.05.1994, 15 K 5247/87 U, EFG 1994, S. 810-812, hier S. 811; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 170 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004).

2. Nachhaltigkeit

Voraussetzung für die Annahme der Unternehmereigenschaft ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG, dass eine Tätigkeit „nachhaltig“ ist. Das von § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG verwendete Merkmal der Nachhaltigkeit, das auch von § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG für die Definition des Gewerbebetriebs und von § 14 Satz 3 AO⁸¹ für die Umschreibung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwendet wird, soll der Abgrenzung der steuerbaren unternehmerischen von der nichtsteuerbaren gelegentlichen Tätigkeit dienen.⁸² Abweichend von der Idee einer allgemeinen Verbrauchsteuer werden aus Gründen der Praktikabilität demnach nicht alle Tätigkeiten gegen Entgelt erfasst, sondern nur diejenigen, die nachhaltig ausgeübt werden.⁸³

Eine nachhaltige Tätigkeit wird als eine auf Dauer angelegte Tätigkeit – im weitesten Sinne gewerbliche oder berufliche Tätigkeit – verstanden, für deren Beurteilung das Gesamtbild der Verhältnisse bestimmend ist und bei dem die für und gegen die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale gegeneinander abgewogen werden müssen.⁸⁴

Als Merkmale, die für die Nachhaltigkeit sprechen können, kommen insbesondere in Betracht:

- mehrjährige Tätigkeit,⁸⁵

⁸¹ Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 01.10.2002, BGBl. I 2002, 3866, letzte Änderung vom 20.12.2008, BGBl. I 2008, 2850.

⁸² Vgl. *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989, S. 40-41.

⁸³ Vgl. *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 129 zu § 14.

⁸⁴ So grundlegend festgestellt vom *BFH*, Urteil vom 18.07.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, S. 776-777. Vgl. ebenso *Lange*, Der Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, in: *Kirchhof/Jakob/Beermann*, Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, 1999, S. 701-715, hier S. 710, der das Urteil des *BFH* vom 18.07.1991, V R 86/87, als „Grundsatzurteil zur Unternehmereigenschaft i. S. des § 2 Abs. 1 UStG“ bezeichnet. A. A. *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 254 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004).

⁸⁵ Vgl. *BFH*, Urteil vom 07.08.1975, V R 43/71, BStBl. II 1976, S. 57-58, hier S. 58; *BFH*, Urteil vom 04.06.1987, V R 9/79, BStBl. II 1987, S. 653-654, hier S. 654.

-
- planmäßiges Handeln,⁸⁶
 - auf Wiederholung angelegte Tätigkeit,⁸⁷
 - die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes,⁸⁸
 - Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses,⁸⁹
 - langfristige Duldung eines Eingriffes in den eigenen Rechtskreis,⁹⁰
 - Intensität des Tätigwerdens,⁹¹
 - Beteiligung am Markt,⁹²
 - Auftreten wie ein Händler,⁹³
 - Unterhalten eines Geschäftslokals bzw. Auftreten gegenüber Behörden.⁹⁴

Das Umsatzsteuergesetz geht weit über die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des Ertragsteuerrechts hinaus. Im Ertragsteuerrecht bildet die schlichte Vermögensverwaltung⁹⁵ bekanntermaßen einen Ausschlussstatbestand für das Vorliegen von Einkünften aus gewerblicher (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) und damit auch land- und forstwirtschaftlicher und selbständiger Tätigkeit (§§ 13, 18 EStG).⁹⁶ § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG bestimmt hingegen, dass „jede“ nachhaltige Tätigkeit gewerblich oder beruflich, d. h. unternehmerisch sein kann. Insbesondere eine Vermögensverwaltung in Gestalt der

⁸⁶ Vgl. *BFH*, Urteil vom 26.04.1979, V R 46/72, BStBl. II 1979, S. 530-533, hier S. 532; *BFH*, Urteil vom 13.12.1984, V R 32/74, BStBl. II 1985, S. 173-176, hier S. 176. *BFH*, Urteil vom 30.07.1986, V R 41/76, BStBl. II 1986, S. 874-877, hier S. 876.

⁸⁷ Vgl. *BFH*, Urteil vom 04.06.1987, V R 9/79, BStBl. II 1987, S. 653-654, hier S. 654.

⁸⁸ Vgl. *BFH*, Urteil vom 26.04.1962, V 293/59 U, BStBl. III 1962, S. 264-265, hier S. 265.

⁸⁹ Vgl. *BFH*, Urteil vom 03.06.1954, V 262/53 U, BStBl. III 1954, S. 238; *BFH*, Urteil vom 13.02.1969, V R 92/68, BStBl. II 1969, S. 282-283, hier S. 283.

⁹⁰ Vgl. *BFH*, Urteil vom 16.12.1971, V R 41/68, BStBl. II 1972, S. 238-240, hier S. 238.

⁹¹ Vgl. *BFH*, Urteil vom 30.07.1986, V R 41/76, BStBl. II 1986, S. 874-877, hier S. 876.

⁹² Vgl. *BFH*, Urteil vom 26.04.1979, V R 46/72, BStBl. II 1979, S. 530-533, hier S. 532; *BFH*, Urteil vom 13.12.1984, V R 32/74, BStBl. II 1985, S. 173-176, hier S. 176; *BFH*, Urteil vom 30.07.1986, V R 41/76, BStBl. II 1986, S. 874-877, hier S. 876.

⁹³ Vgl. *BFH*, Urteil vom 29.06.1987, X R 23/82, BStBl. II 1987, S. 744-746, hier S. 746; *BFH*, Urteil vom 16.07.1987, X R 48/82, BStBl. II 1987, S. 752-753, hier S. 753.

⁹⁴ Vgl. *BFH*, Urteil vom 18.07.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, S. 776-777, hier S. 777.

⁹⁵ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.2.1* („Begriff der Vermögensverwaltung“).

auf Dauer angelegten Nutzungsüberlassung von Grundstücken, Patenten u. ä. kann unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein.⁹⁷ Insoweit dient das Merkmal der Nachhaltigkeit zugleich der Erfassung auch solcher Tätigkeiten, die sich über die gewerblichen Tätigkeiten gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und die beruflichen Tätigkeiten im Sinne der §§ 13, 18 EStG hinaus als sogenannte „private“ Vermögensverwaltung darstellen.⁹⁸

⁹⁶ Vgl. nur *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, Einkommensteuergesetz, 2005, Rz. 46 zu § 15 EStG.

⁹⁷ Vgl. etwa *BFH*, Urteil vom 16.12.1971, V R 41/68, BStBl. II 1972, S. 238-240, hier S. 238; *BFH*, Urteil vom 07.11.1991, V R 116/86, BStBl. II 1992, S. 269-271, hier S. 271; ebenso *BFH*, Urteil vom 04.05.1994, XI R 67/93, BStBl. II 1994, S. 829-830, hier S. 829.

⁹⁸ So auch *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 132 zu § 14.

III. Sphärentrennung nach § 2 Abs. 3 UStG

a. Der Gesetzeszweck bei § 2 Abs. 3 UStG als Leitlinie umsatzsteuerlicher Normkritik

Die Steuerpflicht der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, also auch die der staatlichen Hochschulen, dient dem Zweck der Herstellung der Wettbewerbsgleichheit zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen.⁹⁹ Dieser Gesetzeszweck gilt sowohl für die Körperschaftsteuer¹⁰⁰ (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 in Verbindung mit § 4 KStG) wie auch für die Umsatzsteuer¹⁰¹ (§ 2

⁹⁹ So bereits *Deutscher Reichstag*, Begründung zum Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes vom 23.04.1925, RT-Drucksache 3/796, S. 8, der die Körperschaftsteuerpflicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts wesentlich mit dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsgleichheit begründet: „Gegenüber den früher für die Nichtbesteuerung öffentlicher Unternehmungen geltend gemachten Gründen ist das Argument, daß die öffentlichen Verbände in steigendem Umfang, sei es direkt, sei es in Form von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung usw., deren Anteile sie sämtlich oder fast sämtlich besitzen, sich am Wirtschaftsleben beteiligen, und daß ihnen durch Ersparung einer so ungeheuer wichtigen Spese wie der Steuer ein bei der geltenden und künftigen Steuerbelastung nicht zu rechtfertigender Vorsprung vor den privatwirtschaftlichen Betrieben gewährt wird, so durchschlagend, daß an der Steuerbefreiung nicht weiter festgehalten werden kann.“

¹⁰⁰ Vgl. *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes mit Begründung vom 08.01.1974, BT-Drucksache 7/1470, S. 336; aus der Rechtsprechung: *RFH*, Urteil vom 06.05.1930, I A 24/30 S, RStBl. 1930, S. 637-638; hier S. 638; *RFH*, Urteil vom 25.10.1938, VI a 7/38, RStBl. 1938, S. 1189-1190, hier S. 1189; *RFH*, Urteil vom 30.04.1940, I 185/39, RStBl. 1940, S. 625-626, hier S. 626; *BFH*, Urteil vom 15.01.1952, I 96/51 U, BStBl. III 1952, S. 61-63, hier S. 63; *BFH*, Urteil vom 20.03.1956, I 317/55 U, BStBl. III 1956, S. 166-168, hier S. 168; *BFH*, Urteil vom 09.05.1984, IR 25/81, BStBl. II 1984, S. 726-728, hier S. 727; aus der Literatur: *Selmer/Schulze-Osterloh*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, DÖV 1978, S. 381-391, hier S. 382; *Althoefler*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, in: *Raupach/Uelner*, Ertragsbesteuerung, 1993, S. 677-690, hier S. 686; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 8.

¹⁰¹ Vgl. *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes nebst Begründung vom 30.10.1963, BT-Drucksache 4/1590, S. 36; aus der Rechtsprechung: *RFH*, Gutachten vom 09.07.1937, V D 1/37, RStBl. 1937, S. 1306-1307, hier S. 1306; *RFH*, Gutachten vom 02.07.1938, GrS D 5/38, RStBl. 1938, S. 743-744; *RFH*, Urteil vom 09.02.1940, V 293/38, RFHE 48, S. 135-138, hier S. 136; *BFH*, Urteil vom 13.04.1961, V 120/59 U, BStBl. III 1961, S. 298-300, hier S. 299; *BFH*, Urteil vom 18.08.1966, V 21/64, BStBl. III 1967, S. 100-101, hier S. 101; *BFH*, Urteil vom 06.07.1967, V 76/64, BStBl. III 1967, S. 582-586, hier S. 585; *BFH*, Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 910-913, hier S. 911; aus der Literatur: *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751-1756, hier S. 1752 u. (Teil II), DStR 1992, S. 1790-1794, hier S. 1792-1793; *Lang/Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, 1992, S. 31-34; *Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, S. 1-13, hier S. 6; *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001,

Abs. 3 UStG). Er besitzt keine fiskalische Motivation, da die Besteuerung öffentlicher Unternehmen das Geld in den öffentlichen Kassen nicht vermehrt (sog. Selbstbesteuerung), sondern darüber hinaus noch um die Steuererhebungskosten vermindert.¹⁰²

§ 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 4 KStG muss verfassungskonform ausgelegt werden. Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gibt vor:¹⁰³ Öffentliche Unternehmen haben aus verfassungsrechtlicher Sicht der Umsatzsteuer zu unterliegen, wenn sie in Konkurrenz zu privaten Unternehmen treten und eine Nichtbesteuerung den Wettbewerb zum Nachteil des privaten Wettbewerbers beeinflusst. Ein aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitetes Gebot der Besteuerung öffentlicher Unternehmen besteht dabei nicht nur im Rahmen eines tatsächlich vorhandenen Wettbewerbsverhältnisses, sondern auch im Hinblick auf einen zukünftig möglichen, d. h. potentiellen Wettbewerber, der zwar nicht aktuell am Wettbewerb teilnimmt, dessen Marktzutritt aber durch die Nichtbesteuerung öffentlicher Unternehmen verhindert oder erschwert wird. Insofern ist auch der potentielle Wettbewerber zu schützen. Liegt hingegen selbst ein potentiell Wettbewerbsverhältnis nicht vor, da beispielsweise durch Gesetz eine Aufgabe ausschließlich den juristischen Personen des öffentlichen Rechts zugewiesen ist, so kann aus Art. 3 Abs. 1 GG keine Notwendigkeit der Besteuerung abgeleitet werden.

Führt man Gesetzeszweck und verfassungsrechtliche Vorgabe zusammen, so kann die Leitlinie der nun anstehenden umsatzsteuerlichen Normkritik des § 2 Abs. 3 UStG angegeben werden: Es sollten letztlich nur diejenigen Tätigkeiten der umsatzsteuerrechtlich relevanten Sphäre zugeordnet werden,

S. 54-55; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 826.

¹⁰² So bereits zutreffend erkannt von *Laule*, Die Körperschaftsteuerfreiheit für Hoheitsbetriebe, DStZ 1988, S. 183-191, hier S. 184; vgl. auch *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751-1756, hier S. 1752; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 5-6.

¹⁰³ Vgl. statt aller *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 893-894 zu § 2 UStG (Stand: Juni 1997).

mit denen staatliche Hochschulen in tatsächlichen oder zumindest potentiellen Wettbewerb zu Unternehmern des privaten Rechts treten und durch deren Nichtbesteuerung Wettbewerbsnachteile für die privatrechtlichen Konkurrenten eintreten. Mit anderen Worten: Es ist zu hinterfragen, ob die Nichtbesteuerung einer Tätigkeit der staatlichen Hochschule für diese einen Steuervorteil bewirkt, der eine wettbewerbliche Benachteiligung der konkurrierenden – grundsätzlich steuerpflichtigen – Privatwirtschaft zur Folge hat.

Abweichungen hiervon sind nur aus besonderen sachlichen Gründen zu akzeptieren. In diesem Zusammenhang sind insbesondere Praktikabilitätsabwägungen zu nennen.¹⁰⁴ Die Leitlinie der Normkritik bei § 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 4 KStG verschiebt sich dann entsprechend der verfolgten Steuervereinfachung; allerdings darf dabei die gebotene Besteuerung unter Wettbewerbsaspekten nicht jedwede Bedeutung verlieren.¹⁰⁵

b. Unternehmerische Sphäre

1. Betrieb gewerblicher Art

Staatliche Hochschulen sind nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG – von einer land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit abgesehen – nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art gewerblich oder beruflich, d. h. unternehmerisch tätig. Mit dem Klammersatz (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) nimmt das Umsatzsteuergesetz auf den körperschaftsteuerrechtlichen Begriff des Betriebs gewerblicher Art Bezug. Durch diese gesetzliche Verweisung sind die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art für die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer zwangsläufig einheitlich zu beurteilen.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Zum Grundsatz der Praktikabilität vgl. nur *Lang*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 130-132 zu § 4.

¹⁰⁵ Ähnlich *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 67.

¹⁰⁶ Gleicher Ansicht *Birkenfeld*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer, UR 1989, S. 1-9, hier S. 2; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 847 u. 857 zu § 2 UStG (Stand: März 2001). Diese Auffassung wird auch von der Finanzverwaltung vertreten, vgl. dazu Abschn. 23 Abs. 4 Satz 2 UStR (2008).

Die Definition des Betriebs gewerblicher Art geht zurück auf die Rechtsprechung des RFH. In einem Grundsatzurteil von 1929 heißt es dazu: „Allgemein wird man als Betrieb auffassen können einen Inbegriff fort-dauernder wirtschaftlicher Verrichtungen, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet sind, dadurch in sich wirtschaftlich zusammenhängen und eine funktionelle Einheit bilden, innerhalb der Gesamtbetätigung aber sich als etwas Besonderes herausheben müssen; es muß sich bei dem Betrieb um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewichte handeln, so etwa, daß auch eine einzelne Person als Inhaber gedacht werden kann.“¹⁰⁷

1.1 Legaldefinition

1.1.1 Einrichtung

Der Betrieb gewerblicher Art – legaldefiniert in § 4 Abs. 1 KStG – setzt eine Einrichtung voraus.

Nach ständiger Rechtsprechung ist darunter jede Betätigung zu verstehen, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes Ziel gerichtet ist, dadurch in sich wirtschaftlich zusammenhängt und eine funktionelle Einheit bildet.¹⁰⁸ Die Einrichtung verlangt einen gewissen Organisationsgrad. Dieser kann sich aus einer besonderen Leitung, aus einem geschlossenen Geschäftskreis, aus der Buchführung oder aus einem ähnlichen auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben.¹⁰⁹ Fehlt es an organisatorischen Merkmalen, dann kann eine Einrichtung auch dann gegeben sein, wenn andere Merkmale die wirtschaftliche Selbständigkeit verdeutlichen.¹¹⁰ Die Anforderungen an den Grad der Verselbständigung sind allerdings sehr gering: So kann eine

¹⁰⁷ RFH, Urteil vom 22.10.1929, I A a 644/29, RStBl. 1929, S. 666-667, hier S. 667.

¹⁰⁸ Vgl. RFH, Urteil vom 22.10.1929, I A a 644/29, RStBl. 1929, S. 666-667, hier S. 667; BFH, Urteil vom 13.03.1974, I R 7/71, BStBl. II 1974, S. 391-395, hier S. 394; BFH, Urteil vom 11.01.1979, V R 26/74, BStBl. II 1979, S. 746-750, hier S. 748.

¹⁰⁹ Vgl. BFH, Urteil vom 26.05.1977, V R 15/74, BStBl. II 1977, S. 813-815, hier S. 814.

Einrichtung selbst dann noch vorliegen, wenn eine Tätigkeit nicht im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen hoheitlichen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt wird, sondern innerhalb des allgemeinen Betriebs der staatlichen Hochschule miterledigt wird.¹¹¹ Es ist demnach auch nicht erforderlich, dass die der funktionellen Einheit zugrunde liegenden personellen und sachlichen Mittel vom Hoheitsbereich getrennt sind und daher sowohl im hoheitlichen als auch im wirtschaftlichen Bereich – gleichzeitig oder zeitlich nacheinander – eingesetzt werden.¹¹²

Diese richterliche Indizienvielfalt zur Annahme einer „Einrichtung“ verdeutlicht, dass dem Merkmal nur schwer ein eigenständiger rechtlicher Aussagegehalt beizumessen ist.¹¹³ Der Forderung nach Praktikabilität und Rechtssicherheit entsprechend sieht die Finanzverwaltung als wichtigen Anhaltspunkt für das Vorliegen einer Einrichtung daher die Höhe des Jahresumsatzes an, wenn er beträchtlich ist bzw. wegen des Umfangs der damit verbundenen Tätigkeit eine organisatorische Abgrenzung geboten erscheint.¹¹⁴ Dies unterstellt sie regelmäßig, wenn der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von 130.000 € übersteigt.¹¹⁵

¹¹⁰ Vgl. *BFH*, Urteil vom 13.03.1974, I R 7/71, BStBl. II 1974, S. 391-395, hier S. 394.

¹¹¹ Vgl. R 6 Abs. 2 Satz 1 KStR (2004); ebenso *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Rz. 266 zu § 39 (Stand: September 1996).

¹¹² Vgl. *BFH*, Urteil vom 13.03.1974, I R 7/71, BStBl. II 1974, S. 391-395, hier S. 394; *BFH*, Urteil vom 11.01.1979, 11.01.1979, V R 26/74, BStBl. II 1979, S. 746-750, hier S. 748; *BFH*, Urteil vom 14.04.1983, V R 3/79, BStBl. II 1983, S. 491-494, hier S. 494; *BFH*, Urteil vom 27.06.1990, I R 166/85, BFH/NV 1991, S. 628-631, hier S. 629.

¹¹³ So auch *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751-1756, hier S. 1753; *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 122-123; *Siegel*, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 1999, S. 76. *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 849 zu § 2 UStG (Stand: März 2001); *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 49-50.

¹¹⁴ So bereits *RFH*, Urteil vom 20.01.1942, I 77/41, RStBl. 1942, S. 405; ebenso *BFH*, Urteil vom 26.02.1957, I 327/56 U, BStBl. III 1957, S. 146-147, hier S. 147.

¹¹⁵ Vgl. Abschn. 23 Abs. 4 Satz 3 UStR (2008) in Verbindung mit R 6 Abs. 4 Satz 2 KStR (2004).

Der Auffassung der Finanzverwaltung ist mangels inhaltlicher Verknüpfung zwischen der Höhe des Jahresumsatzes und dem Begriff der Einrichtung nicht zu folgen. Die von der Finanzverwaltung festgelegte Umsatzgrenze mag vielleicht der Verwaltungspraktikabilität dienen; zur Bestimmung des Betriebs gewerblicher Art ist sie aber kaum tauglich.¹¹⁶ Gegen die Maßgeblichkeit starrer Umsatzgrenzen spricht bereits, dass die staatliche Hochschule aus Gründen der Rechtssicherheit schon zu Beginn der Betätigung und nicht erst – im Sinne einer ex post-Betrachtung – nach Überschreitung einer bestimmten Umsatzgrenze wissen muss, ob diese unternehmerisch ist und – insbesondere in der Vorbereitungsphase – zum Vorsteuerabzug berechtigt.¹¹⁷

Sieht man darüber hinaus das Erfordernis der Einrichtung unter Wettbewerbsgesichtspunkten, so macht es keinen Unterschied, ob sich die staatliche Hochschule in einer verselbständigten funktionellen Einheit betätigt oder ob die Tätigkeit im Rahmen des allgemeinen Betriebs miterledigt wird. Entscheidend ist vielmehr, ob die betreffende Betätigung einen wettbewerbsrelevanten, privatwirtschaftlichen Charakter besitzt.¹¹⁸ Diese Voraussetzung wird aber gerade an anderer Stelle und zwar für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit verlangt.¹¹⁹ Das (betriebsbezogene) Merkmal der Einrichtung sollte daher – nicht zuletzt um eine überflüssige doppelte Prüfung der Wettbewerbsrelevanz zu vermeiden – zugunsten einer ausschließlich tätigkeitsbezogenen Betrachtung aufgegeben werden.¹²⁰ Mithin wäre § 4 Abs. 1 KStG (umsatzsteu-

¹¹⁶ Vgl. *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751-1756, hier S. 1754.

¹¹⁷ Vgl. *BFH*, Urteil vom 11.01.1979, V R 26/74, BStBl. II 1979, S. 746-750, hier S. 749; *Wagner*, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, in: *Woerner*, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, 1990, S. 59-79, hier S. 71; *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 124; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 852 u. 887 zu § 2 UStG (Stand: März 2001).

¹¹⁸ Vgl. nur *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751-1756, hier S. 1754.

¹¹⁹ Dazu später unter *Erster Teil A.III.b.1.1.3* („Wirtschaftliche Tätigkeit“).

¹²⁰ So bereits *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 50.

errechtlich¹²¹) wie folgt zu lesen: „Betriebe gewerblicher Art ... sind ... [alle wirtschaftlichen Tätigkeiten,] die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben.“

1.1.2 Wirtschaftliches Herausheben

Durch das Merkmal des wirtschaftlichen Heraushebens soll erreicht werden, dass nicht jede nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen eine staatliche Hochschule zum Unternehmer macht bzw. zu deren Unternehmen gehört. Unternehmerisch im Sinne des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 KStG sind demnach nur solche Tätigkeiten, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der staatlichen Hochschule wirtschaftlich herausheben.

Die Finanzverwaltung beurteilt die Frage, ob eine wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit vorliegt, insbesondere nach der Höhe der erzielten Umsätze. Übersteigt der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit nachhaltig den Betrag von 30.678 €, so ist darin ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit von einigem wirtschaftlichem Gewicht ist und sich daher aus der Gesamtbetätigung wirtschaftlich heraushebt.¹²²

¹²¹ Da eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen bereits elementare Voraussetzung der unternehmerischen Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG ist, ist dieses Merkmal nicht erst im Rahmen des § 4 Abs. 1 KStG zu prüfen. Des Weiteren ist § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG ohne umsatzsteuerrechtliche Bedeutung, da die dort als unbeachtlich genannten Merkmale schon nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG nicht erforderlich sind. Vgl. dazu etwa *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751-1756, hier S. 1753 u. (Teil II), DStR 1992, S. 1790-1794, hier S. 1792; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 781 u. 845 zu § 2 UStG (Stand: März 2001); *Kießner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 39.

¹²² Vgl. dazu Abschn. 23 Abs. 4 Satz 3 UStR (2008) in Verbindung mit R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR (2004); ebenso *BMF* vom 20.11.1979, IV B 7 – S 2706 – 54/79, UStR 1980, S. 55.

Die Rechtsprechung verneint demgegenüber zutreffend die Relevanz bestimmter Umsatzgrenzen.¹²³ Über das wirtschaftliche Gewicht der Tätigkeit könne nur für den Einzelfall durch eine vergleichende Betrachtung mit dem Umfang der Gesamtbetätigung entschieden werden.¹²⁴ Bedenkt man aber, dass eine ausschließlich relative Betrachtung beispielsweise dazu führen würde, dass die großen Gebietskörperschaften wie der Bund oder die Bundesländer mit ihrem viele Milliarden Euro umfassenden Budget sich mit Millionenumsätzen am Wirtschaftsverkehr beteiligen könnten, ohne dass diese Tätigkeit als Betrieb gewerblicher Art unternehmerisch wäre,¹²⁵ so ist begreiflich, dass sich der BFH auch von diesem Deutungsversuch distanziert hat. Im Endeffekt beurteilt die Rechtsprechung das Merkmal des wirtschaftlichen Heraushebens – wie schon das der Einrichtung – nach der jeweiligen Wettbewerbsrelevanz der Betätigung.¹²⁶

Dieser Ansatz der Rechtsprechung ist nicht überzeugend. Obwohl es mangels geeigneter Abgrenzungskriterien kaum möglich ist, zu bestimmen, wann eine Tätigkeit noch „von einigem wirtschaftlichem Gewicht“ ist und ab wann nicht mehr, sollte die Funktion des Merkmals des wirtschaftlichen Heraushebens nicht durch den Gesetzeszweck, d. h. nicht durch den Wettbewerbsgedanken begründet sein.¹²⁷ Das Kriterium der Wettbewerbsrelevanz gilt be-

¹²³ Vgl. *BFH*, Urteil vom 11.01.1979, V R 26/74, BStBl. II 1979, S. 746-750, hier S. 748-749; *BFH*, Urteil vom 02.03.1983, I R 100/79, BStBl. II 1983, S. 386-389, hier S. 389; *BFH*, Urteil vom 25.10.1989, V R 111/85, BStBl. II 1990, S. 868-871, hier S. 870. Siehe ebenso die Begründung zur Bedeutungslosigkeit von Umsatzgrenzen bei der Bestimmung des Merkmals der Einrichtung oben unter *Erster Teil A.III.b.1.1.1* („Einrichtung“).

¹²⁴ Vgl. *BFH*, Urteil vom 11.01.1979, V R 26/74, BStBl. II 1979, S. 746-750, hier S. 749; *BFH*, Urteil vom 14.04.1983, V R 3/79, BStBl. II 1983, S. 491-494, hier S. 494.

¹²⁵ So bereits *Heidner*, in: *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 2005, Rz. 148 zu § 2 UStG.

¹²⁶ Vgl. *BFH*, Urteil vom 25.10.1989, V R 111/85, BStBl. II 1990, S. 868-871, hier S. 871; *BFH*, Urteil vom 24.02.1994, V R 25/92, UR 1995, S. 391-392, hier S. 392. Auch die Finanzverwaltung beurteilt das Merkmal des wirtschaftlichen Heraushebens offenbar mit Wettbewerbsgesichtspunkten. Anders ist es jedenfalls nicht zu erklären, weshalb die von ihr aufgestellte Umsatzgrenze von 30.678 € dann ausnahmsweise nicht gelten soll, wenn ein Wettbewerb mit privatrechtlichen Unternehmern besteht; vgl. dazu R 6 Abs. 5 Satz 5 KStR (2004).

¹²⁷ So auch *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 163-165; *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richt-

reits als maßgebliche Voraussetzung für das Vorhandensein einer wirtschaftlichen Tätigkeit.¹²⁸ Würde man den Wettbewerbsgedanken zugleich auch noch bei der Prüfung des Merkmals der wirtschaftlichen Herausgehobenheit heranziehen, käme es zu einer entbehrlichen doppelten Prüfung. So gesehen wäre das Merkmal des wirtschaftlichen Heraushebens überflüssig. Aus diesem Grund sollte ebenso wie auf das Merkmal der Einrichtung auch auf das Erfordernis des wirtschaftlichen Heraushebens innerhalb der Gesamtbetätigung im Text des § 4 Abs. 1 KStG verzichtet werden.¹²⁹

1.1.3 Wirtschaftliche Tätigkeit

Nachdem sich die Merkmale der „Einrichtung“¹³⁰ und des „wirtschaftlichen Heraushebens“¹³¹ in dem hier verstandenen Sinne bereits als funktionslos erwiesen haben, kommt es für das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art letzten Endes entscheidend darauf an, ob eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ gegeben ist.¹³² Dieses Merkmal bildet den systematischen Anknüpfungspunkt für zwei zentrale Abgrenzungsfragen im Verhältnis von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre staatlicher Hochschulen:

Zum einen stellt das Merkmal der wirtschaftlichen Tätigkeit den Ansatzpunkt für die Ausgrenzung einer hoheitlichen Tätigkeit (Ausübung öffent-

linie, 2001, S. 97; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 55; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 145-148.

¹²⁸ Dazu später unter *Erster Teil A.III.b.1.1.3* („Wirtschaftliche Tätigkeit“).

¹²⁹ So auch *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 888 zu § 2 UStG (Stand: Juni 1997); *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 98. A. A. *Heidner*, in: *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 2005, Rz. 148 zu § 2 UStG.

¹³⁰ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.b.1.1.1* („Einrichtung“).

¹³¹ Dazu soeben unter *Erster Teil A.III.b.1.1.2* („Wirtschaftliches Herausheben“).

¹³² Gleicher Ansicht beispielsweise *Selmer/Schulze-Osterloh*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, DÖV 1978, S. 381-391, hier S. 385-391; *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 95-97; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 827-828; *Küffner*, Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, DStR 2003, S. 1606-1608, hier S. 1606-1607; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 123.

licher Gewalt¹³³) aus dem unternehmerischen Bereich des Betriebs gewerblicher Art dar.¹³⁴ Indem sich Betrieb gewerblicher Art und Hoheitsbetrieb wesensmäßig gegenseitig ausschließen¹³⁵ und mit dem Betrieb gewerblicher Art jede Betätigung erfasst werden soll, die dem äußeren Bild eines Gewerbebetriebs entspricht¹³⁶, werden dem unternehmerischen „wirtschaftlichen“ Bereich nur solche Tätigkeiten zugeordnet, die nicht als Ausübung öffentlicher Gewalt zu qualifizieren sind.¹³⁷ Ob eine Tätigkeit nicht der Ausübung öffentlicher Gewalt dient, wird letztlich unter Wettbewerbsgesichtspunkten beurteilt. Danach ist eine Tätigkeit dann nicht mehr als „hoheitlich“ zu bezeichnen, wenn sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden kann, und die staatliche Hochschule dadurch – und sei es auch ungewollt – in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt.¹³⁸

Zum zweiten bildet das Merkmal der wirtschaftlichen Tätigkeit den Anknüpfungspunkt für die Ausklammerung einer Vermögensverwaltung¹³⁹ aus dem unternehmerischen Bereich des Betriebs gewerblicher Art.¹⁴⁰ Während die Vermögensverwaltung einerseits sehr wohl die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG begründen kann,¹⁴¹ stellt sie andererseits – mit Ausnahme der Betriebsverpachtung gemäß § 4 Abs. 4 KStG – keinen Betrieb gewerb-

¹³³ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.1.2.1* („Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt“).

¹³⁴ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.1.2.2* („Ausübung öffentlicher Gewalt in Abgrenzung zur wirtschaftlichen Tätigkeit“).

¹³⁵ Vgl. insbesondere *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes mit Begründung vom 08.01.1974, BT-Drucksache 7/1470, S. 336.

¹³⁶ So bereits *RdF*, Begründung zum Körperschaftsteuergesetz vom 16.10.1934, RStBl. 1935, S. 81-86, hier S. 82. Die spätere Rechtsprechung des BFH hat diesen Gedanken fortgeführt; vgl. dazu *BFH*, Urteil vom 22.09.1976, I R 102/74, BStBl. II 1976, S. 793-795, hier S. 794; *BFH*, Urteil vom 11.01.1979, V R 26/74, BStBl. II 1979, S. 746-750, hier S. 748.

¹³⁷ Vgl. in diesem Sinne nur *Stadie*, in: *Raw/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 918 zu § 2 UStG (Stand: Juni 1997); *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 58-59 u. 77-78.

¹³⁸ Vgl. statt aller *BFH*, Urteil vom 23.10.1996, I R 1-2/94, BStBl. II 1997, S. 139-143, hier S. 141 (m. w. N.).

¹³⁹ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.2.1* („Begriff der Vermögensverwaltung“).

¹⁴⁰ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.2.2* („Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Betrieb gewerblicher Art“).

¹⁴¹ Dazu oben unter *Erster Teil A.II.b.1* („Nachhaltigkeit“).

licher Art dar.¹⁴² Sie ist nicht unternehmerisch im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG, so dass sie für staatliche Hochschulen letztlich nicht die Unternehmereigenschaft konstituieren kann bzw. nicht zum Unternehmen gehört. Bereits im Umkehrschluss aus der Fiktion des § 4 Abs. 4 KStG (Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art) ergibt sich, dass eine bloße Vermögensverwaltung nicht unter § 4 Abs. 1 KStG fällt. Bestätigt wird dies durch den Umstand, dass § 4 Abs. 1 KStG weitgehend deckungsgleich zu § 14 AO (Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb¹⁴³) formuliert ist und dieser ausdrücklich den Bereich der Vermögensverwaltung ausnimmt. Indem § 14 AO und § 4 Abs. 1 KStG das gleiche Adjektiv „wirtschaftlich“ verwenden, erweist es sich als nahe liegend, die Vermögensverwaltung beim Merkmal „wirtschaftlich“ auszunehmen.¹⁴⁴ Dieses Verständnis wäre zumindest insofern hilfreich, als dem widersprüchlichen Wortlaut des § 4 Abs. 1 KStG – Betriebe „gewerblicher Art“ – eine Klarstellung widerfahren würde: „Wirtschaftliche Tätigkeiten sind nicht nur ihrer Art nach gewerbliche, sondern neben den ausdrücklich ausgeschlossenen land- und forstwirtschaftlichen auch noch weitere, ihrer Art nach – insbesondere den in § 18 EStG aufgezählten vergleichbare – berufliche Tätigkeiten“¹⁴⁵.

1.2 Versorgungsbetrieb als Betrieb gewerblicher Art

Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme als auch dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb

¹⁴² Vgl. statt aller *BFH*, Urteil vom 13.03.1974, I R 7/71, BStBl. II 1974, S. 391-395, hier S. 394 (m. w. N.).

¹⁴³ § 14 AO: „Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.“

¹⁴⁴ So auch *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 60-61; *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Rz. 268 zu § 39 (Stand: September 1996).

¹⁴⁵ *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 855 zu § 2 UStG (Stand: März 2001); im Ergebnis vergleichbar *BFH*, Urteil vom 01.08.1979, I R 106/76, BStBl. II 1979, S. 716-718, hier S. 717: „Einkünfte [sic!] aus einem Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts sind notwendig betrieblicher Art. Betriebliche Einkünfte sind nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften (...) nur solche aus Gewerbebetrieb, aus Land- und Forstwirtschaft und aus selbständiger Arbeit (...). Betriebe der Land- und Forstwirtschaft scheidet nach ausdrücklicher Vorschrift (...) aus.“

dienen, werden in § 4 Abs. 3 KStG ausdrücklich als Betriebe gewerblicher Art qualifiziert. Gemäß der Begründung zum Entwurf des KStG 1977¹⁴⁶ wurde die Regelung klarstellend in das Gesetz aufgenommen.¹⁴⁷ Auch die Rechtsprechung geht weitgehend davon aus, dass es sich bei § 4 Abs. 3 KStG um die Klarstellung handele, dass im Rahmen der dort aufgezählten Betätigungen so oder so keine Ausübung der öffentlichen Gewalt (Hoheitsbetrieb) gegeben ist.¹⁴⁸ Dieser Meinung hat sich ein Teil des Schrifttums angeschlossen.¹⁴⁹

Diesem Standpunkt ist aus teleologischen Gesichtspunkten nicht zu folgen. Mit Rücksicht auf den Wettbewerbsgedanken kann von einem klarstellenden Charakter nur dann die Rede sein, falls für jede einzelne der in § 4 Abs. 3 KStG aufgezählten Tätigkeiten feststünde, dass sie regelmäßig einen wettbewerbsrelevanten, privatwirtschaftlichen Charakter aufweisen. Tritt hingegen ein Versorgungsbetrieb nicht in Wettbewerb zu privatrechtlichen „Versorgern“, so dient § 4 Abs. 3 KStG der steuerrechtlichen Erfassung auch solcher Betätigungen, die nach § 4 Abs. 1 KStG – mangels Vorliegen des Merkmals der wirtschaftlichen Tätigkeit – keinen Betrieb gewerblicher Art begründen.¹⁵⁰ Mithin ist § 4 Abs. 3 KStG insoweit zweifelhaft, als dadurch auch solche Tätigkeiten die Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen konstituieren können, die keine Wettbewerbsrelevanz aufweisen und deren umsatzsteuerrechtliche Erfassung insofern weder aus teleologischen noch aus verfas-

¹⁴⁶ Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 31.08.1976 (KStG 1977), BStBl. I 1976, 445.

¹⁴⁷ Vgl. *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes mit Begründung vom 08.01.1974, BT-Drucksache 7/1470, S. 336.

¹⁴⁸ Dazu statt aller *BFH*, Urteil vom 08.11.1989, I R 187/85, BStBl. II 1990, S. 242-244, hier S. 243; vgl. aber auch *BFH*, Urteil vom 28.01.1988, V R 112/86, BStBl. II 1988, S. 473-477, hier S. 476: § 4 Abs. 3 KStG geht als *lex specialis* der allgemeinen Vorschrift des § 4 Abs. 1 KStG vor. Daraus folgt, dass bei Versorgungsbetrieben im Sinne von § 4 Abs. 3 KStG nicht im Einzelnen dargelegt werden braucht, dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG erfüllt sind und dass die Bedingungen des § 4 Abs. 5 KStG nicht vorliegen.

¹⁴⁹ So beispielsweise *Stadie*, in: *Raw/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 930 zu § 2 UStG (Stand: Juni 1997).

¹⁵⁰ Ähnlich *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 116.

sungsrechtlichen Gründen geboten erscheint.¹⁵¹ Vor diesem Hintergrund sollte § 4 Abs. 3 KStG ersatzlos entfallen.¹⁵² Auch Versorgungsbetriebe im Sinne von § 4 Abs. 3 KStG würden dann nur nach den Kriterien des § 4 Abs. 1 KStG der Umsatzsteuer unterliegen.

Auch sogenannte Selbstversorgungsbetriebe, d. h. Betriebe, die ausschließlich der Versorgung der Trägerkörperschaft dienen, sollen nach herrschender Meinung Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG sein können.¹⁵³ Diese Auffassung ist absurd.¹⁵⁴ Unternehmer kann nur sein, wer Tätigkeiten ausübt, die auf die Erbringung von Leistungen im Leistungsaustausch (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) gerichtet sind.¹⁵⁵ Dabei können Leistungen nur an einen anderen, den Leistungsempfänger, ausgeführt werden. Leistender und Leistungsempfänger müssen verschiedene umsatzsteuerliche Rechtssubjekte sein; niemand kann an sich selbst leisten.¹⁵⁶ Auch wenn Selbstversorgungsbetriebe „organisatorisch“ eigenständig sein können, bleiben sie dennoch rechtlich unselbständiger Teil der juristischen Person des öffentlichen Rechts. Mangels Vorliegen der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG ist die Frage nach dem Bestehen eines Betriebs gewerblicher Art überflüssig.¹⁵⁷

¹⁵¹ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.a* („Der Gesetzeszweck bei § 2 Abs. 3 UStG als Leitlinie umsatzsteuerlicher Normkritik“).

¹⁵² Gleicher Ansicht *Park*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, 2001, S. 227; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 160.

¹⁵³ Vgl. nur *RFH*, Urteil vom 06.05.1930, I A 24/30 S, RStBl. 1930, S. 637-638, hier S. 638; *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes mit Begründung vom 08.01.1974, BT-Drucksache 7/1470, S. 336; *Birkenfeld*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 1102 zu § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG (Stand: Lfg. 4/1991).

¹⁵⁴ Diese Meinung mit nachstehendem Gedankengang vertritt auch *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 1039 zu § 2 UStG (Stand: März 2001).

¹⁵⁵ Dazu oben unter *Erster Teil A.II.b.1* („Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“).

¹⁵⁶ Vgl. exemplarisch *Probst*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 76-77 zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Stand: Lfg. 2/2002).

¹⁵⁷ Dazu oben unter *Erster Teil A.I.b.3* („§ 2 Abs. 3 UStG als Einschränkung zu § 2 Abs. 1 UStG“).

1.3 Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art als Betrieb gewerblicher Art

Die Verpachtung eines Betriebs¹⁵⁸ stellt als solche im Regelfall¹⁵⁹ Vermögensverwaltung dar. Die schlichte vermögensverwaltende Tätigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts begründet nach herrschender Meinung keinen Betrieb gewerblicher Art und ist demgemäß nicht unternehmerisch im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG.¹⁶⁰ Abweichend hiervon enthält jedoch § 4 Abs. 4 KStG eine Ausnahme, die die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art zum Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG erklärt. Der Zweck dieser Regelung liegt demnach darin zu verhindern, dass die Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art durch eine Verpachtung umgangen wird.¹⁶¹

Gemäß dem Wortlaut des § 4 Abs. 4 KStG – „eines solchen Betriebs“ – kommt es für die Beurteilung einer Betriebsverpachtung entscheidend auf die Qualifikation des verpachteten Betriebs als solchen an.¹⁶² Eine Verpachtung im Sinne des § 4 Abs. 4 KStG liegt nur dann vor, „wenn die mittels des Inbegriffes von Sachen und Rechten von der Körperschaft des öffentlichen Rechts entfaltete Tätigkeit einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde“¹⁶³. Insofern ist maßgeblich, ob der verpachtete Betrieb beim Verpächter – also in eigener Regie – einen Betrieb gewerblicher Art (§ 4 Abs. 1 KStG) aus-

¹⁵⁸ Die Verpachtung eines „Betriebs“ setzt voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen – also nicht nur einzelne Sachen oder Rechte – zur Nutzung überlassen werden; vgl. dazu grundlegend *BFH*, Urteil vom 17.04.1997, VIII R 2/95, BStBl. II 1998, S. 388-394.

¹⁵⁹ Treten zu der bloßen Nutzungsüberlassung keine erheblichen Sonderleistungen hinzu und liegen weder Mitunternehmerschaft noch Betriebsaufspaltung zwischen Verpächter und Pächter vor, so fällt die Betriebsverpachtung in den Bereich der schlichten Vermögensverwaltung; vgl. dazu nur *Reiß*, in: *Kirchhof*, Einkommensteuergesetz, 2004, Rn. 74 zu § 15 EStG; *Wacker*, in: *Schmidt*, Einkommensteuergesetz, 2005, Rz. 695 zu § 16 EStG (m. w. N.).

¹⁶⁰ Vgl. statt aller *BFH*, Urteil vom 13.03.1974, I R 7/71, BStBl. II 1974, S. 391-395, hier S. 394.

¹⁶¹ So auch z. B. *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 1039 zu § 2 UStG (Stand: März 2001).

¹⁶² So auch *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 72.

¹⁶³ *BFH*, Urteil vom 13.03.1974, I R 7/71, BStBl. II 1974, S. 391-395, hier S. 394.

machen würde.¹⁶⁴ Kein Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art im Sinne des § 4 Abs. 4 KStG liegt somit vor, wenn ein Hoheitsbetrieb verpachtet wird.¹⁶⁵ Gleiches gilt für die Verpachtung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs.¹⁶⁶

Umstritten ist, bei wem das Merkmal des „wirtschaftlichen Heraushebens“ gegeben sein muss. Der BFH vertritt die Auffassung, dass es auf den Umfang der Tätigkeit des Verpächters ankomme.¹⁶⁷ Die Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung nicht an, sondern stellt stattdessen für die Überschreitung der Umsatzgrenzen auf die Verhältnisse des Pächters ab.¹⁶⁸ Dieser Betrachtungsweise hat sich die Literatur weitgehend angeschlossen.¹⁶⁹ Da dem Kriterium nach der hier vertretenen Auffassung aber ohnehin keine Relevanz zukommt,¹⁷⁰ kann im Rahmen dieser Untersuchung dahingestellt bleiben, welche Meinung letztlich vorzuziehen ist. Soviel steht jedoch fest: § 4 Abs. 4 KStG ist eine eigenständige Regelung innerhalb des § 4 KStG. Mit der Fiktion hat der Gesetzgeber die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art zum Betrieb gewerblicher Art im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG erklärt. Käme es auf den Umfang der Tätigkeit des Verpächters und nicht auf den Umfang der Tätigkeit des Pächters an, so wäre dies nur dann vertretbar, wenn § 4 Abs. 4

¹⁶⁴ Vgl. R 6 Abs. 5 Satz 6 KStR (2004).

¹⁶⁵ Vgl. *RFH*, Urteil vom 11.02.1941, I 366/40, RStBl. 1941, S. 682; aus der Literatur insbesondere *Buciek*, Die Verpachtung von Hoheitsbetrieben – ein Betrieb gewerblicher Art?, *DStZ* 1985, S. 113-118.

¹⁶⁶ Vgl. *BFH*, Urteil vom 21.02.1980, V R 113/73, BStBl. II 1980, S. 613-615, hier S. 614-615; aus der Literatur beispielsweise *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 1056 zu § 2 UStG (Stand: Juni 1997).

¹⁶⁷ Vgl. etwa *BFH*, Urteil vom 24.10.1961, I 105/60 U, BStBl. III 1961, S. 552; *BFH*, Urteil vom 12.07.1967, I 267/63, BStBl. III 1967, S. 679-681, hier S. 680; *BFH*, Urteil vom 02.03.1983, I R 100/79, BStBl. II 1983, S. 386-389, hier S. 389; *BFH*, Urteil vom 25.10.1989, V R 111/85, BStBl. II 1990, S. 868-871, hier S. 870.

¹⁶⁸ Vgl. R 6 Abs. 5 Satz 7 KStR (2004).

¹⁶⁹ Vgl. beispielsweise *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 102-103; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 73 (m. w. N.). A. A. *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Rz. 284 zu § 39 (Stand: September 1996); *Heidner*, in: *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 2005, Rz. 149 zu § 2 UStG.

¹⁷⁰ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.b.1.1.2* („Wirtschaftliches Herausheben“).

KStG selbst das Merkmal des „wirtschaftlichen Heraushebens“ beinhalten würde.¹⁷¹

Sieht man die Regelung letzten Endes vor dem Hintergrund des Wettbewerbsgedankens, so erscheint eine generelle umsatzsteuerrechtliche Erfassung aller Betriebsverpachtungen, die den Tatbestand des § 4 Abs. 4 KStG verwirklichen, als nicht erklärbar.¹⁷² Denn soweit die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art als solche keine wettbewerbsrelevante Wirkung hervorruft, bedarf es auch keiner Besteuerung aus Wettbewerbsgründen.¹⁷³ Ob die gesetzliche Fiktion der Betriebsverpachtung als regelmäßig wettbewerbsrelevant zumindest in der Mehrzahl der Fälle dem tatsächlich zu erwartenden Marktverhalten der staatlichen Hochschule entspricht, ist jedoch zu bezweifeln.¹⁷⁴ Mithin sollte § 4 Abs. 4 KStG de lege ferenda gestrichen werden.¹⁷⁵ Die Beurteilung der Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art wäre dann der allgemeinen Regel des § 4 Abs. 1 KStG und dessen teleologisch korrektem Auslegungsregime zu unterwerfen. Teleologisch korrekt deswegen, weil bei der Umsetzung der verfassungsrechtlich geforderten Wettbewerbsgleichheit ohnehin kein Raum für eine steuerliche Ausgrenzung vermögensverwaltender Tätigkeiten besteht, mit der Folge, dass jedwede Vermögensverwaltung – auch die Betriebsverpachtung – im Rahmen des § 4 Abs. 1 KStG anhand des Merkmals der wirtschaftlichen Tätigkeit als umsatzsteuerrechtlich relevant einzuordnen wäre, soweit deren Nichtbesteuerung den Wettbewerb zum Nachteil privater Konkurrenten beeinflusst.¹⁷⁶

¹⁷¹ So bereits *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 103.

¹⁷² So auch *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 71; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 141-142.

¹⁷³ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.a* („Der Gesetzeszweck bei § 2 Abs. 3 UStG als Leitlinie umsatzsteuerlicher Normkritik“).

¹⁷⁴ Gleicher Ansicht *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 115.

¹⁷⁵ So auch *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 142-143; im Ergebnis ebenso *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 71.

¹⁷⁶ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.2.2* („Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Betrieb gewerblicher Art“).

2. Land- und forstwirtschaftlicher Betrieb

Zur Unternehmenssphäre der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehören gemäß § 2 Abs. 3 UStG neben den Betrieben gewerblicher Art im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG auch ihre land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe. Dies stellt an und für sich keine Überraschung dar, da Tätigkeiten in der Land- und Forstwirtschaft bereits „gewerblich oder beruflich“ im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG sind. Die ausdrückliche Nennung dieser Betriebe in § 2 Abs. 3 UStG ist aber notwendig, da § 2 Abs. 3 UStG eine abschließende Sonderregelung für die umsatzsteuerrechtliche Erfassung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, also auch der staatlichen Hochschulen trifft und die Vorschrift des § 4 KStG – auf die in § 2 Abs. 3 UStG verwiesen wird – explizit die Land- und Forstwirtschaft nicht als Betrieb gewerblicher Art qualifiziert.¹⁷⁷

In § 2 Abs. 3 UStG selbst findet sich keine Definition des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs. Es ist auf die in § 24 Abs. 2 UStG aufgezählten Tätigkeiten abzustellen.¹⁷⁸ Zum land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören demnach auch die Nebenbetriebe, die dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu dienen bestimmt sind (§ 24 Abs. 2 Satz 2 UStG). Die Abgrenzung, ob eine Tätigkeit im Zweifelsfall ihrem Charakter nach land- bzw. forstwirtschaftlich oder gewerblich ist, ist nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen vorzunehmen.¹⁷⁹

Während dem Telos des Gesetzes entsprechend nur solche Tätigkeiten der staatlichen Hochschule umsatzsteuerrechtlich zu erfassen sind, deren Nichtbesteuerung eine wettbewerbsverzerrende Wirkung zu Lasten der pri-

¹⁷⁷ Zum vorstehenden Absatz insgesamt vgl. *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 103.

¹⁷⁸ Vgl. dazu nur *Scharpenberg*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 692 zu § 2 UStG (Stand: Lfg. 3/2003).

¹⁷⁹ Vgl. dazu insbesondere *BFH*, Urteil vom 12.01.1989, V R 129/84, BStBl. II 1989, S. 432-434, hier S. 433; *BMF* vom 31.10.1995, IV B 4 – S 2230 – 47/95, BStBl. I 1995, S. 703-705; *BFH*, Urteil vom 09.05.1996, V R 118/92, BStBl. II 1996, S. 550-552, hier S. 551.

vaten Konkurrenz entfaltet,¹⁸⁰ unterliegt nach dem Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 3 UStG auch der nicht mit privaten Betrieben konkurrierende land- und forstwirtschaftliche Betrieb der Umsatzsteuer.¹⁸¹ Vor diesem Hintergrund sollte § 2 Abs. 3 UStG teleologisch in der Art modifiziert werden, dass wettbewerbsirrelevante land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten nicht der Steuerpflicht unterliegen.¹⁸² Genügend wäre diesbezüglich bereits, wenn der Gesetzgeber die gemeinhin¹⁸³ als verfassungswidrig angesehene Ausgrenzung der Land- und Forstwirtschaft im Rahmen des § 4 Abs. 1 KStG beseitigen würde. Denn dann wäre die Beurteilung der land- oder forstwirtschaftlichen Betätigung bei gleichzeitiger Streichung der ausdrücklichen Nennung in § 2 Abs. 3 UStG der allgemeinen Regelung des § 4 Abs. 1 KStG zu unterwerfen, welche dem Wettbewerbsgedanken über die Auslegung des zentralen Besteuerungsmerkmals – „wirtschaftliche Tätigkeit“ – gebührend¹⁸⁴ Rechnung tragen kann.¹⁸⁵

¹⁸⁰ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.a* („Der Gesetzeszweck bei § 2 Abs. 3 UStG als Leitlinie umsatzsteuerlicher Normkritik“).

¹⁸¹ So etwa auch *Weich*, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, 1996, S. 91; *Heidner*, in: *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 2005, Rz. 169 zu § 2 UStG.

¹⁸² In dieser Richtung wohl auch *BMF* vom 03.01.1968, IV A 2 – S 7106 – 12/67, IV A 3 – S 7300 – 24/67, BStBl. I 1968, S. 182-184, hier S. 183; *OFD Nürnberg*, Verfügung vom 19.10.1978, S 7106 – 45/St 43, UStR 1978, S. 233-234; *FG Nürnberg*, Urteil vom 02.04.1974, II 153/71, EFG 1974, S. 499-500; *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Rz. 290 zu § 39 (Stand: September 1996).

¹⁸³ Vgl. nur *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 228; *Park*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, 2001, S. 242-243; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 151-152; *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 28 zu § 11.

¹⁸⁴ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.1.2.2* („Ausübung öffentlicher Gewalt in Abgrenzung zur wirtschaftlichen Tätigkeit“) bzw. später unter *Erster Teil A.III.c.2.2* („Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Betrieb gewerblicher Art“).

¹⁸⁵ So bereits *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 231-232.

c. Nichtunternehmerische Sphäre

1. Hoheitsbetrieb (= Ausübung öffentlicher Gewalt)

1.1 Einordnung in die gesetzliche Konzeption

Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG gehören zu den Betrieben gewerblicher Art „nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe).“ Bei ausschließlicher Betrachtung dieses Wortlauts könnte man annehmen, erst § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG regelt die Ausklammerung sogenannter Hoheitsbetriebe aus dem steuerrechtlich relevanten Tätigkeitsbereich der Betriebe gewerblicher Art. Hierbei würde jedoch unberücksichtigt bleiben, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts gemäß § 2 Abs. 3 UStG so oder so nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG (und ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) der Umsatzsteuer unterliegen. Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer hoheitlichen Tätigkeit folgt daraus, dass zunächst die Tatbestandsmerkmale eines Betriebs gewerblicher Art zu prüfen sind, insbesondere das Merkmal der wirtschaftlichen Tätigkeit. Fehlt es an diesem, so bestimmt sich die umsatzsteuerrechtliche Ausgrenzung der betreffenden Tätigkeit bereits aus § 4 Abs. 1 KStG, ohne dass die Regel des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG zur Anwendung käme.¹⁸⁶

Allerdings wird § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG dadurch nicht überflüssig. Dies ist bereits in der Begründung zum Entwurf des KStG 1977 deutlich formuliert worden. Darin heißt es: Hoheitsbetriebe „unterliegen nicht der Besteuerung. Während das im KStG 1925 noch ausdrücklich geregelt war, fehlt seit dem KStG 1934 eine entbehrliche ausdrückliche Vorschrift. Sie erschien als entbehrlich, weil sich „Betrieb gewerblicher Art“ und „Hoheitsbetrieb“ wesensmäßig gegenseitig ausschließen und in § 1 Abs. 1 Nr. 6 des Gesetzes allein die Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art bestimmt ist. An dieser grundsätzlichen Auffassung wird in der Regierungsvorlage festgehalten. Regelungsbedürftig sind aber diejenigen Fälle von Einrichtungen der juristischen Per-

sonen des öffentlichen Rechts, die nur teilweise der Ausübung öffentlicher Gewalt und im übrigen wirtschaftlichen Tätigkeiten dienen.“¹⁸⁷ Ist demnach eine hoheitliche Tätigkeit bereits begrifflich durch § 4 Abs. 1 KStG aus dem Betrieb gewerblicher Art ausgenommen, so beschränkt sich der eigentliche Regelungsgegenstand des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG auf die Problematik des „Überwiegens“¹⁸⁸, mit dessen Hilfe in Fällen gemischt veranlasster Betätigung die Grenze zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre definiert werden soll.¹⁸⁹ Mithin erstreckt § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG den nichtunternehmerischen Bereich staatlicher Hochschulen auch auf solche Tätigkeiten, die nicht ausschließlich, sondern nur überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen.

Aus § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG ist allerdings nicht nur eine Überwiegensregel für die Beurteilung von „gemischten“ Tätigkeiten abzuleiten; vielmehr enthält die bezeichnete Vorschrift auch eine generelle Aussage über die Abgrenzung zwischen nichtunternehmerischer hoheitlicher und unternehmerischer wirtschaftlicher Tätigkeit: § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG ist zu entnehmen, dass sich der nichtunternehmerische hoheitliche Bereich einer staatlichen Hochschule durch das Merkmal der „Ausübung öffentlicher Gewalt“¹⁹⁰ bestimmt. Aus dem Nebeneinander von Absatz 1 und Absatz 5 lässt sich damit der begriffliche Gegensatz von „wirtschaftlicher Tätigkeit“ und „Ausübung öffentlicher Gewalt“ ableiten, welcher maßgebliche Bedeutung für die Abgrenzung von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre besitzt.¹⁹¹ Des

¹⁸⁶ So schon *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 75.

¹⁸⁷ *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes mit Begründung vom 08.01.1974, BT-Drucksache 7/1470, S. 336.

¹⁸⁸ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.1.3* („Überwiegen“).

¹⁸⁹ So schon *Selmer/Schulze-Osterloh*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, DÖV 1978, S. 381-391, hier S. 385; *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 172; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 76; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 116-117.

¹⁹⁰ Dazu sogleich unter *Erster Teil A.III.c.1.2.1* („Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt“).

¹⁹¹ Dazu später unter *Erster Teil A.III.c.1.2.2* („Ausübung öffentlicher Gewalt in Abgrenzung zur wirtschaftlichen Tätigkeit“).

Weiteren legt § 4 Abs. 5 Satz 2 KStG ausdrücklich fest, dass für die Annahme eines Hoheitsbetriebs Zwangs- oder Monopolrechte nicht ausreichen.¹⁹²

Da das Gesetz den Begriff des „Hoheitsbetriebs“ – von § 4 Abs. 5 Satz 2 KStG einmal abgesehen – ausschließlich in § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG verwendet, könnte man zu dem Schluss kommen, dass nur die dort geregelten gemischt veranlassten Tätigkeiten, die auch die Merkmale eines Betriebs gewerblicher Art im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG erfüllen, aber „überwiegend“ der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, einen sogenannten Hoheitsbetrieb begründen. Eine derartige Begriffsinterpretation erweist sich jedoch als zu begrenzt. Es entspricht daher der herrschenden Meinung, den Begriff des Hoheitsbetriebs als Oberbegriff für alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten im hoheitlichen Bereich zu verwenden.¹⁹³ Mithin umfasst der Begriff des Hoheitsbetriebs auch solche Tätigkeiten, die nicht nur überwiegend, sondern „ausschließlich“ der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen und deren steuerrechtliche Ausgrenzung sich bereits aus § 4 Abs. 1 KStG ergibt.

1.2 Ausübung öffentlicher Gewalt

1.2.1 Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt

Der Begriff der „Ausübung öffentlicher Gewalt“ ist gesetzlich nicht bestimmt. Aus diesem Grund bedarf es im Wege der Rechtsfindung von jeher besonderer Anstrengung, diesen näher zu umschreiben. Zum Zwecke der Begriffsbestimmung der „Ausübung öffentlicher Gewalt“ stellt die Rechtsprechung regelmäßig auf ein zweistufiges Prüfungsverfahren ab:

¹⁹² Dazu später unter *Erster Teil A.III.e.2.2.1* („Prämisse I: Rechtliche Möglichkeit der Wettbewerbsteilnahme“).

¹⁹³ Vgl. statt aller *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 116 (m. w. N.).

1.2.1.1 Eigentümliche und vorbehaltene Tätigkeit

Nach der ständigen Rechtsprechung von RFH¹⁹⁴ und BFH¹⁹⁵ sind unter „Ausübung öffentlicher Gewalt“ Tätigkeiten zu verstehen, die der juristischen Person des öffentlichen Rechts „eigentümlich und vorbehalten“ sind. Dieser Formel entspricht der Grundgedanke, dass einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bestimmte Aufgaben zugewiesen sind, die in keiner Beziehung zum privatwirtschaftlichen Verkehr stehen, sondern vielmehr in das „Eigenleben“ der juristischen Person des öffentlichen Rechts fallen.¹⁹⁶ Eine Tätigkeit ist demnach dann der öffentlich-rechtlichen Körperschaft „eigentümlich und vorbehalten“, wenn insoweit öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllt werden, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen.¹⁹⁷ Die Rechtsprechung stellt folglich in einem ersten Prüfungsschritt allein auf den Gegenstand und die Zielsetzung, d. h. auf den Inhalt der zu beur-

¹⁹⁴ Vgl. beispielsweise RFH, Gutachten vom 09.07.1937, V D 1/37, RStBl. 1937, S. 1306-1307, hier S. 1307; RFH, Urteil vom 24.01.1939, I 390/38, RStBl. 1939, S. 560-561, hier S. 560; RFH, Urteil vom 02.07.1940, I 298/39, RStBl. 1940, S. 797-798, hier S. 797.

¹⁹⁵ Vgl. aus der Rechtsprechung des I. (Körperschaftsteuer-)Senats: BFH, Urteil vom 12.12.1951, I 95/51 S, BStBl. III 1952, S. 41-43, hier S. 42; BFH, Urteil vom 22.09.1976, I R 102/74, BStBl. II 1976, S. 793-795, hier S. 794; BFH, Urteil vom 02.07.1986, I R 38/80, BFH/NV 1987, S. 810-811, hier S. 810; BFH, Urteil vom 14.03.1990, I R 156/87, BStBl. II 1990, S. 866-868, hier S. 867; BFH, Urteil vom 27.06.1990, I R 166/85, BFH/NV 1991, S. 628-631, hier S. 629; BFH, Urteil vom 23.10.1996, I R 1-2/94, BStBl. II 1997, S. 139-143, hier S. 140; BFH, Urteil vom 25.01.2005, I R 63/03, BStBl. II 2005, S. 501-502, hier S. 501; vgl. zum V. (Umsatzsteuer-)Senat: BFH, Urteil vom 09.02.1953, V 84/52 U, BStBl. III 1953, S. 86-87, hier S. 86; BFH, Urteil vom 18.08.1966, V 21/64, BStBl. III 1967, S. 100-101, hier S. 101; BFH, Urteil vom 25.04.1968, V 120/64, BStBl. II 1969, S. 94-99, hier S. 97; BFH, Urteil vom 14.04.1983, V R 3/79, BStBl. II 1983, S. 491-494, hier S. 492; BFH, Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 910-913, hier S. 911; BFH, Urteil vom 21.09.1989, V R 89/85, BStBl. II 1990, S. 95-98, hier S. 97; BFH, Urteil vom 08.01.1998, V R 32/97, BStBl. II 1998, S. 410-413, hier S. 411.

¹⁹⁶ So bereits RFH, Gutachten vom 09.07.1937, V D 1/37, RStBl. 1937, S. 1306-1307, hier S. 1307.

¹⁹⁷ Vgl. etwa BFH, Urteil vom 06.07.1967, V 76/64, BStBl. III 1967, S. 582-586, hier S. 583; BFH, Urteil vom 21.11.1967, I 274/64, BStBl. II 1967, S. 218-220, hier S. 219; BFH, Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 910-913, hier S. 912; BFH, Urteil vom 25.01.2005, I R 63/03, BStBl. II 2005, S. 501-502, hier S. 501.

teilenden Tätigkeit ab¹⁹⁸ und begibt sich dadurch „auf das weite Feld einer Staatsaufgabenlehre“¹⁹⁹.

1.2.1.2 Fehlende Wettbewerbsrelevanz

Eine ausschließlich staatsaufgabenbezogene Differenzierung zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre erweist sich allerdings in teleologischer Hinsicht als zu begrenzt. Aufgaben können auch dann, wenn sie eindeutig gesetzlich ausschließlich dem Staat zugewiesen sind, wettbewerbsrelevante Wirkung entfalten.²⁰⁰ In Anbetracht dessen hat sich auch in der Rechtsprechung die Auffassung durchgesetzt, dass die herangezogene Staatsaufgabenlehre in einem zweiten Prüfungsschritt um das Korrektiv der „fehlenden Wettbewerbsrelevanz“ zu modifizieren ist. Danach ist einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, respektive einer staatlichen Hochschule, eine Tätigkeit dann nicht mehr „eigentümlich und vorbehalten“, wenn sie Aufgaben übernimmt, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden, und sie dadurch – und sei es auch ungewollt – in Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt.²⁰¹ Sowohl die bloße Erfüllung einer ausdrücklich gesetzlich zugewiesenen öffentlich-rechtlichen Pflichtaufgabe²⁰² als auch beispielsweise die Erhebung von Beiträgen oder Gebühren aufgrund einer Sat-

¹⁹⁸ So bereits *RFH*, Urteil vom 22.06.1937, I A 391/36, RStBl. 1937, S. 982-983, hier S. 983; aus der Rechtsprechung des BFH nur *BFH*, Urteil vom 14.04.1983, V R 3/79, BStBl. II 1983, S. 491-494, hier S. 492.

¹⁹⁹ So die treffende Formulierung von *Selmer/Schulze-Osterloh*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, DÖV 1978, S. 381-391, hier S. 383.

²⁰⁰ Vgl. dazu nur *Lang/Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, 1992, S. 37.

²⁰¹ Vgl. *BFH*, Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 910-913, hier S. 911-913; *BFH*, Urteil vom 21.09.1989, V R 89/85, BStBl. II 1990, S. 95-98, hier S. 97; *BFH*, Urteil vom 24.02.1994, V R 25/92, UR 1995, S. 391-392, hier S. 392; *BFH*, Urteil vom 23.10.1996, I R 1-2/94, BStBl. II 1997, S. 139-143, hier S. 141; *BFH*, Urteil 08.01.1998, V R 32/97, BStBl. II 1998, S. 410-413, hier S. 411; *BFH*, Beschluss vom 17.03.2005, I B 245/04, BFH/NV 2005, S. 1135-1137, hier S. 1136-1137.

²⁰² Vgl. *BFH*, Urteil vom 13.04.1961, V 120/59 U, BStBl. III 1961, S. 298-300, hier S. 299; *BFH*, Urteil vom 18.08.1966, V 21/64, BStBl. III 1967, S. 100-101, S. 101; *BFH*, Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 910-913, hier S. 912; *BFH*, Urteil vom 28.11.1991, V R 95/86, BStBl. II 1992, S. 569-573, hier S. 572.

zung²⁰³ oder das Bestehen eines besonderen öffentlich-rechtlichen Annahmewangs²⁰⁴ gelten mithin durchweg nur relativierend als jeweils eines von mehreren mehr oder weniger bedeutsamen Indizien für das Vorliegen eines Hoheitsbetriebs. Maßgebend ist letztlich einzig und allein die fehlende Wettbewerbsrelevanz der infrage stehenden Tätigkeit. Mit anderen Worten: Ausübung „öffentlicher Gewalt“ ist stets in den Fällen ausgeschlossen, in denen die staatliche Hochschule in ihrer Eigenschaft als juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit in tatsächlichen oder zumindest potentiellen Wettbewerb zur Privatwirtschaft tritt.²⁰⁵

1.2.2 Ausübung öffentlicher Gewalt in Abgrenzung zur wirtschaftlichen Tätigkeit

Entsprechend der gesetzgeberischen Grundidee, nach der sich die Begriffe „Betrieb gewerblicher Art“ und „Hoheitsbetrieb“ gegenseitig ausschließen,²⁰⁶ kommen hinsichtlich der Abgrenzung zwischen der umsatzsteuerrechtlich relevanten Betätigung in Betrieben gewerblicher Art (unternehmerische Sphäre) und der umsatzsteuerrechtlich irrelevanten Tätigkeit in Hoheitsbetrieben (nichtunternehmerische Sphäre) zwei unterschiedliche Ansätze in Betracht:

Setzt man bei dem Merkmal der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG an, so wird der umsatzsteuerrechtlich relevante „wirtschaftliche“ Bereich positiv bestimmt. Eine hoheitliche Tätigkeit, d. h. „Ausübung öffentlicher Gewalt“, wäre demnach dadurch bestimmt, dass die be-

²⁰³ Vgl. *BFH*, Urteil vom 26.05.1977, V R 15/74, BStBl. II 1977, S. 813-815, hier S. 815; *BFH*, Urteil vom 23.10.1996, I R 1-2/94, BStBl. II 1997, S. 139-143, hier S. 141; *BFH*, Urteil 08.01.1998, V R 32/97, BStBl. II 1998, S. 410-413, hier S. 412.

²⁰⁴ Vgl. *BFH*, Urteil vom 18.02.1970, I R 157/67, BStBl. II 1970, S. 519-521, hier S. 520; *BFH*, Urteil vom 15.03.1972, I R 232/71, BStBl. II 1972, S. 500-501, hier S. 501; *BFH*, Urteil vom 22.09.1976, I R 102/74, BStBl. II 1976, S. 793-795, hier S. 794.

²⁰⁵ Vgl. statt aller *BFH*, Beschluss vom 17.03.2005, I B 245/04, BFH/NV 2005, S. 1135-1137, hier S. 1136.

²⁰⁶ Vgl. nur *RdF*, Begründung zum Körperschaftsteuergesetz vom 16.10.1934, RStBl. 1935, S. 81-86, hier S. 82; *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes mit Begründung vom 08.01.1974, BT-Drucksache 7/1470, S. 336.

treffende Betätigung nicht die Voraussetzungen einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ erfüllt. Demgegenüber kann man aber auch umgekehrt am Merkmal der „Ausübung öffentlicher Gewalt“ anknüpfen und alle Tätigkeiten, bei denen dieses Kriterium nicht gegeben ist, dem unternehmerischen „wirtschaftlichen“ Bereich zuordnen. Es ist also mit der Umschreibung des einen Begriffs zugleich auch der andere oppositäre Begriff negativ bestimmt.²⁰⁷

Entscheidender als die Wahl des gesetzlichen Ausgangspunkts,²⁰⁸ von dem aus man die Abgrenzungsproblematik angeht, ist aber die Frage, inwiefern man die Begriffe „wirtschaftliche Tätigkeit“ bzw. „Ausübung öffentlicher Gewalt“ inhaltlich präzisieren und damit die Grenzlinie zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre bestimmen kann.²⁰⁹

Sowohl die Rechtsprechung²¹⁰ als auch der überwiegende Teil der Literatur²¹¹ versuchen den steuerrechtlich relevanten „wirtschaftlichen“ Tätigkeitsbereich des Betriebs gewerblicher Art „negativ“ durch die Bestimmung des Umfangs des Hoheitsbetriebs zu erfassen. Zur Frage, ob eine Tätigkeit als Hoheitsbetrieb, d. h. als Ausübung öffentlicher Gewalt, zu qualifizieren ist, wird dabei regelmäßig auf das in der Rechtsprechung entwickelte zweistufige Prüfungsverfahren abgestellt:²¹² Ausübung von öffentlicher Gewalt wird immer dann bejaht, wenn die jeweilige Tätigkeit der betreffenden juristischen Person des öffentlichen Rechts als Trägerin der öffentlichen Gewalt „eigentlich und vorbehalten“ ist (erster Prüfungsschritt). Übernimmt sie jedoch Aufgaben, wie sie auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden, und

²⁰⁷ So bereits *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 87.

²⁰⁸ *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 171, spricht bei der Wahl der Vorgehensweise zur Bestimmung der wirtschaftlichen Tätigkeit von einer „schlicht akademischen Frage“.

²⁰⁹ So bereits *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 77-78.

²¹⁰ So bereits *RFH*, Gutachten vom 09.07.1937, V D 1/37, RStBl. 1937, S. 1306-1307, hier S. 1307; zuletzt *BFH*, Beschluss vom 17.03.2005, I B 245/04, BFH/NV 2005, S. 1135-1137, hier S. 1136.

²¹¹ Detaillierte Nachweise zum Meinungsstand der Literatur bei *Siegel*, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 1999, S. 132-140.

²¹² Dazu soeben unter *Erster Teil A.III.c.1.2.1* („Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt“).

tritt sie dadurch in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen, so ist ihre Tätigkeit nicht mehr hoheitlich (zweiter Prüfungsschritt).

Dieses zweistufige Prüfungsverfahren der Rechtsprechung zur unmittelbaren Erfassung des hoheitlichen Bereichs ist zu Recht nicht unumstritten. So ist der Vorgehensweise der Rechtsprechung – trotz der Tatsache, dass mit dem zweiten Prüfungsschritt der „fehlenden Wettbewerbsrelevanz“ auch dem Gesetzeszweck, d. h. dem Wettbewerbsgedanken, mehr oder weniger Rechnung getragen wird – insbesondere vorzuwerfen, dass sie sich mit der Formel „eigentümliche und vorbehaltene Tätigkeit“ als steuerrechtliche (Vor-)Frage nicht vom Ballast der althergebrachten staatsaufgabenbezogenen Abgrenzung zu lösen vermag.²¹³ „Vagheit und Bedeutungsvielfalt des Begriffs der Staatsaufgaben und der mit diesem Begriff verknüpften Fragestellung finden ihre unmittelbare Entsprechung in der Unsicherheit, Uneinheitlichkeit und Vielfalt der in der Rechtsprechung verwendeten Entscheidungskriterien bei der Beantwortung der Frage, welche Tätigkeiten bzw. Aufgaben einem Träger öffentlicher Verwaltung „eigentümlich und vorbehalten“ (...) seien.“²¹⁴ Der Begriff der Ausübung öffentlicher Gewalt lässt sich somit allenfalls schemenhaft umschreiben; Abgrenzungsversuche zum wirtschaftlichen Bereich ausgehend von diesem Kriterium sind nur hinsichtlich des Begriffskerns evident und in den Randzonen häufig Glückssache.²¹⁵ Mithin ist es auch nicht verwunderlich, dass eine befriedigende Lösung zur Bestimmung der Ausübung öffentlicher Gewalt bislang noch nicht gefunden werden konnte.²¹⁶

²¹³ Zu dieser Kritik vgl. nur *Selmer/Schulze-Osterloh*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, DÖV 1978, S. 381-391, hier S. 383-384; *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751-1756, hier S. 1755; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 827.

²¹⁴ *Selmer/Schulze-Osterloh*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, DÖV 1978, S. 381-391, hier S. 383.

²¹⁵ So bereits *Jakob*, Umsatzsteuer, 2009, Rn. 159 zu § 4; vgl. auch *Klenk*, in: *Sölch/Ringleb/List*, Umsatzsteuergesetz. Kommentar, Rz. 250 zu § 2 UStG (Stand: Januar 2000); *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 827.

²¹⁶ Vgl. nur *Wagner*, Umsatzsteuer und öffentliche Hand, in: *Woerner*, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, 1990, S. 59-79, hier S. 74-75.

Aus diesem Grund sollte die Begriffsbestimmung der Ausübung öffentlicher Gewalt und ihre Umschreibung als der juristischen Person des öffentlichen Rechts eigentümliche und vorbehaltene Tätigkeit generell zugunsten einer positiven Bestimmung der wirtschaftlichen Tätigkeit unter konsequenter Einbeziehung des Gesetzeszwecks, d. h. des Wettbewerbsgedankens, aufgegeben werden.²¹⁷ „Wirtschaftliche Tätigkeiten“ im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG wären demnach unter dem Abgrenzungsaspekt zur Betätigung als Hoheitsbetrieb nur solche Betätigungen, durch deren Nichtbesteuerung der Wettbewerb zum Nachteil der privatrechtlichen Konkurrenz beeinflusst wird. Dem Hoheitsbetrieb könnten umgekehrt nur solche Tätigkeiten zugerechnet werden, die keine Wettbewerbsrelevanz aufweisen.

1.3 Überwiegen

Da die herkömmliche Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG als Überwiegensregelung²¹⁸ – wie nachfolgend gezeigt wird – nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichheitssatz) vereinbar ist, bleibt der Vorschrift aus teleologischen Erwägungen unter Beachtung des Wettbewerbsgedankens lediglich die Funktion einer Bagatellgrenze hinsichtlich verfassungsrechtlich zu vernachlässigender wettbewerbsrelevanter Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts.²¹⁹

²¹⁷ Gleicher Ansicht *Selmer/Schulze-Osterloh*, Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, DÖV 1978, S. 381-391, hier S. 385-391; *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 95-97; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 827-828; *Küffner*, Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand, DStR 2003, S. 1606-1608, hier S. 1606-1607; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 123.

²¹⁸ Dazu oben unter *Erster Teil B.III.c.1.1* („Einordnung in die gesetzliche Konzeption“).

²¹⁹ So bereits *Gastl*, Betriebe gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht, 2002, S. 24; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 156; ähnlich *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751-1756, hier S. 1756.

Stellt man nämlich wie die Rechtsprechung²²⁰ und der überwiegende Teil der Literatur²²¹ für die Zuordnung zum hoheitlichen Bereich nach der Überwiegensregelung auf die überwiegende Zweckbestimmung der gemischten Betätigung ab und rechnet die wirtschaftliche Tätigkeit dann dem hoheitlichen Bereich zu, wenn sich diese als eine Art Neben- oder Hilfstätigkeit im Rahmen der einheitlichen, dem Charakter nach hoheitlichen Tätigkeit darstellt, so hinge die Grenzlinie zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre allein vom Umfang des als hoheitlich gewerteten Anteils der Tätigkeit ab.²²² Dies hätte zur Folge, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit trotz beachtlicher Wettbewerbsrelevanz immer dann der Besteuerung entginge, wenn sie sich als untrennbarer²²³ Teil einer gemischten, zugleich hoheitlichen wie wirtschaftlichen Tätigkeit darstellen würde, bei der der Anteil der Ausübung öffentlicher Gewalt im Verhältnis zur wirtschaftlichen Betätigung überwiegt.

Grenzt man nach der hier vertretenen Auffassung hoheitliche und wirtschaftliche Tätigkeiten ausschließlich positiv anhand der Wettbewerbsrele-

²²⁰ Vgl. nur *BFH*, Urteil vom 10.07.1962, I 164/59 S, BStBl. III 1962, S. 448-450, hier S. 449; *BFH*, Urteil vom 26.05.1977, V R 15/74, BStBl. II 1977, S. 813-815, hier S. 814; *BFH*, Urteil vom 14.04.1983, V R 3/79, BStBl. II 1983, S. 491-494, hier S. 493.

²²¹ Vgl. statt vieler *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Rz. 319 zu § 40 (Stand: September 1996); *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 101-102.

²²² So schon *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 155.

²²³ In der Rechtsprechung sind die infrage stehenden Tätigkeiten zumeist als trennbar beurteilt worden; vgl. nur *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Rz. 319 zu § 40 (Stand: September 1996). Als „untrennbar gemischt“ ist der Rechtsprechung zufolge eine Tätigkeit immer nur dann zu qualifizieren, wenn hoheitliche und wirtschaftliche Betätigung derart ineinander greifen, dass eine genaue Abgrenzung nicht möglich und nicht zumutbar ist; *BFH*, Urteil vom 10.07.1962, I 164/59 S, BStBl. III 1962, S. 448-450, hier S. 449; *BFH*, Urteil vom 26.05.1977, V R 15/74, BStBl. II 1977, S. 813-815, hier S. 814. Ausgehend von dieser Sichtweise wertet die Rechtsprechung nur diejenigen wirtschaftlichen Tätigkeiten als untrennbar mit dem Hoheitsbereich verknüpft, die vorgehalten und zusammen mit der hoheitlichen Betätigung ausgeführt werden müssen, da letztere sonst nicht den erwarteten und gewollten Inhalt hat; *BFH*, Urteil vom 14.04.1983, V R 3/79, BStBl. II 1983, S. 491-494, hier S. 493. Die wirtschaftliche Tätigkeit ist dann eine Art Neben- oder Hilfstätigkeit im Rahmen der einheitlichen, dem Charakter nach hoheitlichen Tätigkeit; *BFH*, Urteil vom 10.07.1962, I 164/59 S, BStBl. III 1962, S. 448-450, hier S. 449.

vanz ihrer Nichtbesteuerung auf Ebene des § 4 Abs. 1 KStG voneinander ab,²²⁴ so sind indes gemischte Tätigkeiten im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG insoweit nicht möglich, als nur wettbewerbsrelevante und wettbewerbsirrelevante Tätigkeiten Auslegungsergebnis sein können. Die Problematik des Überwiegens stellt sich also nicht, wenn bereits durch Interpretation der wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG wettbewerbsrelevante und wettbewerbsirrelevante Tätigkeiten voneinander getrennt werden.²²⁵

§ 4 Abs. 5 Satz 1 KStG konstituiert vor diesem Hintergrund lediglich einen nichtsteuerbaren Bagatellbereich für diejenigen wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten der öffentlich-rechtlichen Körperschaft, die aufgrund geringer Intensität nur eine untergeordnete wettbewerbsverzerrende Wirkung entfalten.²²⁶ Eine derartige (geringe) Abweichung von einer grundgesetzlich gebotenen Besteuerung unter Wettbewerbsgesichtspunkten erscheint aus Gründen der Praktikabilität als zulässig.²²⁷ Damit würde aus Praktikabilitätserwägungen nicht jede nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen eine staatliche Hochschule zum Unternehmer machen, sondern vielmehr erst diejenige, deren Ausmaß im Verhältnis zum Umfang der konkurrierenden privatrechtlichen Betätigung nicht geringfügig²²⁸ und insoweit wettbewerbslich von „erheblicher“ Bedeutung ist.²²⁹

Weiter gedacht: Würde man zur Berücksichtigung einer Bagatellgrenze auf der Ebene des § 4 Abs. 1 KStG das Merkmal der „erheblichen“ wirt-

²²⁴ Dazu soeben unter *Erster Teil A.III.c.1.2.2* („Ausübung öffentlicher Gewalt in Abgrenzung zur wirtschaftlichen Tätigkeit“).

²²⁵ So bereits *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 156.

²²⁶ Vgl. etwa *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), DStR 1992, S. 1751-1756, hier S. 1756.

²²⁷ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.a* („Der Gesetzeszweck bei § 2 Abs. 3 UStG als Leitlinie umsatzsteuerlicher Normkritik“).

²²⁸ Auf nicht wettbewerbsorientierte Maßstäbe – wie etwa feststehender Umsatzgrenzen – ist mangels teleologischem Bezug zu verzichten; vgl. nur *Albert*, Steuerfragen gemeinnütziger Organisationen und der öffentlichen Hand, IFSt-Schrift Nr. 395, 2001, S. 94.

²²⁹ Gleicher Ansicht *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 156.

schaftlichen Tätigkeit aufnehmen, so verbliebe § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG in dem hier verstandenen Sinne letztlich keine besondere Funktion hinsichtlich der Unterscheidung von unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre. In dieser Hinsicht wäre § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG de lege ferenda angesichts Entbehrlichkeit aufzugeben.²³⁰

2. Vermögensverwaltung

2.1 Begriff der Vermögensverwaltung

Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn (eigenes²³¹) Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO). Einkommensteuerrechtlich und damit auch Körperschaftsteuerrechtlich erfasst die Vermögensverwaltung hauptsächlich die beiden Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 5 und 6 EStG (Einkünfte aus Kapitalvermögen und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Sie gilt als ungeschriebenes Negativmerkmal für das Vorliegen von Einkünften aus gewerblicher (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) sowie land- und forstwirtschaftlicher und selbständiger Tätigkeit (§§ 13, 18 EStG).²³²

Das Gesetz (§ 14 Satz 3 AO) gibt vor: Es muss sich um eine bloße Nutzung des Vermögens handeln. Dies nimmt die Rechtsprechung regelmäßig dann an, wenn sich die Betätigung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und insoweit die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Um-

²³⁰ So bereits *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 156.

²³¹ Unter Vermögensverwaltung ist nur die Nutzung eigenen Vermögens zu verstehen. Wer es gegen Entgelt übernimmt, fremdes Vermögen zu nutzen, erzielt Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG oder ist gewerblich tätig; vgl. dazu *Buge*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Anm. 1100 zu § 15 EStG (Stand: Juli 2003).

²³² Vgl. dazu nur *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 473-481; *Weber-Grellet*, in: *Schmidt*, Einkommensteuergesetz, 2005, Rz. 46 zu § 15 EStG.

schichtung²³³, das Hinzutreten von Zusatzleistungen²³⁴ oder die Bereitstellung einer einheitlichen unternehmerischen Organisation²³⁵ nicht entscheidend in den Vordergrund tritt.²³⁶

Liegt beispielsweise eine Vermietung oder Verpachtung von unbeweglichem Vermögen vor, so ist diese nicht stets Vermögensverwaltung, sondern sie erhält nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung einen gewerblichen Charakter, wenn erhebliche zusätzliche Leistungen erbracht werden oder die Überlassung an ständig und schnell wechselnde Nutzer erfolgt. Die Nutzung des Vermögens muss im Einzelfall hinter die Bereitstellung einer einheitlichen unternehmerischen Organisation zurücktreten. Nicht als Vermögensverwaltung gilt daher beispielshalber:

- die stundenweise Vermietung von Tennisplätzen,²³⁷
- der Betrieb eines bewachten Parkplatzes,²³⁸
- der Betrieb eines Campingplatzes,²³⁹
- die Vermietung von Ausstellungsräumen, Messeständen und die ständig wechselnde kurzfristige Vermietung von Sälen, etwa für Konzerte²⁴⁰.

²³³ Vgl. beispielsweise *BFH*, Beschluss vom 03.07.1995, GrS 1/93, BStBl. II 1995, S. 617-622, hier S. 619 (m. w. N.); *BFH*, Urteil vom 15.03.2000, X R 130/97, BStBl. II 2001, S. 530-536, hier S. 531; *BFH*, Beschluss vom 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl. II 2002, S. 291-294, hier S. 292.

²³⁴ Vgl. etwa *BFH*, Urteil vom 12.04.1988, VIII R 256/81, BFH/NV 1989, S. 44-45, hier S. 44.

²³⁵ Vgl. nur *BFH*, Urteil vom 18.05.1999, III R 65/97, BStBl. II 1999, S. 619-623, hier S. 622 (m. w. N.).

²³⁶ Diese grundlegende Rechtsprechung hat sich auch in den Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) niedergeschlagen; vgl. R 15.7 Abs. 1 EStR (2005).

²³⁷ Vgl. *BFH*, Urteil vom 25.10.1988, VIII R 262/80, BStBl. II 1989, S. 291-293, hier S. 292.

²³⁸ Vgl. *BFH*, Urteil vom 09.04.2003, X R 21/00, BStBl. II 2003, S. 520-523, hier S. 522.

²³⁹ Vgl. *BFH*, Urteil vom 06.10.1982, I R 7/79, BStBl. II 1983, S. 80-82, hier S. 81.

²⁴⁰ Vgl. R 15.7 Abs. 2 EStR (2005).

2.2 Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Betrieb gewerblicher Art

Nach herrschender Meinung stellt die bloße Vermögensverwaltung²⁴¹ – von einer Betriebsverpachtung im Sinne des § 4 Abs. 4 KStG abgesehen – keinen Betrieb gewerblicher Art dar.²⁴²

Die Ausklammerung der Vermögensverwaltung hat ihren Ursprung im KStG 1925²⁴³.²⁴⁴ Durch explizite Regelung in § 11 Nr. 1 KStG 1925 wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verachtung von unbeweglichem Vermögen und landwirtschaftlichem Inventar aus dem steuerpflichtigen Einkommen der Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 2 Nr. 3 KStG 1925) ausgenommen.

Mit Einführung des KStG 1934²⁴⁵ sollte dieser Rechtszustand erhalten bleiben, auch wenn eine dem § 11 Nr. 1 KStG 1925 entsprechende Regelung nunmehr fehlte. Die Ausgrenzung der Vermögensverwaltung ergab sich von nun an aus dem Begriff des Betriebs gewerblicher Art. Entsprechend der amtlichen Begründung zum KStG 1934 sollten auch im Rahmen des neuen Rechts nur solche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs bieten.²⁴⁶

²⁴¹ Dazu soeben unter *Erster Teil A.III.c.2.1* („Begriff der Vermögensverwaltung“).

²⁴² In diesem Sinne bereits *RFH*, Urteil vom 14.10.1941, I 21/41, RStBl. 1942, S. 609-610, hier S. 610.

²⁴³ Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 10.08.1925 (KStG 1925), RGBI. I 1925, 208.

²⁴⁴ Die folgenden Ausführungen zur historischen Entwicklung der Ausklammerung der Vermögensverwaltung aus dem Begriff des Betriebs gewerblicher Art in Anlehnung an *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 60.

²⁴⁵ Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 16.10.1934 (KStG 1934), RGBI. I 1934, 1031.

²⁴⁶ Vgl. *RdF*, Begründung zum Körperschaftsteuergesetz vom 16.10.1934, RStBl. 1935, S. 81-86, hier S. 82.

Die Problematik der Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Betrieb gewerblicher Art fand nur vereinzelt Eingang in die Rechtsprechung des RFH.²⁴⁷ Erst der OFH nahm hierzu ausführlich Stellung. In einer Entscheidung von 1947 heißt es: „Bei der Prüfung, ob es sich bei Körperschaften oder bei verselbständigten Verwaltungseinrichtungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften um stfr. Vermögensverwaltungen oder um stpfl. Betriebe gewerblicher Art handelt, wird man mit Nutzen die Grundsätze heranziehen können, die zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber der Vermögensverwaltung bei der Anwendung des EinkStG. in der Rspr. herausgearbeitet sind.“²⁴⁸ Der BFH hat diese Betrachtungsweise übernommen.²⁴⁹ Auch die Literatur geht gemeinhin davon aus, dass für die Abgrenzung von Vermögensverwaltung und Betrieb gewerblicher Art die allgemeinen einkommensteuerlichen Grundsätze entscheidend sind.²⁵⁰

Dieser Ansatz ist teleologisch unbefriedigend. Die Anknüpfung an den Einkünftecatalog des Einkommensteuergesetzes ist insoweit fragwürdig als die einkommensteuerlichen Regelungen betreffend die verschiedenen Einkunftsarten keinen sachlichen Bezug zum Gesetzeszweck (§ 2 Abs. 3 UStG, § 4 KStG) – Herstellung der Wettbewerbsgleichheit – aufweisen.²⁵¹ Die Einkünfteabgrenzung des Einkommensteuergesetzes wird durch den Dualismus der Einkünfteermittlung im Allgemeinen und der unterschiedlichen Erfassung der Veräußerungsgewinne im Betriebs- und Privatvermögen im Besonderen gekennzeichnet.²⁵² Hierbei sind jedoch Wettbewerbsaspekte insofern nicht

²⁴⁷ Vgl. *RFH*, Urteil vom 14.10.1941, I 21/41, RStBl. 1942, S. 609-610; siehe auch *RFH*, Urteil vom 23.08.1939, I 143/36, RStBl. 1939, S. 1039-1041; *RFH*, Urteil vom 28.10.1939, I 414/38, RStBl. 1940, S. 60-61; *RFH*, Urteil vom 20.01.1942, I 77/41, RStBl. 1942, S. 405.

²⁴⁸ *OFH*, Urteil vom 17.07.1947, I 6/46, FR 1948, S. 132-133, hier S. 133.

²⁴⁹ Vgl. statt aller *BFH*, Urteil vom 13.03.1974, I R 7/71, BStBl. II 1974, S. 391-395, hier S. 394 (m. w. N.).

²⁵⁰ Vgl. nur *Heidner*, in: *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 2005, Rz. 150 zu § 2 UStG.

²⁵¹ So bereits *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 67-68.

²⁵² Vgl. dazu nur *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, S. 219-222.

maßgebend, als die einkommensteuerlichen Regelungen (rechtsformunabhängig) für „alle“ Steuerpflichtigen in gleicher Weise Gültigkeit besitzen.

In Anbetracht der Begründung der Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Betriebe zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen ist die Ausklammerung vermögensverwaltender Tätigkeiten nur zu rechtfertigen, soweit durch ihre Nichtbesteuerung keine wettbewerbsverzerrenden Wirkungen zum Nachteil der privatrechtlichen Konkurrenz eintreten.²⁵³ Das Aufgreifen einkommensteuerrechtlicher Grundsätze wäre demnach nur insofern teleologisch erklärbar, als man der Nichtbesteuerung vermögensverwaltender Tätigkeiten generell eine wettbewerbsrelevante Wirkung abspricht.²⁵⁴ Sind allerdings Wettbewerbsverzerrungen durch die Nichtbesteuerung vermögensverwaltender Tätigkeiten nicht auszuschließen,²⁵⁵ so liegt es nahe, einen Rückgriff auf einkommensteuerliche Grundsätze nur insoweit zu akzeptieren, als dem Wettbewerbsgedanken auf irgendeine Weise angemessen Rechnung getragen wird.

Während eine Meinung zur Lösung dieses Problems anregt, bei der Abgrenzung der nichtunternehmerischen vermögensverwaltenden Sphäre gegenüber umsatzsteuerrechtlich relevanten Betrieben gewerblicher Art nicht bei einkommensteuerlichen Maßstäben stehen zu bleiben, sondern die von dort übernommenen Grundsätze im Rahmen des § 4 Abs. 1 KStG unter teleologischen Gesichtspunkten zu modifizieren²⁵⁶, wird hier die Auffassung vertreten, die entsprechenden Tätigkeiten mit vermögensverwaltendem Charakter „allein“ dem teleologisch korrekten Auslegungsregime der „wirtschaftlichen

²⁵³ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.a* („Der Gesetzeszweck bei § 2 Abs. 3 UStG als Leitlinie umsatzsteuerlicher Normkritik“).

²⁵⁴ So aber *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, Tz. 11 zu § 14 AO (Stand: Juli 2004): „Im Bereich der Vermögensverwaltung spielt der Wettbewerb keine Rolle“.

²⁵⁵ Eingängige Nachweise dafür etwa bei *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 198.

²⁵⁶ Vgl. etwa *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 110; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 67-68.

Tätigkeit“ im oben genannten Sinne²⁵⁷ zu unterwerfen. Dieser ausschließlich teleologische Ansatz hätte zudem den Vorzug, sich von der in den Randzonen oft schwierigen (einkommensteuerlichen) Abgrenzungsfrage zu distanzieren, wann eine Tätigkeit noch als „bloße“ Vermögensverwaltung zu qualifizieren ist und ab wann nicht mehr.²⁵⁸

Vor diesem Hintergrund sind „wirtschaftliche Tätigkeiten“ gemäß § 4 Abs. 1 KStG auch bei der Abgrenzung der Vermögensverwaltung nur solche Betätigungen, deren Nichtbesteuerung eine wettbewerbsverzerrende Wirkung zu Lasten konkurrierender Unternehmen des privaten Rechts entfaltet. Es gilt somit auch für den Bereich vermögensverwaltender Tätigkeiten keine Besonderheit, sondern letztlich nur die für die Bestimmung der Grenzlinie zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre allein entscheidende Frage, ob die Nichtbesteuerung einer Betätigung einen wettbewerbsrelevanten Steuervorteil bewirkt oder nicht.

3. Sonstige Tätigkeiten außerhalb der Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG

Juristische Personen des öffentlichen Rechts, insoweit auch staatliche Hochschulen sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe (§ 2 Abs. 3 UStG) im Sinne des Umsatzsteuerrechts unternehmerisch tätig. Tätigkeiten außerhalb dieses durch § 2 Abs. 3 UStG bestimmten Rahmens sind umsatzsteuerlich stets nichtunternehmerischer Natur. Dies gilt selbst dann, wenn die Tätigkeit für einen Unternehmer des privaten Rechts steuerbar wäre.²⁵⁹

²⁵⁷ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.c.1.2.2* („Ausübung öffentlicher Gewalt in Abgrenzung zur wirtschaftlichen Tätigkeit“).

²⁵⁸ So schon *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 135-141.

²⁵⁹ Dazu etwa *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Rz. 307 zu § 40 (Stand: September 1996).

Hier sind Gegebenheiten denkbar, in denen zwar eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG vorliegt, die Voraussetzungen der „Einrichtung“ bzw. des „wirtschaftlichen Heraushebens“ jedoch nicht gegeben sind.²⁶⁰ Da sich aber diese beiden Voraussetzungen in dem hier verstandenen Sinne längst als funktionslos erwiesen haben,²⁶¹ können – zumindest nach dem hiesigen Verständnis – keine Fälle identifiziert werden, in denen staatliche Hochschulen außerhalb der Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG tätig werden und die nicht zugleich einen hoheitlichen oder vermögensverwaltenden Charakter aufweisen.

d. Zusammenfassung: Wirtschaftliche Tätigkeit als zentrales Abgrenzungskriterium zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre

Gemäß § 2 Abs. 3 UStG sind staatliche Hochschulen ausschließlich im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich, d. h. als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig. Nur insoweit können sie steuerbare Leistungen im Sinne des umsatzsteuerlichen Haupttatbestandes (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) ausführen und nur insoweit besteht die Möglichkeit, die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen (§ 15 Abs. 1 UStG).

Betriebe gewerblicher Art im Sinne der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 KStG sind alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Da eine „nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ ohnehin bereits elementare Voraussetzung der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG ist, ist dieses Kriterium nach der Ge-

²⁶⁰ Vgl. *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 131 (m. w. N.).

²⁶¹ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.b.1.1.1* („Einrichtung“) bzw. oben unter *Erster Teil A.III.b.1.1.2* („Wirtschaftliches Herausheben“).

setzessystematik nicht (erst) im Rahmen des § 4 Abs. 1 KStG zu prüfen. Stellt man darüber hinaus – wie nach der hier vertretenen Ansicht – an das Vorliegen der Merkmale der „Einrichtung“ und des „wirtschaftlichen Heraushebens“ keine größeren Anforderungen, so kommt es für die Annahme eines Betriebs gewerblicher Art im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG letztlich allein darauf an, ob eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ gegeben ist. Dieses Kriterium stellt somit das zentrale Abgrenzungskriterium zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Tätigkeitssphäre der staatlichen Hochschule dar.

Der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ ist positiv zu bestimmen. Rechtsprechung und herrschende Literatur gehen einen anderen Weg. Sie versuchen die umsatzsteuerrechtlich relevante „wirtschaftliche“ Tätigkeitssphäre des Betriebs gewerblicher Art „negativ“ durch die Bestimmung des Umfangs des hoheitlichen Bereichs (= Ausübung öffentlicher Gewalt) zu erfassen. Dieser Versuch hat sich jedoch als Irrweg herausgestellt. Indem man sich nicht gänzlich vom Ballast der althergebrachten staatsaufgabenbezogenen Abgrenzung der beiden Tätigkeitsbereiche zu lösen vermag, da fortwährend für die Begriffsbestimmung der öffentlichen Gewalt darauf abgestellt wird, ob eine Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts „eigentümlich und vorbehalten“ ist, lässt sich der umsatzsteuerlich irrelevante hoheitliche Bereich bestenfalls schemenhaft umreißen. Abgrenzungsversuche zum wirtschaftlichen Bereich sind insbesondere in den Randzonen häufig Glückssache. Eine unmittelbare Erfassung des nichtunternehmerischen hoheitlichen Bereichs sollte daher generell zugunsten einer positiven Bestimmung der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ unter konsequenter Beachtung des Gesetzeszwecks – Herstellung der Wettbewerbsgleichheit – aufgegeben werden. „Wirtschaftliche Tätigkeiten“ im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG sind demnach nur solche, aber auch alle Betätigungen, deren Nichtbesteuerung einen wettbewerbsverzerrenden Steuervorteil zu Lasten der steuerpflichtigen Privatwirtschaft hervorruft. Dies entspricht auch der verfassungsrechtlichen Vorgabe (Gleichheitssatz: Art. 3 Abs. 1 GG).

Nach herrschender Meinung soll die schlichte Vermögensverwaltung als ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal keinen Betrieb gewerb-

licher Art darstellen können. Diese Auffassung ist teleologisch unbefriedigend: Eine generelle Nichtbesteuerung vermögensverwaltender Tätigkeiten bewirkt die Ausgrenzung auch solcher Betätigungen, deren Besteuerung angesichts Wettbewerbsrelevanz teleologisch geboten erscheint. Nach der hier vertretenen Ansicht sind daher sämtliche vermögensverwaltende Tätigkeiten der staatlichen Hochschule im Wege der Auslegung des § 4 Abs. 1 KStG anhand des Merkmals der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ im oben genannten Sinne der umsatzsteuerrechtlich relevanten unternehmerischen Sphäre zuzuordnen, soweit deren Nichtbesteuerung eine wettbewerbsverzerrende Wirkung zum Nachteil konkurrierender Privater entfaltet. Auch für Tätigkeiten mit vermögensverwaltendem Charakter gilt insofern keine Besonderheit, sondern lediglich die für die Abgrenzung zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre zentrale Problematik, ob die Nichtbesteuerung einer Betätigung einen wettbewerbsrelevanten Steuervorteil bedingt oder nicht.

Gemäß § 4 Abs. 3 KStG gehören zu den Betrieben gewerblicher Art auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen. Gemeinhin wird § 4 Abs. 3 KStG als klarstellende Regelung verstanden und eine zusätzliche Prüfung der Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG für entbehrlich gehalten, obwohl dies dem Gesetzeswortlaut nicht eindeutig zu entnehmen ist. Auch unter teleologischen Aspekten ist ein klarstellender Charakter des § 4 Abs. 3 KStG nicht erklärbar, da Versorgungsbetriebe nicht generell in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatrechtlichen Unternehmen treten. Aufgrund dessen sollte § 4 Abs. 3 KStG *de lege ferenda* ersatzlos gestrichen werden. Auch Versorgungsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG würden dann dem teleologisch angemessenen Auslegungsregime des § 4 Abs. 1 KStG unterliegen. Gleiches sollte auch für § 4 Abs. 4 KStG gelten.

Zum Unternehmensbereich einer staatlichen Hochschule gehören gemäß § 2 Abs. 3 UStG neben den Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG auch ihre land- und forstwirtschaftlichen Betriebe. Die ausdrückliche Nennung in § 2 Abs. 3 UStG ist notwendig, da die Regelung des § 4

Abs. 1 KStG – auf die in § 2 Abs. 3 UStG verwiesen wird – explizit die Land- und Forstwirtschaft nicht als Betrieb gewerblicher Art qualifiziert. Dies führt jedoch zu teleologischen Divergenzen: Während unter Beachtung des Gesetzeszwecks nur solche Tätigkeiten der staatlichen Hochschule umsatzsteuerlich zu erfassen sind, deren Nichtbesteuerung einen wettbewerbsrelevanten Steuervorteil zu Lasten privatrechtlicher Konkurrenz entfaltet, unterliegt nach dem Gesetzeswortlaut des § 2 Abs. 3 UStG auch der nicht mit privaten Betrieben konkurrierende land- und forstwirtschaftliche Betrieb der Umsatzsteuer. Insoweit bedarf es aus teleologischen Gründen einer abschließenden Überprüfung sämtlicher Auslegungsergebnisse des § 2 Abs. 3 UStG, so dass letztlich nur wettbewerbsrelevante land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten der Umsatzbesteuerung unterworfen werden. Würde man allerdings die gemeinhin als verfassungswidrig angesehene Körperschaftsteuerliche Ausgrenzung der Land- und Forstwirtschaft des § 4 Abs. 1 KStG aufheben, so wäre eine teleologische Modifikation der Auslegungsergebnisse des § 2 Abs. 3 UStG insoweit nicht notwendig, als bei gleichzeitiger Streichung der ausdrücklichen Nennung in § 2 Abs. 3 UStG auch die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit der allgemeinen Regelung des § 4 Abs. 1 KStG unterläge. § 4 Abs. 1 KStG würde dann auch das land- und forstwirtschaftliche Tätigwerden anhand des Merkmals der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ teleologisch richtig in wettbewerbsrelevante und wettbewerbsirrelevante Betätigungen trennen.

Die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG, die nach dem Wortlaut und der gesetzgeberischen Grundidee eine Überwiegensregelung für untrennbar verknüpfte, zugleich hoheitliche wie wirtschaftliche Tätigkeiten darstellen soll, reduziert sich in dem hier verstandenen Sinne zu einem nichtsteuerbaren Bagatellbereich, nach dem wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG dann nicht der Umsatzsteuer zu unterliegen haben, wenn ihre wettbewerbsverzerrende Wirkung von untergeordneter Bedeutung ist. Die daraus resultierende Nichtbesteuerung (gering) wettbewerbsrelevanter Tätigkeiten ist zwar aus (strikt) teleologischer Sicht fragwürdig, allerdings aus Gründen der Praktikabilität als zulässig zu erachten. Es ist aus Praktikabilitätserwägungen somit nicht jede nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Ein-

nahmen als unternehmerisch im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG zu qualifizieren, sondern erst solche, die „erheblich“ sind. Ob eine „erheblich“ wettbewerbsrelevante Tätigkeit vorliegt, ist dabei vom Ausmaß des Tätigwerdens des jeweils zu betrachtenden konkurrierenden Privatunternehmens im Verhältnis zum Umfang der betreffenden wirtschaftlichen Betätigung der staatlichen Hochschule abhängig. Jeder nicht wettbewerbsorientierte Vergleichsmaßstab scheidet aus teleologischen Gründen aus.

e. Wettbewerbsrelevanz als maßgebliches Auslegungskriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit

Nach dem Sinn und Zweck des Gesetzes (§ 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 4 KStG) hat die Umsatzbesteuerung der staatlichen Hochschule zu erfolgen, soweit Wettbewerbsgründe dies erfordern.²⁶² Die bisherigen Ausführungen haben darüber hinaus ergeben, dass es für die Abgrenzung zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre entscheidend darauf ankommt, ob eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ gegeben ist.²⁶³ Führt man diese beiden Feststellungen zusammen, so ist nur diejenige Betätigung der staatlichen Hochschule als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG zu qualifizieren, deren Nichtbesteuerung einen wettbewerbsrelevanten Steuervorteil zum Nachteil der privaten Konkurrenz nach sich zieht. Es gilt demnach für die Bestimmung der Trennungslinie zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre nach § 2 Abs. 3 UStG die allein entscheidende Frage, ob die Nichtbesteuerung einer staatlichen Betätigung wettbewerbsverzerrend wirkt oder nicht.

Dass ein Umsatzsteuervorteil eines steuerprivilegierten Wettbewerbers in einem Wettbewerbsverhältnis mit steuerpflichtigen Privatrechtssubjekten immer zu Wettbewerbsvorteilen führt – sei es in erster Linie durch eine

²⁶² Dazu oben unter *Erster Teil A.III.a* („Der Gesetzeszweck bei § 2 Abs. 3 UStG als Leitlinie umsatzsteuerlicher Normkritik“).

²⁶³ Dazu soeben unter *Erster Teil A.III.d* („Zusammenfassung: Wirtschaftliche Tätigkeit als zentrales Abgrenzungskriterium zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre“).

unmittelbare Weitergabe des Steuervorteils über den zivilrechtlichen Preis oder im Übrigen durch andere Maßnahmen zur Stärkung der Wettbewerbsposition, wie zum Beispiel der Nutzung eines durch einen Steuervorteil bedingten höheren Innenfinanzierungsvolumens für innovative Investitionen –, kann durch überzeugende Argumente der Literatur als erwiesen angesehen werden.²⁶⁴ Klärungsbedürftig bleibt hingegen, ob eine umsatzsteuerliche Nichterfassung tatsächlich stets einen für das Entstehen von Wettbewerbsverzerrungen notwendigen Steuer-, „Vorteil“ zur Folge hat.²⁶⁵

Die auf den ersten Blick nahe liegende Schlussfolgerung, dass eine Nichtbesteuerung stets einen Steuervorteil darstellt, ist im Umsatzsteuerrecht aufgrund der Institution des Vorsteuerabzugs nicht selbstverständlich: Mit der Nichtbesteuerung, d. h. hier mangels Vorliegen der Unternehmereigenschaft bzw. bei Betätigung in nichtunternehmerischer Sphäre, geht bekanntermaßen auch die Versagung des Vorsteuerabzugs einher. Für Nichtunternehmer bzw. in nichtunternehmerischer Sphäre sind damit nicht nur (Ausgangs-)Leistungen nichtsteuerbar, sondern es besteht auch der handfeste Nachteil des fehlenden Anspruchs auf Erstattung jener Umsatzsteuer, die auf den „bezogenen“ Gütern und Dienstleistungen lastet.

²⁶⁴ Vgl. allen voran *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 58-59; siehe auch *Ritschl*, Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen, 1960, S. 23-24; *Louis*, Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen und Einrichtungen der Daseinsvorsorge, 1981, S. 194; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, Bd. II, S. 929; *Weich*, Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, 1996, S. 66; *Steffen*, Der Betrieb gewerblicher Art, 2001, S. 60-63; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 10; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 85-86.

²⁶⁵ Dazu sogleich unter *Erster Teil A.III.e.1* („Umsatzsteuerspezifische Vorfrage: Steuervorteil der staatlichen Hochschule durch ihre Nichtbesteuerung?“).

1. Umsatzsteuerspezifische Vorfrage: Steuervorteil der staatlichen Hochschule durch ihre Nichtbesteuerung?²⁶⁶

Wie schon Bader²⁶⁷ zutreffend erkannt hat, führt das Phänomen des Vorsteuerabzugs im Rahmen der Vorteilhaftigkeitsprüfung – Nichtbesteuerung versus Besteuerung – zur Unübersichtlichkeit, da sich abweichende Folgen ergeben, je nachdem, ob der Leistungsempfänger vorsteuerabzugsberechtigt ist²⁶⁸ oder nicht²⁶⁹. Überdies bedarf es einer genaueren Betrachtung derjenigen Fälle, in denen die staatliche Hochschule einen Vorsteuerüberhang aufzuweisen hat.²⁷⁰

1.1 Steuervorteil durch Nichtbesteuerung bei der Leistungserbringung an Vorsteuerabzugsberechtigte?

Folge des Vorsteuerabzugsrechts des Leistungsempfängers ist, dass die Nichtbesteuerung der leistenden staatlichen Hochschule keinen fassbaren Steuervorteil hervorbringt: Der Steuervergütungsanspruch des Leistungsempfängers führt im wirtschaftlichen Ergebnis dazu, dass für den Leistungsbezug dasselbe aufzuwenden ist, unabhängig davon, ob die staatliche Hochschule als Leistende die betreffende Leistung der Umsatzsteuer zu unterwerfen hat oder nicht.²⁷¹ Die Nichtbesteuerung generiert im Vergleich zur Besteuerung keinen Steuervorteil zu Gunsten der staatlichen Hochschule; vielmehr führt sie mangels Vorsteuerabzugsrecht der staatlichen Hochschule zu einem konkreten

²⁶⁶ Zum nachfolgenden Abschnitt insgesamt vgl. Bader, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 102 ff.

²⁶⁷ Bader, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 102.

²⁶⁸ Dazu sogleich unter *Erster Teil A.III.e.1.1* („Steuervorteil durch Nichtbesteuerung bei der Leistungserbringung an Vorsteuerabzugsberechtigte?“).

²⁶⁹ Dazu später unter *Erster Teil A.III.e.1.2* („Steuervorteil durch Nichtbesteuerung bei der Leistungserbringung an Nichtvorsteuerabzugsberechtigte?“).

²⁷⁰ Dazu später unter *Erster Teil A.III.e.1.3* („Steuervorteil durch Nichtbesteuerung im Fall eines Vorsteuerüberhangs?“).

²⁷¹ So auch Widmann, Umsatzsteuer-Fragen bei der Drittmittelforschung durch Hochschulangehörige, UStR 1981, S. 25-27, hier S. 26; Stadie, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 16 zu § 4 Nr. 21a UStG (Stand: November 2002).

Steuernachteil, beziffert durch die Umsatzsteuer, die als nichtabziehbare Vorsteuer auf den bezogenen Gütern und Dienstleistungen lasten bleibt.²⁷²

1.2 Steuervorteil durch Nichtbesteuerung bei der Leistungserbringung an Nichtvorsteuerabzugsberechtigte?

Folge des fehlenden Vorsteuerabzugsrechts des Leistungsempfängers ist, dass die Nichtbesteuerung der leistenden staatlichen Hochschule – von dem Sonderfall eines Vorsteuerüberhangs abgesehen – für diese stets einen Steuervorteil darstellt: Die staatliche Hochschule ist durch ihre Nichtbesteuerung bei der Leistungserbringung an Nichtvorsteuerabzugsberechtigte imstande, dieselbe Leistung zu einem geringeren zivilrechtlichen Preis anzubieten als es ihr im Fall der Umsatzsteuerpflicht unter sonst identischen Rahmenbedingungen möglich wäre.²⁷³ Zwar fehlt es der staatlichen Hochschule mangels Umsatzsteuerpflicht am Recht auf Vorsteuerabzug, gleichwohl führt die Nichtbesteuerung zu einem Steuervorteil, weil der handfeste Nachteil in Gestalt der Versagung des Vorsteuerabzugs durch die umsatzsteuerliche Nichterfassung der (Ausgangs-)Leistung mehr als neutralisiert wird. Abweichende Folgen hiervon ergeben sich nur insoweit, als der Vorsteueranspruch die (Ausgangs-)Steuerschuld übersteigt, also ein Vorsteuerüberhang vorliegt.

1.3 Steuervorteil durch Nichtbesteuerung im Fall eines Vorsteuerüberhangs?

Durch die Anwendung des Steuersatzes auf die Bemessungsgrundlage aller steuerpflichtigen Leistungen ergibt sich die (Ausgangs-)Steuerschuld. Von der (Ausgangs-)Steuerschuld kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Der Vorsteueranspruch stellt der Sache nach einen Steuervergütungsanspruch dar.

²⁷² In diesem Sinne auch *Stadie*, in: *Raw/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 19 zu § 4 Nr. 21a UStG (Stand: November 2002); ähnlich auch *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil II), DStR 1992, S. 1790-1794, hier S. 1792.

²⁷³ Vgl. *Stadie*, in: *Raw/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 17 zu § 4 Nr. 21a UStG (Stand: November 2002).

Übersteigt der Vorsteueranspruch die (Ausgangs-)Steuerschuld, so ist ein Überschuss zu vergüten.²⁷⁴

Vor diesem Hintergrund kann die allgemein gültige Aussage getroffen werden, dass im Fall eines Vorsteuerüberhangs die Umsatzsteuerpflicht der staatlichen Hochschule immer vorteilhafter ist als ihre Nichtbesteuerung, denn per Saldo bleibt ein Erstattungsguthaben. Ungeachtet der Frage nach einem etwaigen Vorsteuerabzugsrecht des Leistungsempfängers, ist die Nichtbesteuerung im Vergleich zur Besteuerung bei Vorliegen eines Vorsteuerüberhangs stets nachteilig. Anders gewendet: Das Bestehen eines Vorsteuerüberhangs führt auch im Rahmen einer Nichtbesteuerung bei der Leistungserbringung an Nichtvorsteuerabzugsberechtigte – die üblicherweise einen Steuervorteil zur Folge hat – regelmäßig zu einem konkreten Steuernachteil.

1.4 Zwischenergebnis: Steuervorteil durch Nichtbesteuerung als umsatzsteuerlich notwendige Fiktion

Soweit Leistungen an Vorsteuerabzugsberechtigte erbracht werden, kann die Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen nicht mit Wettbewerbsgründen gerechtfertigt werden. Mit anderen Worten: Das Wettbewerbsargument kann die Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen nur bei Leistungen an „nicht“-vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger begründen. Denn nur hier führt die Nichtbesteuerung auch tatsächlich zu einem für das Entstehen von Wettbewerbsverzerrungen notwendigen Steuervorteil. Denn erst ein tatsächlicher Steuer-„Vorteil“ kann eine wettbewerbliche Benachteiligung der (steuerpflichtigen) Konkurrenz privatrechtlicher Unternehmen bewirken. So gesehen müsste ein Kriterium gefunden werden, nach dem sich die Leistungen der staatlichen Hochschule, die typisierend für vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer erbracht werden, von denen getrennt werden können, die typischerweise von Nichtvorsteuerabzugsberechtigten bezogen werden.²⁷⁵ Ein

²⁷⁴ Vgl. zum vorstehenden Absatz insgesamt *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 150 zu § 14.

²⁷⁵ So schon *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 103.

derartiges Kriterium ist nicht erkennbar: Nicht wenige Leistungstätigkeiten der staatlichen Hochschule – man denke nur an den Bereich der „Drittmittelforschung“ (§ 25 HRG) oder den des „Wissens- und Technologietransfers“ (§ 2 Abs. 7 HRG) – können sowohl von Nichtvorsteuerabzugsberechtigten als auch von vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern in Anspruch genommen werden. Selbst im Kernaufgabenbereich „Lehre, Studium und Weiterbildung“ (§ 2 Abs. 1 HRG), also „Lehre i. w. S.“, ist ein sachliches Abgrenzungskriterium nicht offenkundig: So kann zum Beispiel der relativ seltene Fall nicht ausgeschlossen werden, dass ein postgradualer Studiengang im Sinne des § 12 HRG – folglich ein Studium, das in erster Linie auf den Beruf der jeweiligen Teilnehmer Bezug nimmt²⁷⁶ – auch von einem Unternehmer als Weiterbildungsmaßnahme für sein Unternehmen zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen bezogen wird. Aus diesen Gründen sollte für die Frage der Wettbewerbsrelevanz fingiert werden, dass die zu beurteilende Tätigkeit zur Erbringung von Leistungen stets an Nichtvorsteuerabzugsberechtigte ausgeübt wird.²⁷⁷ Die Fiktion bewirkt, dass die Leistungstätigkeiten staatlicher Hochschulen an Nichtvorsteuerabzugsberechtigte wie auch an Vorsteuerabzugsberechtigte umsatzsteuerrechtlich einheitlich behandelt werden.

Auch im Fall eines Vorsteuerüberhangs kann die Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen nicht mit Wettbewerbsargumenten begründet werden. Denn in den (Sonder-)Fällen, in denen die (Ausgangs-)Steuerlast den Vorsteueranspruch nicht übersteigt, ist die Umsatzsteuerpflicht wegen des Rechts auf Vorsteuerabzug stets vorteilhafter als der vermeintliche Steuervorteil in Gestalt der Umsatzsteuerfreiheit. Soweit sich allerdings ein Steuerprivileg nicht als „Vorteil“ des Privilegierten darstellt, sondern sich zu einem handfesten Nachteil verkehrt, sind Wettbewerbsverzerrungen zum Nachteil des steuerlich nicht oder nicht im gleichen Umfang privilegierten Wettbewerbers regelmäßig ausgeschlossen: Im Fall eines Vorsteuerüberhangs seitens der staatlichen Hoch-

²⁷⁶ Vgl. zum postgradualen Studiengang nur *Thieme*, Deutsches Hochschulrecht, 2004, Rn. 332.

²⁷⁷ Gleicher Ansicht schon *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 103.

schule kann es bei Nichtbesteuerung mangels „Steuervorteil“ nicht zu einer wettbewerblichen Benachteiligung für die umsatzsteuerpflichtige und vorsteuerabzugsberechtigte Konkurrenz kommen. Für die Frage der Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen wäre somit von entscheidender Bedeutung, ob ein Vorsteuerüberhang gegeben ist oder nicht. Damit könnte eine staatliche Hochschule nur in den Fällen als Unternehmer bzw. in unternehmerischer Sphäre tätig sein und obendrein das Recht auf Vorsteuerabzug genießen, in denen „kein“ Vorsteuerüberhang gegeben ist.

Dieser konsequent teleologischen Schlussfolgerung darf nicht zugestimmt werden: Das Abstellen auf das Verhältnis von Vorsteuer und Steuerlast hätte letztlich zur Folge, dass etwa anlagenintensive Tätigkeiten anfänglich, d. h. in der Vorbereitungs- bzw. Anschaffungsphase regelmäßig nichtunternehmerischer und im Übrigen unternehmerischer Natur wären, je nachdem, ob die Vorsteuer im Verhältnis zur Steuerlast im jeweiligen Veranlagungszeitraum überwiegt oder nicht. Die Bestimmung der Grenzlinie zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre wäre damit fälschlicherweise letztlich allein von der relativen – schwerlich vorhersehbaren – Höhe der abziehbaren Vorsteuer abhängig. Gründe der Rechtssicherheit verlangen hingegen, dass der Steuerpflichtige bereits zu Beginn einer Tätigkeit – und nicht erst im Sinne einer ex post-Betrachtung – wissen muss, ob diese unternehmerisch ist und – insbesondere in der Vorbereitungsphase – zum Vorsteuerabzug berechtigt. Vor diesem Hintergrund sollte zum Zwecke der Begriffsbestimmung der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ die Fiktion gelten, dass der umsatzsteuerliche Regelfall vorliegt, also dass die (Ausgangs-)Steuerlast den Vorsteueranspruch übersteigt.²⁷⁸ Die Frage der Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen wäre dann losgelöst von etwaigen Vorsteuerüberhängen. Auch im Sinne der Steuerungsverwaltungspraktikabilität erscheint dies sinnvoll.

Angesichts der vorstehenden Ausführungen kann folgendes (Zwischen-)Ergebnis formuliert werden: Es ist im Wege der Begriffsbestimmung

²⁷⁸ A. A. *FG München*, Urteil vom 16.07.1998, 14 K 3310/97, UVR 1998, S. 358-360, hier S. 359-360.

der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ stets zu fingieren, dass eine umsatzsteuerliche Nichterfassung (trotz der damit einhergehenden Versagung des Vorsteuerabzugs) als Steuervorteil zu qualifizieren ist.

Für die weiteren Überlegungen steht demnach fest, dass die Annahme einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ in dem hier verstandenen Sinne letztlich nur davon abhängt, ob die staatliche Hochschule in einem Wettbewerbsverhältnis²⁷⁹ zu einem steuerpflichtigen Unternehmen des privaten Rechts steht, also eine sogenannte „wettbewerbsrelevante“ Tätigkeit ausübt.²⁸⁰ Denn ohne das Vorliegen einer Wettbewerbssituation kann eine Nichtbesteuerung auch nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Im Folgenden wird davon ausgegangen, dass eine Nichtbesteuerung einen Steuervorteil zur Folge hat und dass ein Steuervorteil letztlich eine Stärkung der Wettbewerbsposition der staatlichen Hochschule zu Lasten privatrechtlicher (steuerpflichtiger) Konkurrenten nach sich zieht und insoweit wettbewerbsverzerrend wirkt.

²⁷⁹ Dazu sogleich unter *Erster Teil A.III.e.2* („Wettbewerbsverhältnis“).

²⁸⁰ In diesem Sinne auch *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 89-90; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 827-828; *Küffner*, Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand; DStR 2003, S. 1606-1608, hier S. 1607, *ders.*, Steuerliche Veranlassungen bei der Auftragsforschung, UR 2004, S. 62-68, hier S. 64; wohl auch *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 130. Im Ergebnis ebenso *BFH*, Urteil vom 23.10.1996, I R 1-2/94, BStBl. II 1997, S. 139-143, hier S. 141 (m. w. N.).

2. Wettbewerbsverhältnis

Mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen ein Wettbewerbsverhältnis besteht, befasst sich in erster Linie das Wettbewerbsrecht, so dass für steuerliche Zwecke auf die dort geltenden Grundsätze zurückgegriffen werden kann.²⁸¹ Lässt sich das Vorliegen eines tatsächlichen Wettbewerbsverhältnisses vergleichsweise leicht nachweisen,²⁸² so bereitet die Bestimmung des potentiellen Wettbewerbs Schwierigkeiten²⁸³.

2.1 Tatsächlicher Wettbewerb

„Wettbewerber, die sich auf einem bestimmten Markt um Geschäftsabschlüsse bemühen und deshalb in ihrem Verhalten meist gegenseitig oder einseitig beeinflussen, stehen in einer durch den Wettbewerb begründeten Beziehung zueinander, die man als Wettbewerbsverhältnis bezeichnet.“²⁸⁴ Ein tatsächliches Wettbewerbsverhältnis setzt voraus, dass sich die beteiligten Anbieter auf demselben sachlich und räumlich relevanten Markt betätigen.²⁸⁵ Hierbei ist unerheblich, ob Kundenkreis, Waren- und Dienstleistungsangebote völlig übereinstimmen.²⁸⁶

²⁸¹ Gleicher Ansicht *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 98; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 828; *Park*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, 2001, S. 208-209; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 125; *Walz/Wulff*, Zentrale Probleme der Besteuerung von staatlichen Hochschulen, WissR 2004, S. 26-52, hier Fn. 15. A. A. *Siegel*, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 1999, S. 205, der die Bestimmung eines Wettbewerbsverhältnisses im steuerlichen Massenverfahren für nicht praktikabel hält.

²⁸² Dazu sogleich unter *Erster Teil A.III.e.2.1* („Tatsächlicher Wettbewerb“).

²⁸³ Dazu später unter *Erster Teil A.III.e.2.2* („Potentieller Wettbewerb“).

²⁸⁴ (*Hefermehl*)/*Köhler/Bornkamm*, Wettbewerbsrecht, 2006, Rdn. 1.9 zu Einl. UWG.

²⁸⁵ Vgl. *BFH*, Urteil vom 30.03.2000, V R 30/99, BStBl. II 2000, S. 705-708, hier S. 708; *Piper*, in: *Köhler/Piper*, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb, 2002, Rdn. 237 zu Einf. UWG; *Gloy*, in: *Gloy/Loschelder*, Handbuch des Wettbewerbsrechts, 2005, Rdnr. 1 zu § 10; (*Hefermehl*)/*Köhler/Bornkamm*, Wettbewerbsrecht, 2006, Rdn. 1.9 zu Einl. UWG; *Köhler*, in: (*Hefermehl*)/*Köhler/Bornkamm*, Wettbewerbsrecht, 2006, Rdn. 63 zu § 2 UWG.

²⁸⁶ Vgl. nur *Piper*, in: *Köhler/Piper*, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb, 2002, Rdn. 237 zu Einf. UWG.

Für die sachliche Marktabgrenzung²⁸⁷ kommt es nach dem sogenannten Bedarfsmarktkonzept darauf an, ob sich die angebotenen Waren oder Dienstleistungen nach ihrer Eigenschaft, ihrem Verwendungszweck und ihrer Preislage in der Art nahe stehen, dass sie der verständige Nachfrager als austauschbar ansieht. Mitbewerber ist eine staatliche Hochschule also nur, wenn sie Waren oder Dienstleistungen anbietet, die mit denen des privatrechtlichen Unternehmens gleich oder aus Sicht verständiger Abnehmer zumindest austauschbar sind.

Für die räumliche Marktabgrenzung²⁸⁸ kommt es darauf an, ob sich die Gebiete, in denen die Beteiligten Abnehmer haben oder zu gewinnen suchen, decken oder überschneiden. Der räumliche Markt kann daher sowohl örtlich oder regional begrenzt sein als auch größere Gebiete erfassen. Abzustellen ist auf den jeweiligen Wirtschaftsraum, hingegen nicht auf politische Grenzen.²⁸⁹ Ob sich die Beteiligten auf demselben räumlichen Markt betätigen, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls. Hierbei ist letztlich von entscheidender Bedeutung, ob trotz der räumlichen Entfernung des Abnehmers zum Anbieter ein Geschäftsabschluss möglich erscheint.

Wirtschaftet eine staatliche Hochschule also nur regional und bietet ein privates Unternehmen gleiche Leistungen nur außerhalb und ohne Abhängigkeit zu diesem Absatzmarkt an, ist ein Wettbewerbsverhältnis nach den oben genannten Kriterien mangels gemeinsamen Marktes zu verneinen. Die Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen hängt insofern auch von dem räumlichen Ausmaß ihres Tätigwerdens maßgebend ab. Sie ist folgerichtig nicht bereits allein deswegen angezeigt, weil sich die Hochschule in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unter-

²⁸⁷ Vgl. dazu statt vieler Köhler, in: (Hefermehl)/Köhler/Bornkamm, Wettbewerbsrecht, 2006, Rdn. 64 zu § 2 UWG.

²⁸⁸ Vgl. dazu exemplarisch Köhler, in: (Hefermehl)/Köhler/Bornkamm, Wettbewerbsrecht, 2006, Rdn. 65 zu § 2 UWG.

²⁸⁹ Vgl. *FG München*, Urteil vom 16.07.1998, 14 K 3310/97, UVR 1998, S. 358-360, hier S. 359.

nehmens nicht wesentlich unterscheidet.²⁹⁰ Dies kann letztlich zwar dazu führen, dass gleichartige Leistungen staatlicher Hochschulen von „Markt zu Markt“ umsatzsteuerlich unterschiedlich beurteilt werden, dennoch ist darin kein Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu sehen, da die Hochschule nur wegen ihrer wettbewerbsrelevanten Tätigkeit besteuert wird und das Wettbewerbskriterium demnach ein sachgerechtes Differenzierungskriterium für eine steuerliche Ungleichbehandlung darstellt.²⁹¹ Es ist daher für jeden Einzelfall und jede Zeitperiode gesondert zu prüfen, ob die staatliche Hochschule mit der betreffenden Tätigkeit in Wettbewerb zu privaten Wirtschaftsteilnehmern tritt.²⁹²

2.2 Potentieller Wettbewerb

Auch wenn es an einem tatsächlichen Wettbewerb²⁹³ fehlt, hat eine Besteuerung der staatlichen Hochschule aus verfassungsrechtlichen Gründen (Gleichheitssatz: Art. 3 Abs. 1 GG) zu erfolgen, soweit durch eine Nichtbesteuerung das Entstehen von privatrechtlicher Konkurrenz erschwert wird und Marktzutrittsschranken errichtet werden.²⁹⁴ Zum Zwecke des Wettbewerbs-

²⁹⁰ So aber *RFH*, Urteil vom 22.11.1938, I 305/38, RStBl. 1939, S. 477-478, hier S. 478; dem folgend auch *RFH*, Urteil vom 02.07.1940, I 298/39, RStBl. 1940, S. 797-798, hier S. 797; *BFH*, Urteil vom 07.12.1965, I 319/62 U, BStBl. III 1966, S. 150-152, hier S. 151; *BFH*, Urteil vom 25.01.2005, I R 63/03, BStBl. II 2005, S. 501-502, hier S. 502.

²⁹¹ So bereits *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier Fn. 38. A. A. zuletzt *EuGH*, Urteil vom 16.09.2008, Rs. C-288/07, ABl. 2008, Reihe C Nr. 301/9.

²⁹² In diesem Sinne schon *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 126-127 (m. w. N.).

²⁹³ Dazu soeben unter *Erster Teil A.III.e.2.1* („Tatsächlicher Wettbewerb“).

²⁹⁴ Vgl. *BFH*, Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 910-913, hier S. 912; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 893 zu § 2 UStG (Stand: Juni 1997); *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 101; *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 173; *Kießner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 86; *Park*, Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand, 2001, S. 210; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 828-829; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 90-91; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 127; *Walz/Wulff*, Zentrale Probleme der Besteuerung von staatlichen Hochschulen, WissR 2004, S. 26-52, hier S. 28.

schutzes ist die Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen daher auch dann angezeigt, wenn ein lediglich zukünftig mögliches, d. h. „potentielles“ Wettbewerbsverhältnis mit der grundsätzlich steuerpflichtigen Privatwirtschaft vorliegt. Obwohl insofern Einigkeit besteht, bereitet die Bestimmung des potentiellen Wettbewerbs trotzdem Schwierigkeiten.²⁹⁵

2.2.1 Prämisse I: Rechtliche Möglichkeit der Wettbewerbsteilnahme

Potentieller Wettbewerb bedeutet, dass ein tatsächlicher Wettbewerb nicht besteht, aber zukünftig möglich ist.²⁹⁶ Insofern kommt es für das Bestehen eines potentiellen Wettbewerbs zunächst entscheidend darauf an, ob ein Wettbewerb von Rechts wegen überhaupt denkbar ist.²⁹⁷ Soweit ein rechtliches Monopol besteht, ist diese Frage regelmäßig zu verneinen.²⁹⁸ In diesen Fällen ist kraft monopolbegründender Norm das Auftreten eines Mitbewerbers rechtlich versagt. Solange also die staatliche Hochschule eine Tätigkeit ausübt, die ihr aufgrund einer eindeutigen Regelung in der Art gesetzlich zugewiesen ist, dass einem Unternehmen des Privatrechts verboten ist, im eigenen Namen – also nicht nur als bloßer Erfüllungsgehilfe – die gleiche Leistung dem gleichen Abnehmerkreis anzubieten, gibt es mangels tatsächlicher bzw. potentieller Konkurrenz aus Wettbewerbsgründen keinen Anlass für ihre Besteuerung.²⁹⁹ Denn erst die Beendigung des Alleinrechts auf eine bestimmte Betätigung eröffnet die Möglichkeit einer Konkurrentenlage und insoweit auch steuerlicher Wettbewerbsverzerrungen.³⁰⁰

²⁹⁵ Vgl. *Gastl*, Die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts, DStZ 2003, S. 99-106, hier S. 101.

²⁹⁶ Vgl. nur (*Hefermehl*)/*Köhler/Bornkamm*, Wettbewerbsrecht, 2006, Rdn. 1.20 zu Einl. UWG.

²⁹⁷ Vgl. *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 910 zu § 2 UStG (Stand: Juni 1997); *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 833; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 11-13; *Gloy*, in: *Gloy/Loschelder*, Handbuch des Wettbewerbsrechts, 2005, Rdnr. 18 zu § 9; (*Hefermehl*)/*Köhler/Bornkamm*, Wettbewerbsrecht, 2006, Rdn. 1.20 zu Einl. UWG.

²⁹⁸ Vgl. nur *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 101.

²⁹⁹ Vgl. *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 13.

³⁰⁰ Vgl. *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 128.

Das geltende Steuerrecht sieht dies bekanntlich anders: Nach § 4 Abs. 5 Satz 2 KStG begründen Monopolrechte für sich genommen noch keine Steuerfreiheit. Hieraus folgt, dass auch dann, wenn durch Gesetz oder ähnliches der juristischen Person des öffentlichen Rechts das alleinige Recht zusteht, bestimmte Leistungen zu erbringen, und damit private Wettbewerber ausgeschaltet sind, ein Betrieb gewerblicher Art vorliegen kann. Der Gesetzgeber ist damit über das ursprüngliche Ziel, die juristischen Personen des öffentlichen Rechts zur Wahrung der Wettbewerbsgleichheit zu besteuern, deutlich hinausgegangen.³⁰¹ Insofern ist der herrschenden Literaturmeinung – § 4 Abs. 5 Satz 2 KStG ersatzlos zu streichen³⁰² – vorbehaltlos beizupflichten. Denn diese Regelung ist sinnwidrig, da sie eine unnötige Selbstbesteuerung des Staates außerhalb jeden Wettbewerbs nahe legt; damit vernebelt sie den Gesetzeszweck.³⁰³ Soweit also einer staatlichen Hochschule das alleinige Recht zusteht, eine bestimmte Betätigung auszuüben, kann ihre Besteuerung nicht mit Wettbewerbsargumenten gerechtfertigt werden.³⁰⁴ In solchen Fällen handelt es sich mangels tatsächlicher oder potentieller Konkurrenz immer um eine „nichtunternehmerische“ hoheitliche Betätigung.

³⁰¹ So schon *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 913 zu § 2 UStG (Stand: März 2001).

³⁰² Vgl. anstatt aller *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 101-102; *Landwehr*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 2000, S. 148.

³⁰³ So die zutreffende Umschreibung von *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 101-102.

³⁰⁴ A. A. *Siegel*, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 1999, S. 207-208; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, S. 95-96, deren Meinung nach selbst das Fehlen eines potentiellen Wettbewerbs aufgrund eines rechtlichen Monopols nicht ausreicht, um eine juristische Person des öffentlichen Rechts abschließend von der Besteuerung auszuklammern. Besteuerungsrelevant sei letztlich auch, ob „nach“ Aufhebung des rechtlichen Monopols die infrage stehende Tätigkeit auch von privaten Unternehmen ausgeübt werden könnte. Damit wäre die Steuerpflicht öffentlich-rechtlicher Unternehmen unter Umständen selbst in den Fällen angezeigt, in denen sowohl ein tatsächlicher als auch ein zukünftig möglicher Wettbewerb von Rechts wegen versagt ist und insoweit steuerliche Wettbewerbsverzerrungen mangels Wettbewerbsverhältnis undenkbar sind.

2.2.2 Prämisse II: Hinreichend konkrete Erwartung des Marktzutritts

Die Annahme potentiellen Wettbewerbs kann nicht allein auf das Fehlen rechtlicher Hindernisse gestützt werden.³⁰⁵ Würde man allerdings ein solches Verständnis zugrunde legen und potentiellen Wettbewerb bereits dann bejahen, wenn die betreffende Tätigkeit ihrem Inhalt nach auch von privaten Rechtsträgern ausgeübt werden könnte,³⁰⁶ wäre letztlich nahezu jede privatwirtschaftliche Tätigkeit juristischer Personen des öffentlichen Rechts zu besteuern, da heute im Grunde genommen fast jede Tätigkeit des Staates auch von Privaten tatsächlich ausgeführt werden kann.³⁰⁷ Neben der rechtlichen Möglichkeit der Wettbewerbsteilnahme setzt ein potentieller Wettbewerb vielmehr die „hinreichend konkrete Erwartung des Marktzutritts“ voraus, welche mittels einer Prognoseentscheidung unter Berücksichtigung sämtlicher subjektiver und objektiver Momente zu bestimmen ist.³⁰⁸ Nur so kann sichergestellt werden, dass das Besteuerungsmerkmal der Wettbewerbsrelevanz nicht überhand nimmt.

Ob der Marktzutritt eines privaten Unternehmens auf dem betreffenden Absatzmarkt ohne den Einfluss des Steuerprivilegs der dort bereits wirtschaftenden staatlichen Hochschule ausreichend realistisch erscheint und insofern ein potentieller Wettbewerb besteht, ist insbesondere von den bei einem Marktzutritt zu überwindenden Erschwernissen abhängig: So können zum Beispiel ein erheblicher technischer Vorsprung oder die wirtschaftliche und finanzielle Potenz der bereits auf dem Markt befindlichen Hochschule, eine ungün-

³⁰⁵ Ebenso *Gloy*, in: *Gloy/Loschelder*, Handbuch des Wettbewerbsrechts, 2005, Rdnr. 19 zu § 9.

³⁰⁶ So *BFH*, Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 910-913, hier S. 912; *BFH*, Urteil vom 21.09.1989, V R 89/85, BStBl. II 1990, S. 95-98, hier S. 97; *BFH*, Urteil vom 14.03.1990, I R 156/87, BStBl. II 1990, S. 866-868, hier S. 868; *BFH*, Urteil vom 27.06.1990, I R 166/85, BFH/NV 1991, S. 628-631, hier S. 629.

³⁰⁷ Gleicher Ansicht *Kießner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 131; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 829; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 128-129.

³⁰⁸ Vgl. *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 829; *Gloy*, in: *Gloy/Loschelder*, Handbuch des Wettbewerbsrechts, 2005, Rdnr. 19 zu § 9.

stige Patentlage, ein hoher Investitionsaufwand dem realistisch zu erwartenden Marktzutritt privatrechtlicher Mitbewerber entgegenstehen.³⁰⁹ Umgekehrt sind gegebene Umstände, wie die Nähe der Produktions- oder Dienstleistungsbereiche, erhebliche Finanzkraft, Beherrschung der erforderlichen Technologie und/oder ein auf Expansion angelegtes Verhalten auf Seiten der möglichen privatrechtlichen Konkurrenten als wichtige Anhaltspunkte dafür zu sehen, dass eine zukünftig mögliche Wettbewerbsbeziehung zwischen staatlicher Hochschule und privater Konkurrenz greifbar ist und insoweit ein potentieller Wettbewerb vorliegt.³¹⁰

3. „Steuerpflichtige“ Mitbewerber als Voraussetzung steuerschädlichen Wettbewerbs

Es sei an dieser Stelle die eigentliche Selbstverständlichkeit hervorgehoben, dass der Gesetzeszweck – Herstellung der Wettbewerbsgleichheit zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen – die Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen lediglich in den Fällen durchsetzen kann, in denen ein Wettbewerbsverhältnis³¹¹ zu „steuerpflichtigen“ privatwirtschaftlichen Mitbewerbern besteht; denn nur insoweit kann es für die Hochschule zu einem Vorteil aufgrund der Nichtbesteuerung kommen.³¹² Steht sie indes nur mit solchen Unternehmen in Wettbewerb, die in Bezug auf eine bestimmte Tätigkeit ebenfalls nicht der Umsatzsteuer unterliegen, so ist eine Umsatzbesteuerung aus Wettbewerbsgründen mangels Umsatzsteuervorteil nicht zu fordern.³¹³ Damit

³⁰⁹ So Gloy, in: Gloy/Loschelder, Handbuch des Wettbewerbsrechts, 2005, Rdnr. 19 zu § 9.

³¹⁰ Vgl. Gloy, in: Gloy/Loschelder, Handbuch des Wettbewerbsrechts, 2005, Rdnr. 19 zu § 9 (m. w. N.).

³¹¹ Dazu soeben unter *Erster Teil A.III.e.2* („Wettbewerbsverhältnis“).

³¹² In diesem Sinne auch Strahl, Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen, FR 1998, S. 761-774, hier S. 764.

³¹³ Erweist sich die Nichtbesteuerung der Hochschule angesichts der damit einhergehenden Versagung des Vorsteuerabzugs als handfester Steuernachteil und ist die konkurrierende steuerpflichtige und insbesondere damit auch vorsteuerabzugsberechtigte Privatwirtschaft dadurch im Wettbewerb begünstigt, so kann sich die staatliche Hochschule als juristische Person des öffentlichen Rechts nicht auf Art. 3 Abs. 1 GG (Gleichheitssatz) zur Durchsetzung ihrer Umsatzsteuerpflicht berufen. Das verfassungsrechtliche Gebot einer zu Gunsten privatrechtlicher Unternehmen wettbewerbsneutralen Auslegung des Begriffs der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ kann auf einen wettbewerbsorientierten Gesetzeszweck zu Gunsten öffentlich-rechtlicher Unternehmen nicht übertragen werden; so bereits Bader,

ist die Frage der Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen maßgebend auch von der steuerrechtlichen Beurteilung der konkurrierenden Tätigkeit privatrechtlicher Unternehmen abhängig.

IV. Zusammenfassung: Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht

Legt man die bisherigen Überlegungen zugrunde, so lässt sich als Zusammenfassung nachstehendes Prüfungsschema zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht darstellen:³¹⁴

Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, S. 105. Der Staat ist Adressat, aber nicht Träger materieller Grundrechte; vgl. *BVerfG*, Beschluss vom 08.07.1982, 2 BvR 1187/80, BVerfGE 61, S. 82-118, hier S. 100-101.

³¹⁴ Da die Problematik der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen noch hinsichtlich des Einflusses des Gemeinschaftsrechts zu untersuchen ist, ist dieses Prüfungsschema lediglich als Zusammenfassung der bisherigen Analyse – Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht – zu verstehen und insoweit nur vorläufig. Ferner sei erwähnt, dass hinsichtlich der hier vertretenen Interpretation der in diesem Prüfungsschema verwendeten Begriffe – soweit an dieser Stelle überhaupt notwendig – auf die vorangegangenen detaillierten Ausführungen zurückzugreifen ist.

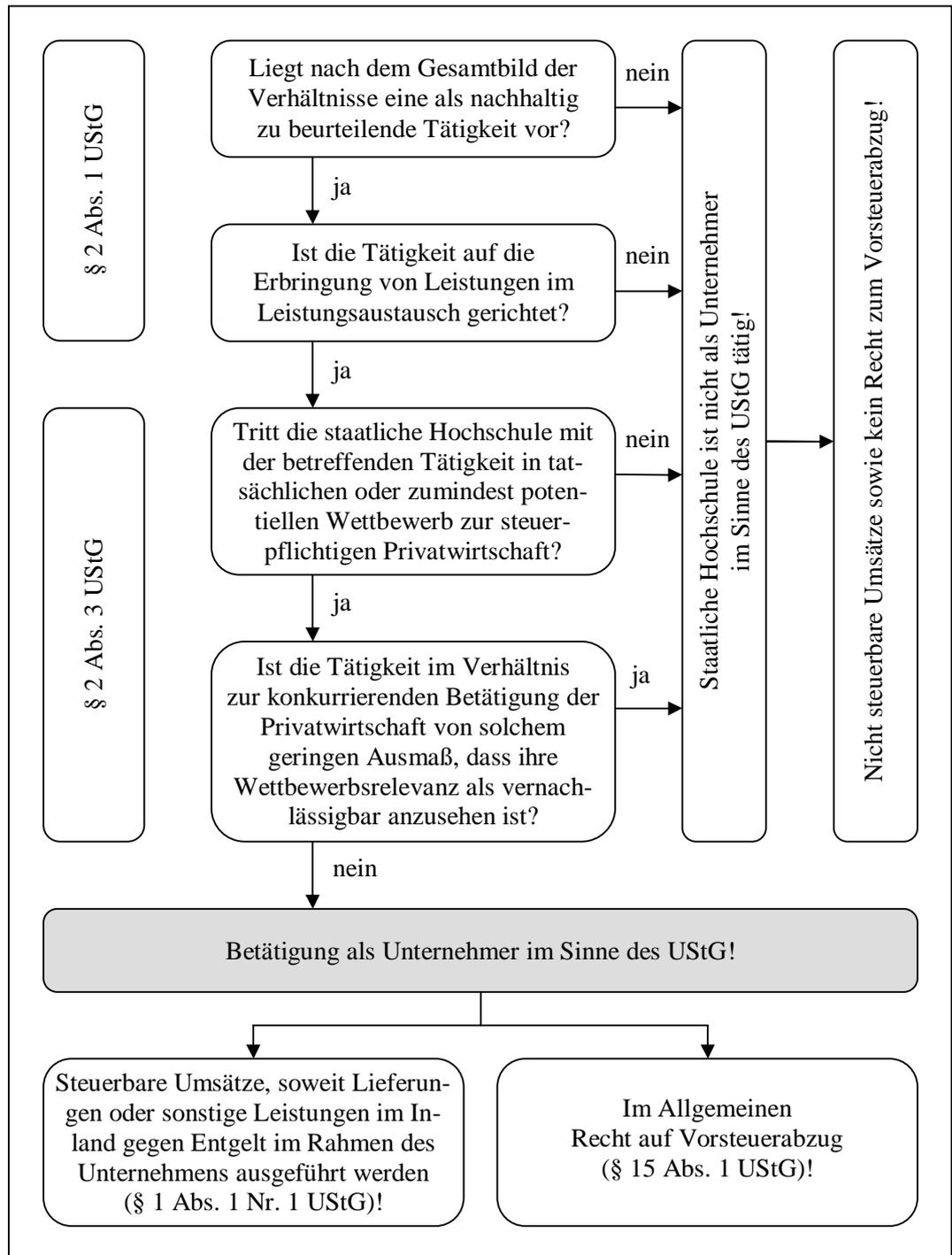


Abb. 3: Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht

B. Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen unter dem Einfluss der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Die bisherigen Ausführungen haben sich darauf beschränkt, die Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht darzulegen. Im Folgenden soll geklärt werden, inwieweit die nationale Regelung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie entspricht. Dazu werden die auf der Ebene des Gemeinschaftsrechts betroffenen Richtlinienbestimmungen näher untersucht und mit den nationalen – bereits analysierten – Vorschriften verglichen. Sofern die nationale Regelung ihrer gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe entgegensteht, bleibt zu klären, welche Bedeutung die EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung staatlicher Hochschulen in Deutschland entfaltet. Zwecks dieser Untersuchung ist es notwendig, zunächst den Einfluss der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie auf das nationale Umsatzsteuerrecht im Allgemeinen zu verdeutlichen.

I. Beeinflussung des nationalen Umsatzsteuerrechts durch das Recht der Europäischen Gemeinschaft

a. Harmonisierungsauftrag des EG-Vertrags

1. Nationales Umsatzsteuerrecht, Gemeinschaftsrecht und EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Rechtsgrundlage für das nationale Umsatzsteuerrecht sind das Umsatzsteuergesetz und die aufgrund gesetzlicher Ermächtigung erlassene Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung³¹⁵. Darüber hinaus wird das nationale Umsatzsteuerrecht maßgeblich durch das Recht der Europäischen Gemeinschaft³¹⁶ beeinflusst.

³¹⁵ Aktuelle Fassung: Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) in der Fassung der Bekanntmachung vom 21.02.2005, BGBl. I 2005, 434, letzte Änderung vom 20.12.2008, BGBl. I 2008, 2850.

³¹⁶ Die Europäische Gemeinschaft – im Folgenden abgekürzt mit EG – ist eine überstaatliche Rechtsgemeinschaft mit autonomer Rechtsordnung und selbständiger Rechtspersönlichkeit; vgl. *Oppermann*, Europarecht, 2005, Rz. 3-34 zu § 4 und Rz. 5-10 zu § 6. Die EG ist

Das Gemeinschaftsrecht, d. h. primäres³¹⁷ wie sekundäres³¹⁸ Gemeinschaftsrecht ist eigenständiges Recht, das auf dem Boden der einzelnen EG/EU-Mitgliedstaaten³¹⁹ und neben den jeweiligen nationalen Rechtsordnungen gilt.³²⁰ Das Gemeinschaftsrecht ist nicht Bestandteil der nationalen Rechtsordnung, sondern bildet eine eigenständige Rechtsordnung, die allerdings in das nationale Recht empfindlich hineinwirkt.³²¹

neben der Europäischen Atomgemeinschaft (EAG) eine der zwei Europäischen Gemeinschaften und damit Grundlage der Europäischen Union (EU); vgl. Art. 1 (ex-Art. A) Abs. 3 des Vertrages über die Europäische Union (EUV) vom 07.02.1992, BGBl. II 1992, 1251, letzte Änderung durch den Vertrag von Nizza vom 26.02.2001, BGBl. II 2001, 1666. Die EG – vor dem EU-Vertrag vom 07.02.1992 mit Europäischer Wirtschaftsgemeinschaft (EWG) bezeichnet – bleibt auch unter dem Dach der EU weiterhin gemeinschaftsrechtlich verfasst; vgl. Art. 2 (ex-Art. B) Abs. 1 Spiegelstrich 5, Art. 5 (ex-Art. E) und Art. 47 (ex-Art. M) EUV; siehe dazu ebenso *Hilf/Pache*, in: *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union, Rdnrn. 44 u. 45 zu Vor. EUV (Stand: Juni 2005); *Oppermann*, Europarecht, 2005, Rz. 1-3 zu § 6.

³¹⁷ Wesentlicher Bestandteil des primären Gemeinschaftsrechts ist der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) vom 25.03.1957, BGBl. II 1957, 766, in der Fassung des Vertrages über die Europäische Union (EUV) vom 07.02.1992, BGBl. II 1992, 1251, letzte Änderung durch den Vertrag von Nizza vom 26.02.2001, BGBl. II 2001, 1666; einschließlich der Annexe (Präambel, Anhang, Protokolle, Abkommen, Übereinkommen), die Bestandteile des Vertrages sind (siehe bspw. Art. 311 (ex-Art. 239) EGV), die späteren Änderungs- und Beitrittsverträge sowie Verträge und Abkommen, die den Gründungsvertrag ergänzen; vgl. *Oppermann*, Europarecht, 2005, Rz. 13 zu § 6.

³¹⁸ Das sekundäre Gemeinschaftsrecht besteht aus den von den Organen der Gemeinschaft erlassenen Rechtsakten, welche insbesondere die in dem EG-Vertrag gemäß Art. 249 (ex-Art. 189) EGV festgelegten Typen (Verordnungen, Richtlinien, Entscheidungen, Empfehlungen und Stellungnahmen) sind; zu den einzelnen in Art. 249 EGV genannten Typen von Rechtsakten vgl. *Schmidt*, in: *Groeben/Schwarze*, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 2004, Rn. 25-59 zu Art. 249 EGV.

³¹⁹ Mit Inkrafttreten des EU-Vertrages zum 01.01.1993 kann sich kein neuer Mitgliedstaat mehr allein der EG anschließen, da er gemäß Art. 49 (ex-Art. O) EUV ausschließlich der EU beitrifft. Der Beitritt zur EG führt demnach notwendigerweise über die Zugehörigkeit zur EU; vgl. *Zuleeg*, in: *Groeben/Schwarze*, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 2003, Rn. 14 zu Art. 1 EGV.

³²⁰ Vgl. *Classen*, in: *Mangoldt/Klein/Starck*, Bonner Grundgesetz, Kommentar, 2000, Rdnr. 62 zu Art. 23 GG; *Zuleeg*, in: *Groeben/Schwarze*, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 2003, Rn. 22 zu Art. 1 EGV. Das *BVerfG*, Beschluss vom 18.10.1967, 1 BvR 248/63 u. 216/67, BVerfGE 22, S. 293-299, hier S. 296 hat anerkannt, dass das Gemeinschaftsrecht neben der deutschen Rechtsordnung als eigenständige Rechtsordnung gilt.

³²¹ Vgl. *Birkenfeld*, Der Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsverwirklichung im Steuerrecht, *StuW* 1998, S. 55-75, hier S. 56.

Der Grundsatz der Gemeinschaftstreue des Art. 10 (ex-Art. 5) EGV verpflichtet die Mitgliedstaaten, alle geeigneten Maßnahmen zur Erfüllung des EG-Vertrages zu treffen und alle Maßnahmen zu unterlassen, welche die Verwirklichung der Ziele des EG-Vertrages gefährden könnten.³²² Um diesen vertraglichen Verpflichtungen von Seiten Deutschlands gerecht zu werden, ermöglicht der in Art. 23 Abs. 1 GG von Verfassungs wegen eingeräumte Rechtsanwendungsbefehl die unmittelbare und vorrangige Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts im nationalen Rechtsraum.³²³ Gemeinschaftsrecht ist somit „Recht und Gesetz“ im Sinne von Art. 20 Abs. 3 GG, an das die vollziehende Gewalt und die nationale Rechtsprechung gebunden sind.³²⁴ Ob und inwieweit jedoch das Gemeinschaftsrecht nur Wirkung gegenüber dem Staat als solchen oder aber auch umfassende Wirkung gegenüber den einzelnen Rechtspersonen in dem Staat entfaltet, ist nach dem Charakter der zur Durchführung des Gemeinschaftsrechts erlassenen Rechtsakte und den hierfür in dem EG-Vertrag festgelegten Regeln zu beantworten.³²⁵

Nach Art. 93 (ex-Art. 99) EGV sind die Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern in den Mitgliedstaaten zu harmonisieren, soweit dies für das Funktionieren des Binnenmarktes notwendig ist. Die Harmonisierung hat gemäß Art. 93 (ex-Art. 99) EGV durch einstimmig erlassene Bestimmungen des Rates auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu erfolgen. Der in Art. 93 (ex-Art. 99) EGV verwendete Begriff der „Bestimmungen“ umfasst die in Art. 249 (ex-Art. 189) Abs. 1 EGV aufgeführten Rechtsakte. Somit erlässt der Rat nach Art. 93 (ex-Art. 99) in Verbindung mit Art. 249 (ex-

³²² Vgl. zu den Handlungs- und Unterlassungspflichten im Rahmen der Gemeinschaftstreue gemäß Art. 10 (ex-Art. 5) EGV *Zuleeg*, in: *Groeben/Schwarze*, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 2003, Rn. 1-12 zu Art. 10 EGV.

³²³ Vgl. *BVerfG*, Beschluss vom 29.05.1974, 2 BvL 52/71, BVerfGE 37, S. 271-305, hier S. 280 (sog. „Solange I“-Beschluss); *BVerfG*, Beschluss vom 22.10.1986, 2 BvR 197/83, BVerfGE 73, S. 339-388, hier S. 374-375 (sog. „Solange II“-Beschluss).

³²⁴ Vgl. *Birkenfeld*, Der Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsverwirklichung im Steuerrecht, *StuW* 1998, S. 55-75, hier S. 61; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 235.

³²⁵ In diesem Sinne auch *Oppermann*, *Europarecht*, 2005, Rz. 14 zu § 8.

Art. 189) Abs. 1 EGV zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern Verordnungen, Richtlinien und Entscheidungen, spricht Empfehlungen aus oder gibt Stellungnahmen ab.

Das charakteristische Instrument bisheriger Harmonisierungsbestrebungen ist die EG-Richtlinie.³²⁶ Sie räumt den Staaten bei ihrer Umsetzung in nationales Recht einen Gestaltungsspielraum ein, da sie gemäß Art. 249 (ex-Art. 189) Abs. 3 EGV für jeden Mitgliedstaat, an den sie gerichtet ist, nur hinsichtlich des zu erreichenden Zieles verbindlich ist, ihm jedoch die Wahl der Form und der Mittel überlässt. Damit sind vor allem EG-Richtlinien geeignet, nationale Besonderheiten der einzelnen Staaten zu berücksichtigen.³²⁷

In Ausfüllung der Harmonisierung der nationalen Rechtsvorschriften über die Umsatzsteuern sind bislang eine Vielzahl von EG-Richtlinien ergangen.³²⁸ Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – sogenannte EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie – enthält das derzeit geltende gemeinschaftsrechtliche Umsatzsteuerrecht (Art. 1 Abs. 1 der EG-MwStSystRL). Diese am 01.01.2007 in Kraft getretene neue Richtlinie ersetzt nicht nur die bisher maßgebliche 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie³²⁹ einschließlich der später dazu ergangenen Änderungsrichtlinien, sondern auch die bis zu diesem Zeitpunkt noch geltenden Regelungen der 1. EG-Umsatzsteuerrichtlinie^{330 331}.

³²⁶ Vgl. *Rodriguez Iglesias*, Gedanken zum Entstehen einer Europäischen Rechtsordnung, NJW 1999, S. 1-9, hier S. 3; *Eilers/Bahns/Sedlaczek*, in: *Groeben/Schwarze*, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 2003, Rn. 17 zu Art. 93 EGV.

³²⁷ Vgl. *Theile*, Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer, 1995, S. 11-12.

³²⁸ Eine Übersicht über die bisher ergangenen EG-Umsatzsteuerrichtlinien bei *Europäische Union*, Fundstellennachweis des geltenden Gemeinschaftsrechts, Kapitel 09 (Steuerwesen), S. 5-12 (Stand: April 2009).

³²⁹ Sechste Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern. Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage, ABl. 1977 Reihe L Nr. 145/1, aufgehoben durch Art. 411 Abs. 1 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie vom 28.11.2006.

³³⁰ Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11.04.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl. 1967 Nr. 71/1301, aufgehoben durch Art. 411 Abs. 1 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie vom 28.11.2006.

2. Erfordernis der Umsetzung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie in nationales Umsatzsteuerrecht

Anders als EG-Verordnungen, die gemäß Art. 249 (ex-Art. 189) Abs. 2 EGV stets unmittelbar in jedem Mitgliedstaat gelten, wendet sich eine EG-Richtlinie nach der ausdrücklichen Formulierung in Art. 249 (ex-Art. 189) Abs. 3 EGV nicht unmittelbar an den Bürger, sondern lediglich unmittelbar an den Staat.³³² Der Staat wird seinerseits jedoch mittels Art. 249 (ex-Art. 189) Abs. 3 EGV in Verbindung mit dem Grundsatz der Gemeinschaftstreue des Art. 10 (ex-Art. 5) EGV verpflichtet, den Inhalt der Richtlinie ordnungsgemäß, d. h. rechtzeitig, vollständig und richtig, in nationale Gesetze zu übertragen.³³³ Somit ist die (idealtypische) Wirkung einer EG-Richtlinie im innerstaatlichen Recht gemeinschaftsrechtlich vorgegeben.³³⁴ Immer dann, wenn der Richtliniengehalt ordnungsgemäß in ein nationales Gesetz übertragen wurde, entfaltet er über den Weg der vom Staat ergriffenen gesetzlichen Umsetzungsmaßnahme rechtsverbindliche Wirkung für den Bürger.³³⁵ Dabei kommt es jedoch nicht darauf an, ob der nationale Gesetzgeber die Regelungssystematik oder gar den Wortlaut der Richtlinie übernommen hat.³³⁶ Auf welche Weise der nationale Gesetzgeber die Vorgaben der EG-Richtlinie in das eigene Recht übernimmt, steht bekanntlich allein in seinem Ermessen (Art. 249 (ex-

³³¹ „Verweisungen auf die aufgehobenen Richtlinien [insbesondere Verweisungen auf die 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie] gelten als Verweisungen auf die vorliegende Richtlinie [EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie] und sind nach Maßgabe der Entsprechungstabelle in Anhang XII zu lesen.“ (Art. 411 Abs. 2 der EG-MwStSystRL).

³³² Vgl. *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union, Rdnr. 130 zu Art. 249 EGV (Stand: August 2002).

³³³ Vgl. *Birkenfeld*, Der Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsverwirklichung im Steuerrecht, *StuW* 1998, S. 55-75, hier S. 62-63.

³³⁴ Vgl. *Reiß*, Die nicht ordnungsgemäße Umsetzung von EG-Steuerrichtlinien und ihre Folgen, *StuW* 1994, S. 323-330, hier S. 327.

³³⁵ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 19.01.1982, Rs. 8/81, *EuGHE* 1982, S. 53-84, hier S. 70.

³³⁶ Die Umsetzung von EG-Richtlinien in ein nationales Gesetz bedingt nicht notwendigerweise eine förmliche und wörtliche Übernahme ihrer Bestimmungen, vgl. *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union, Rdnr. 140 zu Art. 249 EGV (Stand: August 2002). Es ist vielmehr ein nationaler Rechtszustand erforderlich, der die vollständige Anwendung der Richtlinieninhalte gewährleistet, vgl. *EuGH*, Urteil vom 23.05.1985, Rs. 29/84, *EuGHE* 1985, S. 1661-1678, hier S. 1673; *EuGH*, Urteil vom 28.02.1991, Rs. C-131/88, *EuGHE* I 1991, S. 825-882, hier S. 825-826.

Art. 189) Abs. 3 EGV). Besondere Probleme hinsichtlich der Wirkung der hier infrage stehenden EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie ergeben sich somit erst dann, wenn ihre Inhalte nicht ordnungsgemäß umgesetzt sind, d. h. Bestimmungen des nationalen Umsatzsteuerrechts im Ergebnis nicht mit den Vorgaben der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie in Übereinstimmung gebracht werden können und insoweit dem Gemeinschaftsrecht entgegenstehen.³³⁷

b. Einwirkungen der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie auf das nationale Umsatzsteuerrecht

Bei nicht wörtlicher Übernahme der Richtlinienbestimmungen sind Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes dann ordnungsgemäß an das Gemeinschaftsrecht angepasst, wenn sie richtlinienkonform ausgelegt werden können.³³⁸ Führt dagegen der Vergleich zwischen nationaler Vorschrift und entsprechender Richtlinienbestimmung zu einer Abweichung, die sich nicht durch das Verfahren der richtlinienkonformen Auslegung beheben lässt, so entfaltet die Vorgabe der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie unter bestimmten Voraussetzungen unmittelbare Wirkung und genießt insoweit Anwendungsvorrang gegenüber den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes.³³⁹

1. Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts

Die Finanzgerichtsbarkeit, d. h. Finanzgerichte sowie Bundesfinanzhof, und die Finanzbehörden haben das nationale Umsatzsteuerrecht im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie auszulegen.³⁴⁰ Das Gebot der richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts

³³⁷ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 19.01.1982, Rs. 8/81, *EuGHE* 1982, S. 53-84, hier S. 70.

³³⁸ Dazu sogleich unter *Erster Teil B.I.b.1* („Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts“).

³³⁹ Dazu später unter *Erster Teil B.I.b.2* („Unmittelbare Anwendung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie“).

³⁴⁰ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 08.10.1987, Rs. 80/86, *EuGHE* 1987, S. 3969-3988, hier S. 3986; *EuGH*, Urteil vom 13.11.1990, Rs. C-106/89, *EuGHE* I 1990, S. 4135-4161, hier S. 4159; *EuGH*, Urteil vom 16.12.1993, Rs. C-334/92, *EuGHE* I 1993, S. 6911-6934, hier S. 6932.

leitet sich aus dem Grundsatz der Gemeinschaftstreue des Art. 10 (ex-Art. 5) EGV ab³⁴¹ und betrifft folglich alle innerstaatlichen Organe.³⁴²

Der EuGH hat zur richtlinienkonformen Auslegung erläutert, dass „das zur Durchführung der Richtlinie erlassene Gesetz unter voller Ausschöpfung des Beurteilungsspielraums, den ihm das nationale Recht einräumt, in Übereinstimmung mit den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts auszulegen und anzuwenden“³⁴³ ist. Hieraus bestimmt sich zwar nicht der (Vor-)Rang der richtlinienkonformen Auslegung im Verhältnis zu den traditionellen Auslegungsmethoden,³⁴⁴ gleichwohl aber ihre Auslegungsgrenze:³⁴⁵ Richtlinienkonforme Auslegung ist an die Grenze nationaler Gesetzesauslegung gebunden,³⁴⁶ welche nach herrschender Meinung³⁴⁷ durch den äußerst möglichen Wortsinn der entsprechenden Regelung bestimmt wird. Das Ergebnis der Auslegung nach den traditionellen Auslegungsmethoden ist – soweit noch im Rahmen des möglichen Wortsinns – mit Hilfe der richtlinienkonformen Auslegung in der Art zu überprüfen, dass von mehreren Interpretationen derjenigen der Vorzug einzuräumen ist, die dem Wortlaut und dem Zweck der EG-Richtlinie am besten entspricht.³⁴⁸ Folglich kann das Gebot zur richtlinienkonformen Auslegung den nationalen Rechtsanwender nur insoweit treffen, als die nationalen

³⁴¹ Vgl. *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union, Rdnr. 153 zu Art. 249 EGV (Stand: August 2002).

³⁴² Vgl. *Bogdandy*, in: *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union, Rdnr. 24 zu Art. 10 EGV (Stand: August 2002).

³⁴³ *EuGH*, Urteil vom 10.04.1984, Rs. 14/83, EuGHE 1984, S. 1891-1920, hier S. 1909.

³⁴⁴ Vgl. *Kruse/Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, Tz. 245 zu § 4 AO (Stand: Oktober 2001). Das Gebot der richtlinienkonformen Auslegung ist unbestritten. Streit besteht aber über den Rang der richtlinienkonformen Auslegung im Verhältnis zu den traditionellen Auslegungsmethoden; vgl. dazu ausführlich *Schön*, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, 1993, S. 35-45.

³⁴⁵ Vgl. *Jarass*, Grundfragen der innerstaatlichen Bedeutung des EG-Rechts, 1994, S. 93-96.

³⁴⁶ Vgl. *Probst*, Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, in: *Woerner*, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, 1990, S. 137-165, hier S. 141; *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU, 2003, S. 35.

³⁴⁷ Vgl. nur *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 1991, S. 343; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, S. 1271-1272.

Vorschriften überhaupt Auslegungsspielräume zulassen.³⁴⁹ Damit bedarf es richtigerweise keiner richtlinienkonformen Auslegung, wenn die nationale Vorschrift hinsichtlich Systematik und Inhalt der Richtlinienanforderung entspricht.³⁵⁰ Demgegenüber ist eine Vorschrift des Umsatzsteuergesetzes als nicht richtlinienkonform anzusehen, wenn keines der nach anerkannten nationalen Auslegungsgrundsätzen zulässigen Auslegungsergebnisse sich mit dem Gehalt der Richtlinienbestimmung vereinbaren lässt. Insoweit ist die richtlinienkonforme Auslegung mit der verfassungskonformen Auslegung vergleichbar.³⁵¹

2. Unmittelbare Anwendung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Obwohl eine EG-Richtlinie anders als eine EG-Verordnung keine unmittelbare Geltung hat und nur gegenüber dem Mitgliedstaat verbindlich ist,³⁵² kann sie unter bestimmten Voraussetzungen unmittelbare Wirkung gegenüber dem Bürger entfalten.³⁵³ Insoweit genießen Richtlinienbestimmungen An-

³⁴⁸ Vgl. *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 152-153; *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU, 2003, S. 35.

³⁴⁹ Vgl. *Jarass*, Grundfragen der innerstaatlichen Bedeutung des EG-Rechts, 1994, S. 93; *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union, Rdnr. 153 zu Art. 249 EGV (Stand: August 2002).

³⁵⁰ Vgl. *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union, Rdnr. 153 zu Art. 249 EGV (Stand: August 2002).

³⁵¹ Vgl. *Dänzer-Vanotti*, Methodenstreit um die den EG-Richtlinien konforme Auslegung, DB 1994, S. 1052-1055, hier S. 1054-1055; *Kruse/Drüen*, in: *Tipke/Kruse*, Kommentar zur AO und FGO, Tz. 246 zu § 4 AO (Stand: Oktober 2001); vgl. ebenso *BVerfG*, Beschluss vom 09.01.1991, 1 BvR 929/89, BVerfGE 83, S. 201-216, hier S. 214-215.

³⁵² Dazu oben unter *Erster Teil B.I.a.2* („Erfordernis der Umsetzung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie in nationales Umsatzsteuerrecht“).

³⁵³ *EuGH*, *BVerfG*, *BFH* und *BMF* haben den Bestimmungen der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie unter bestimmten Voraussetzungen unmittelbare Wirkung zuerkannt; siehe dazu *EuGH*, Urteil vom 19.01.1982, Rs. 8/81, EuGHE 1982, S. 53-84, hier S. 70-71; *BVerfG*, Beschluss vom 08.04.1987, 2 BvR 687/85, BVerfGE 75, S. 223-246, hier S. 244; *BFH*, Beschluss vom 29.08.1991, V B 113/91, BStBl. II 1992, S. 267-269, hier S. 269; *BMF* vom 20.02.1992, IV A 1 – S 7056 a – 43/92, IV A 2 – S 7102 – 1/92, BStBl. I 1992, S. 220.

wendungsvorrang gegenüber entgegenstehendem nationalem Umsatzsteuerrecht.³⁵⁴

2.1 Voraussetzungen der unmittelbaren Anwendung

Richtlinienbestimmungen wirken dann wie unmittelbar geltendes und damit vorrangig anwendbares Recht, wenn sie (erstens) inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen und (zweitens) dem Bürger eine gegenüber dem nationalen Umsatzsteuerrecht günstigere Rechtsposition einräumen.³⁵⁵ Ob diese Voraussetzungen vorliegen, richtet sich dabei nicht nach der Richtlinie als solcher insgesamt, sondern es kommt auf die einzelne Richtlinienbestimmung hinsichtlich Wortlaut, Rechtsnatur und Systematik an.³⁵⁶ Die hier maßgebliche EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie kann daher sowohl unmittelbar wirksame wie nicht unmittelbar wirksame Bestimmungen enthalten, wobei Prüfgegenstand der Voraussetzungen nur eine „vollständige“ Bestimmung sein kann, nicht ein bloßes Teilelement – wie beispielsweise eine einzelne Begriffsdefinition.³⁵⁷

Inhaltlich unbedingt und hinreichend genau ist eine Richtlinienbestimmung insbesondere dann, wenn sie ohne Vorbehalt ist, dem Mitgliedstaat kein Ermessen hinsichtlich der inhaltlichen Umsetzung zusteht und wenn sie allgemein und unzweideutig Vorgaben zum sachlichen Regelungsgehalt trifft.³⁵⁸ Hierbei steht die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe der hinreichenden

³⁵⁴ Vgl. *Classen*, in: *Mangoldt/Klein/Starck*, Bonner Grundgesetz, Kommentar, 2000, Rdnr. 62 zu Art. 23 GG; *Klenk*, in: *Sölch/Ringleb/List*, Umsatzsteuergesetz. Kommentar, Rz. 21 zu Vor. § 1 UStG (Stand: September 2004).

³⁵⁵ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 19.01.1982, Rs. 8/81, EuGHE 1982, S. 53-84, hier S. 71; *EuGH*, Urteil vom 11.07.2002, Rs. C-62/00, UR 2002, S. 436-440, hier S. 438.

³⁵⁶ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 04.12.1974, Rs. 41/74, EuGHE 1974, S. 1337-1360, hier S. 1356. Siehe auch *Heidner*, Wirkungsweise von EG-Richtlinien im deutschen Steuerrecht, UR 2003, S. 69-74, hier S. 72.

³⁵⁷ Vgl. *Jarass*, Grundfragen der innerstaatlichen Bedeutung des EG-Rechts, 1994, S. 72-73.

³⁵⁸ Vgl. dazu *EuGH*, Urteil vom 04.12.1974, Rs. 41/74, EuGHE 1974, S. 1337-1360, hier S. 1355. Siehe auch *EuGH*, Urteil vom 26.02.1986, Rs. 152/84, EuGHE 1986, S. 723-751, hier S. 750; *EuGH*, Urteil vom 04.12.1986, Rs. 71/85, EuGHE 1986, S. 3855-3878, hier S. 3875; siehe auch *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU, 2003, S. 32.

Klarheit einer Richtlinienbestimmung solange nicht entgegen, wie dieser Begriff noch auslegungsfähig ist.³⁵⁹

Weil es ausgeschlossen ist, dass ein innerstaatliches Organ sich zu Lasten eines Steuerpflichtigen auf eine Richtlinienbestimmung berufen darf,³⁶⁰ kann eine unmittelbare Wirkung nur von einer den Steuerpflichtigen begünstigenden, nicht aber von einer belastenden Richtlinienbestimmung ausgehen.³⁶¹ Die Formulierung, ein Steuerpflichtiger könne sich auf eine ihn begünstigende Richtlinienbestimmung berufen, darf dabei nicht dahingehend verstanden werden, dass Richtlinienbestimmungen erst durch die Berufung des Steuerpflichtigen unmittelbare Wirkung entfalten.³⁶² Vielmehr sind unter Beachtung der vorgenannten Voraussetzungen alle innerstaatlichen Organe über den Grundsatz der Gemeinschaftstreue gemäß Art. 10 (ex-Art. 5) EGV verpflichtet, eine begünstigende Richtlinienbestimmung unter Außerachtlassung der damit nicht im Einklang stehenden nationalen Vorschriften anzuwenden.³⁶³

2.2 Abgrenzung zur richtlinienkonformen Auslegung

Führt der Vergleich zwischen nationaler Vorschrift und entsprechender Richtlinienbestimmung zu einer Abweichung, die sich nicht durch das Verfahren der richtlinienkonformen Auslegung beheben lässt, so ist die unmittelbare Anwendung der Richtlinienbestimmung zu prüfen.³⁶⁴ Die richtlinienkonforme Auslegung einer nationalen Vorschrift ist somit der Prüfung der un-

³⁵⁹ Vgl. *Jarass*, Grundfragen der innerstaatlichen Bedeutung des EG-Rechts, 1994, S. 76-77.

³⁶⁰ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 26.02.1986, Rs. 152/84, EuGHE 1986, S. 723-751, hier S. 748-749.

³⁶¹ Vgl. *Hirsch*, Wichtige Einflüsse der EuGH-Rechtsprechung auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 1998, S. 489-495, hier S. 490.

³⁶² Vgl. *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union, Rdnr. 164 zu Art. 249 EGV (Stand: August 2002).

³⁶³ Vgl. *Birkenfeld*, Deutsches Umsatzsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht der EG, UR 1989, S. 329-339, hier S. 335; *Nettesheim*, in: *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union, Rdnrn. 167-168 zu Art. 249 EGV (Stand: August 2002); *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU, 2003, S. 30-33.

³⁶⁴ Vgl. *Probst*, Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, in: *Woerner*, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, 1990, S. 137-165, hier S. 139.

mittelbaren Anwendung der Richtlinienbestimmung insoweit logisch vorge- lagert, als der Anwendungsvorrang der Richtlinienbestimmung nur zum Tra- gen kommt, wenn diese nicht ordnungsgemäß in nationales Gesetzesrecht um- gesetzt ist.³⁶⁵ Ob eine Richtlinienbestimmung ordnungsgemäß umgesetzt wurde, bestimmt sich aber insbesondere auf Grundlage der Möglichkeit zur richtlinienkonformen Auslegung der nationalen Vorschrift.³⁶⁶

Es muss zwischen beiden Rechtsinstituten, d. h. zwischen richtlinien- konformer Auslegung des Umsatzsteuergesetzes und unmittelbarer Anwen- dung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie streng getrennt werden.³⁶⁷ Wäh- rend das Rechtsinstitut der unmittelbaren Wirkung der Richtlinienbestimmung ausschließlich zugunsten des Steuerpflichtigen wirkt, kann die richtlinienkon- forme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes auch zu einem für den Steuer- pflichtigen ungünstigen Ergebnis führen.³⁶⁸ Darüber hinaus setzt die richtli- nienkonforme Auslegung – anders als die unmittelbare Wirkung – weder die hinreichende Bestimmtheit noch die Klarheit der Richtlinienbestimmung vor- aus.³⁶⁹ Die richtlinienkonforme Auslegung ist somit in ihrem Anwendungs- bereich weitreichender als die unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestim- mung.³⁷⁰ Ist jedoch die Richtlinienvorgabe zugunsten des Steuerpflichtigen hinreichend bestimmt, so macht es aus Sicht des Steuerpflichtigen im Ergebnis keinen Unterschied, ob sich dieser auf eine richtlinienkonforme Auslegung der

³⁶⁵ Vgl. *Schön*, Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuer- rechts, in: *Lehner*, Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 167-200, hier S. 180.

³⁶⁶ Vgl. *Heidner*, Wirkungsweise von EG-Richtlinien im deutschen Steuerrecht, UR 2003, S. 69-74, hier S. 73.

³⁶⁷ Vgl. *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 253 zu Einf. UStG (Stand: November 2000).

³⁶⁸ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 08.10.1987, Rs. 80/86, EuGHE 1987, S. 3969-3988, hier S. 3986-3987; *BFH*, Urteil vom 02.04.1998, V R 34/97, BStBl. II 1998, S. 695-698, hier S. 697.

³⁶⁹ Vgl. *Jarass*, Grundfragen der innerstaatlichen Bedeutung des EG-Rechts, 1994, S. 91.

³⁷⁰ Vgl. *Jarass*, Grundfragen der innerstaatlichen Bedeutung des EG-Rechts, 1994, S. 91; *Heidner*, Wirkungsweise von EG-Richtlinien im deutschen Steuerrecht, UR 2003, S. 69-74, hier S. 73.

nationalen Vorschrift oder auf die Bestimmung der EG-Mehrwertsteuer-systemrichtlinie unmittelbar selbst beruft.³⁷¹

3. Der Europäische Gerichtshof als Auslegungsinstanz bei Zweifelsfragen

Über die Richtlinienkonformität einer Vorschrift des Umsatzsteuergesetzes kann nicht entschieden werden ohne vorherige Interpretation der entsprechenden Richtlinienbestimmung selbst.³⁷² Denn wenn nationales Umsatzsteuerrecht – wie zuvor dargestellt – nicht ohne Beachtung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe anzuwenden ist, dann ist auch die Klärung des Inhalts der zu beachtenden EG-Richtlinie elementare Voraussetzung für die nationale Rechtsanwendung. Die Ermittlung des Rechtsgehalts und der Tragweite einzelner Richtlinienbestimmungen wird dabei vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) geleistet.³⁷³ Er hat das Monopol zur Interpretation der Richtlinienbestimmungen.³⁷⁴

Gemäß Art. 234 (ex-Art. 177) Abs. 2 EGV kann im Zweifel hinsichtlich der Interpretation einzelner Richtlinienbestimmungen jedes nationale Gericht dem EuGH Fragen zur Auslegung der EG-Richtlinie vorlegen (sog. Vorabentscheidungsverfahren), wenn es die Entscheidung über die vorgelegte Frage zum Erlass seiner eigenen Entscheidung für erforderlich hält.³⁷⁵ Der

³⁷¹ Vgl. Schön, Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts, in: Lehner, Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 167-200, hier S. 190.

³⁷² Vgl. Schön, Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts, in: Lehner, Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 167-200, hier S. 192; Gaitanides, in: Groeben/Schwarze, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 2004, Rn. 18 zu Art. 234 EGV; Klenk, in: Sölch/Ringleb/List, Umsatzsteuergesetz. Kommentar, Rz. 34 zu Vor. § 1 UStG (Stand: September 2004).

³⁷³ Vgl. EuGH, Urteil vom 02.12.1997, Rs. C-188/95, EuGHE I 1997, S. 6820-6842, hier S. 6835.

³⁷⁴ Vgl. Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU, 2003, S. 25. Zu den Auslegungsmethoden des EuGH siehe Schön, Die Auslegung europäischen Steuerrechts, 1993, S. 45-54.

³⁷⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 02.04.1996, VII R 119/94, BFH/R 1996, S. 306-308, hier S. 307. Siehe auch Hirsch, Wichtige Einflüsse der EuGH-Rechtsprechung auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 1998, S. 489-495, hier S. 493.

BFH als letztinstanzliches Steuergericht ist dabei gemäß Art. 234 (ex-Art. 177) Abs. 3 EGV zur Vorlage derartiger Fragen nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet. Eine Vorlagepflicht entfällt lediglich, wenn die entscheidungserhebliche Auslegungsfrage entweder vom EuGH bereits beantwortet ist³⁷⁶ oder wenn die richtige Auslegung der Richtlinienbestimmung offenkundig ist³⁷⁷. Nicht zum Kreis der Vorlageberechtigten gehören die Parteien des Ausgangsverfahrens.³⁷⁸ Insoweit kann ein Steuerpflichtiger eine Vorabentscheidung nicht erzwingen. Allerdings besteht die Möglichkeit, das nationale Gericht von deren Notwendigkeit zu überzeugen.³⁷⁹

Bei dem Vorabentscheidungsverfahren handelt es sich nicht um ein Gerichtsverfahren, in welchem zuerst der EuGH und anschließend das nationale Gericht entscheidet, sondern es ist dem Charakter nach ein „Zwischenverfahren“, das einen Teilausschnitt des vor dem nationalen Gericht anhängigen Gesamtverfahrens bildet.³⁸⁰ Das Gesamtverfahren beginnt und endet vor dem nationalen Gericht, während es zwischenzeitlich vor den EuGH gelangt ist. Der EuGH gibt dem nationalen Gericht lediglich eine rechtskräftige und bindende Entscheidung zur gestellten Frage über die Auslegung einer Richtlinienbestimmung mit an die Hand,³⁸¹ ist aber nicht ermächtigt, über den konkreten Ausgangsfall des nationalen Gerichts selbst zu entscheiden.³⁸² Dem EuGH ob-

³⁷⁶ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 06.10.1982, Rs. 283/81, *EuGHE* 1982, S. 3415-3442, hier S. 3429.

³⁷⁷ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 06.10.1982, Rs. 283/81, *EuGHE* 1982, S. 3415-3442, hier S. 3430.

³⁷⁸ Vgl. *Gaitanides*, in: *Groeben/Schwarze*, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 2004, Rn. 41 zu Art. 234 EGV.

³⁷⁹ Ebenso *Heidner*, Wirkungsweise von EG-Richtlinien im deutschen Steuerrecht, UR 2003, S. 69-74, hier S. 74.

³⁸⁰ Vgl. *Rengeling/Middeke/Gellermann*, Rechtsschutz in der Europäischen Union, 1994, Rdnr. 350; *Gaitanides*, in: *Groeben/Schwarze*, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 2004, Rn. 87 zu Art. 234 EGV.

³⁸¹ Vgl. *Rengeling/Middeke/Gellermann*, Rechtsschutz in der Europäischen Union, 1994, Rdnr. 398.

³⁸² Vgl. *EuGH*, Urteil vom 15.07.1964, Rs. 6/64, *EuGHE* 1964, S. 1251-1311, hier S. 1269.

liegt somit die Auslegung, dem nationalen Gericht die Anwendung des Gemeinschaftsrechts.³⁸³

c. Zusammenfassung: Prüfungsschema zur Lösung eines Umsatzsteuerfalls im Lichte der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Der Umsatzsteuerfall ist zunächst – ohne Beachtung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie – ausschließlich nach nationalem Umsatzsteuerrecht zu lösen. Davon getrennt ist der USt-Fall auch nach Gemeinschaftsrecht zu lösen. Führt dabei die Anwendung der Richtlinienbestimmungen im Ergebnis zu einer vom nationalen Recht abweichenden Lösung, so bleibt zu klären, ob sich diese Abweichung durch Auslegung des nationalen Rechts im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie – sogenannte richtlinienkonforme Auslegung³⁸⁴ – beheben lässt. Hierbei ist zu beachten, dass die Grenze richtlinienkonformer Auslegung durch den äußerst möglichen Wortsinn der nationalen Regelung bestimmt wird. Demnach ist eine richtlinienkonforme Auslegung nur insoweit möglich, als das nationale Recht überhaupt Auslegungsspielräume zulässt.

Sofern eine richtlinienkonforme Auslegung möglich ist und sich dadurch bestehende Divergenzen ausräumen lassen, entfaltet der Richtliniengehalt über den Weg der richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Rechts rechtsverbindliche Wirkung für den Steuerpflichtigen. Insoweit kann die richtlinienkonforme Auslegung auch zu einem Ergebnis führen, das sich für den Steuerpflichtigen – im Vergleich zur Anwendung des nationalen Rechts unter Außerachtlassung des Gemeinschaftsrechts – als ungünstig erweist.

³⁸³ Ähnlich *Hirsch*, Wichtige Einflüsse der EuGH-Rechtsprechung auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 1998, S. 489-495, hier S. 494.

³⁸⁴ Dazu oben unter *Erster Teil B.I.b.1* („Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts“).

Ist eine richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts hingegen nicht möglich, so ist der Anwendungsvorrang³⁸⁵ der Richtlinie zu prüfen: Die EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie entfaltet dann unmittelbare Wirkung für den Steuerpflichtigen, wenn die betreffenden Richtlinienbestimmungen (erstens) inhaltlich unbedingt sowie hinreichend genau sind und (zweitens) den Steuerpflichtigen im Vergleich zur Anwendung des nationalen Rechts bei Nichtbeachtung des Gemeinschaftsrechts begünstigen.

In Anbetracht des eben Gesagten ergibt sich folgendes Prüfungsschema³⁸⁶ zur Lösung eines Umsatzsteuerfalls im Lichte der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie:

³⁸⁵ Dazu oben unter *Erster Teil B.I.b.2* („Unmittelbare Anwendung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie“).

³⁸⁶ Meines Wissens ist ein vergleichbares Prüfungsschema in der einschlägigen Fachliteratur nicht zu finden. Ähnliche Prüfungsschritte beschreibt *Jakob*, Umsatzsteuer, 2009, Rn. 21 zu § 1.

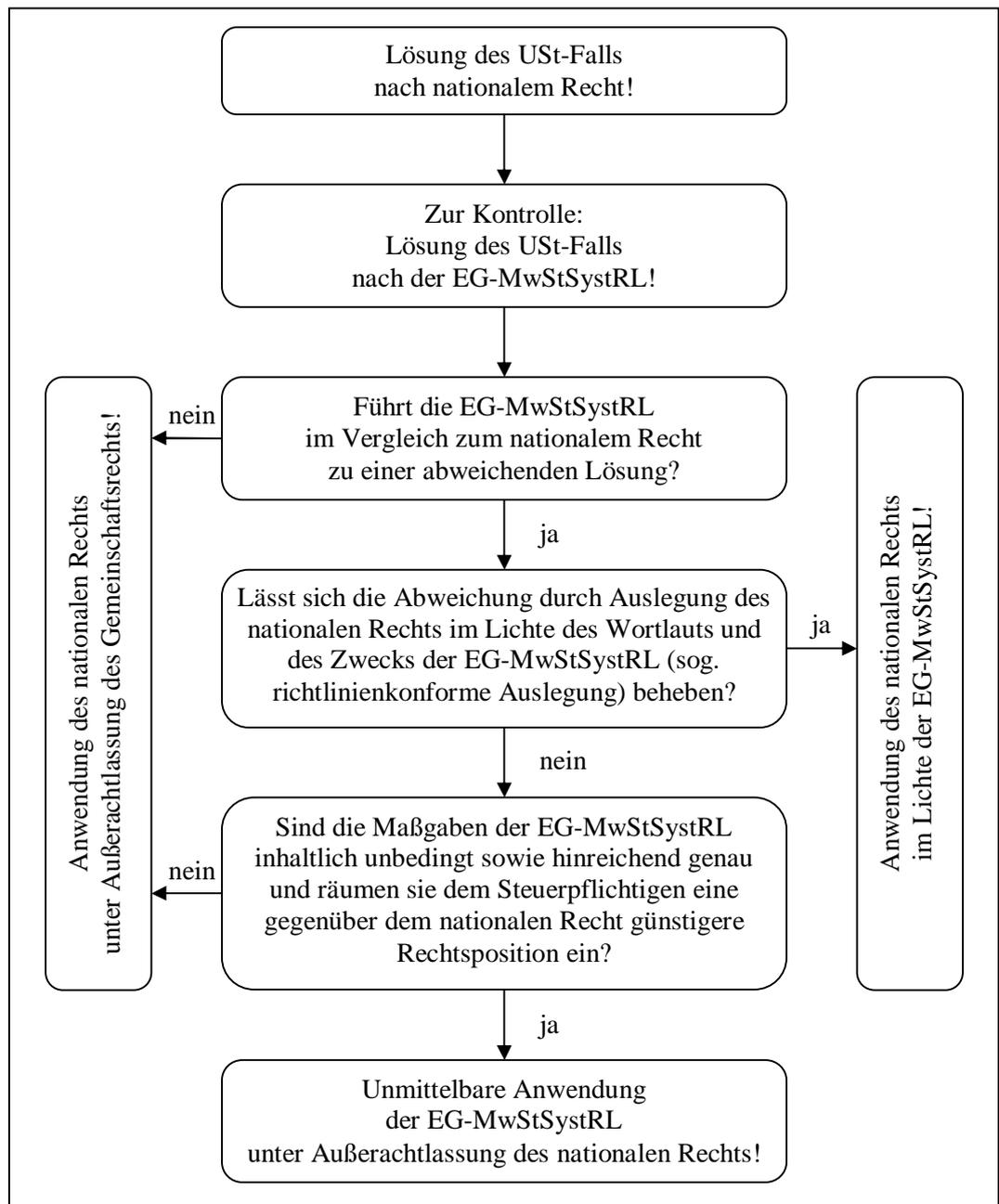


Abb. 4: Prüfungsschema zur Lösung eines Umsatzsteuerfalls im Lichte der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie

II. Gemeinschaftsrechtliche Vorgabe der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie

a. Staatliche Hochschulen als Steuerpflichtige in der Systematik der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie

1. Der „Steuerpflichtige“ der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie als gemeinschaftsrechtliche Vorgabe für den „Unternehmer“ im Sinne des Umsatzsteuergesetzes

Die EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie kennt den Begriff des Unternehmers (§ 2 UStG) nicht, sondern spricht in den Artikeln 9 bis 13 vom „Steuerpflichtigen“. Der gemeinschaftsrechtliche Begriff des „Steuerpflichtigen“ ist – wie im deutschen Umsatzsteuergesetz der des Unternehmers – insbesondere für die Verwirklichung von Umsätzen, die der Umsatzsteuer unterliegen (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der EG-MwStSystRL), und für den Vorsteuerabzug (Art. 168 ff. der EG-MwStSystRL) von Bedeutung.³⁸⁷ Insoweit kann die Vorgabe des EG-Rechts zur innerstaatlichen Definition des Umsatzsteuersubjekts – respektive zum Unternehmerbegriff des § 2 UStG – allein in den Bestimmungen über den „Steuerpflichtigen“ zu finden sein.³⁸⁸ Genauer: Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL gilt als Vorgabe für die allgemeine Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG und Art. 13 der EG-MwStSystRL als Vorgabe für § 2 Abs. 3 UStG.³⁸⁹

³⁸⁷ Der an verschiedenen Stellen im EG-Umsatzsteuerrecht verwendete Begriff des „Steuerpflichtigen“ ist ausnahmslos mit demselben Inhalt zu verstehen; vgl. dazu *EuGH*, Urteil vom 20.06.1991, Rs. C-60/90, UR 1993, S. 119-121, hier S. 120.

³⁸⁸ Vgl. *Probst*, Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, in: *Woerner*, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, 1990, S. 137-165, hier S. 144; *Heidner*, in: *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 2005, Rz. 8 zu § 2 UStG; *Hidien*, Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht, *StuW* 2005, S. 265-277, hier S. 271; *Lohse*, Die Hauptpersonen im Umsatz- und Mehrwertsteuerrecht, UR 2006, S. 92-98, hier S. 92.

³⁸⁹ Vgl. *Lohse*, in: *Raw/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Vor. zu Art. 4 der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie (Stand: Juni 2003) in Verbindung mit Anhang XII „Entsprechungstabelle“ der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie.

2. Allgemeine Steuerpflichtigen-Definition

Die Art. 9 bis 13 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie enthalten die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zum Subjekt der Umsatzsteuer.

In Art. 9 Abs. 1 wird der Begriff des Steuerpflichtigen in zweistufiger Weise definiert. Unterabsatz 1 enthält die Grunddefinition mit dem Wesensmerkmal der „wirtschaftlichen Tätigkeit“.³⁹⁰ Diese wird in Unterabsatz 2 durch Aufzählung bestimmter Einzeltätigkeiten (Satz 1) und durch die Einbeziehung bzw. Hervorhebung der Nutzung von Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umschrieben (Satz 2). Das in Art. 9 Abs. 1 Unterabsatz 1 ebenfalls enthaltene Merkmal der Selbständigkeit wird in den Art. 10 und 11 konkretisiert.³⁹¹

Die Steuerpflichtigen-Eigenschaft beginnt nicht erst mit Ausführung der ersten Umsätze gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der EG-MwStSystRL. Vielmehr entspricht es der ständigen Rechtsprechung des EuGH, dass als Steuerpflichtiger schon zu gelten hat, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben, und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt.³⁹²

Nach Art. 12 können die Mitgliedstaaten auch solche Personen als Steuerpflichtige behandeln, die nur „gelegentlich“ eine der in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 genannten Tätigkeiten ausüben.³⁹³ Hieraus ergibt sich, dass sich

³⁹⁰ Dazu später unter *Erster Teil B.II.c.2* („Die wirtschaftliche Tätigkeit als Kern der allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition“).

³⁹¹ Die Erörterung des Merkmals der Selbständigkeit ist in dieser Arbeit – wie bereits gezeigt – nicht erforderlich, da eine staatliche Hochschule in ihrer Eigenschaft als juristische Person des öffentlichen Rechts lediglich selbständig tätig sein kann; dazu oben unter *Erster Teil A.I.b.2* („Allgemeine Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG“).

³⁹² Vgl. statt aller *EuGH*, Urteil vom 08.06.2000, Rs. C-396/98, BStBl. II 2003, S. 446-452, hier S. 450-451.

³⁹³ Der Gesetzgeber des Umsatzsteuergesetzes hat von der ihm in Art. 12 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie eingeräumten Möglichkeit bislang keinen Gebrauch gemacht; vgl. dazu *Probst*, Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, in: *Woerner*, Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, 1990, S. 137-165, hier S. 149; *Scharpenberg*, in: *Hart-*

der in Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-MwStSystRL umschriebene Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ nicht auf gelegentlich ausgeübte Tätigkeiten bezieht.³⁹⁴ Auch Art. 9 Abs. 2 bestätigt dies, wenn es dort heißt, dass neben den in Absatz 1 genannten Personen auch solche als Steuerpflichtige gelten, die nur „gelegentlich“ ein neues Fahrzeug in das übrige Gemeinschaftsgebiet liefern.

3. Die für Einrichtungen des öffentlichen Rechts einschlägige Regelung des Art. 13 der EG-MwStSystRL als Einschränkung zur allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition

Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-MwStSystRL ergänzt die Bestimmungen zur allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition mit der für staatliche Hochschulen maßgeblichen Einschränkung, dass diese als Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige (Unternehmer) gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Abgaben erheben.

Art. 13 gilt als Einschränkung des weiten (rechtsformunabhängigen) Steuerpflichtigen-Begriffs im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL.³⁹⁵ Damit muss auch bei einer staatlichen Hochschule, d. h. trotz ihrer Eigenschaft als Einrichtung des öffentlichen Rechts zunächst für jede Tätigkeit gesondert ermittelt werden, ob diese als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL angesehen werden kann. Erst wenn eine solche wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob die (rechtsformabhängigen) Voraussetzungen gemäß Art. 13 gegeben bzw.

mann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 137 zu § 2 UStG (Stand: Lfg. 1/2003). Insoweit kann eine eingehende Betrachtung des Art. 12 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie in den weiteren Überlegungen ausgeklammert werden.

³⁹⁴ Vgl. nur *EuGH*, Urteil vom 26.09.1996, Rs. C-230/94, DStR 1996, S. 1686-1687, hier S. 1686.

³⁹⁵ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, EuGHE 1989, S. 3233-3281, hier S. 3275; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 830.

nicht gegeben sind. Ist die allgemeine Steuerpflichtigen-Eigenschaft zu verneinen, so ist die staatliche Hochschule schon nach Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL nichtsteuerpflichtig, d. h. nichtunternehmerisch tätig. Ob sie dabei als Nicht-Steuerpflichtige im Sinne des Art. 13 der EG-MwStSystRL gilt, ist insoweit unerheblich.

Nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-MwStSystRL gelten staatliche Hochschulen als Nicht-Steuerpflichtige, sofern sie Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.³⁹⁶ Daneben gestattet Art. 13 Abs. 2 der EG-MwStSystRL es den Mitgliedstaaten, auch solche Tätigkeiten als Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegend zu behandeln, die nach den Art. 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, dem Art. 378 Abs. 2, dem Art. 379 Abs. 2 sowie den Art. 380 bis 390 der EG-MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit sind.³⁹⁷ Damit können Tätigkeiten, die gemeinschaftsrechtlich als steuerbar aber steuerbefreit gelten, im nationalen Umsatzsteuerrecht im Hinblick auf den Gedanken der Verwaltungsvereinfachung bereits auf der Ebene der Steuerbarkeit ausgeklammert, d. h. als nichtsteuerpflichtig (= nichtunternehmerisch nach deutscher Terminologie) behandelt werden.

Die nichtsteuerpflichtige (nichtunternehmerische) Sphäre staatlicher Hochschulen im Sinne von Art. 13 der EG-MwStSystRL bestimmt sich also nach Abs. 1 Unterabs. 1 sowie nach Abs. 2. Die daraus hervorgehende Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige wird jedoch durch Abs. 1 Unterabs. 2 abgeschwächt.³⁹⁸ Danach gelten staatliche Hochschulen für die Tätigkeiten, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, als Steuerpflichtige, so-

³⁹⁶ Dazu später unter *Erster Teil B.II.d.2.1* („Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts“).

³⁹⁷ Dazu später unter *Erster Teil B.II.d.2.2* („Behandlung bestimmter steuerbefreiter Tätigkeiten als Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt“).

³⁹⁸ Dazu später unter *Erster Teil B.II.d.3.1* („Wettbewerbsvorbehalt“).

fern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.³⁹⁹

Als weitere Einschränkung zu dem in Unterabsatz 1 von Absatz 1 formulierten Grundsatz bestimmt Unterabsatz 3 desselben Absatzes, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts „in jedem Fall“ als Steuerpflichtige für die in Anhang I aufgeführten Tätigkeiten gelten, soweit der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist. Der Anwendungsbereich von Unterabsatz 3 ist eröffnet, wenn die Voraussetzungen des Unterabsatzes 1 vorliegen. Dies entspricht dem Sinn und Zweck der Bestimmung: Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 der EG-MwStSystRL soll sicherzustellen, dass bestimmte Arten von wirtschaftlichen Tätigkeiten (Art. 9 Abs. 1), deren Gegenstand von Bedeutung ist und die in Anhang I aufgeführt sind, nicht deshalb der Umsatzsteuer entzogen werden können, weil sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts in Ausübung öffentlicher Gewalt bewirkt werden.⁴⁰⁰ Übt also die staatliche Hochschule wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL aus, die ihr nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt obliegen, so gilt sie für diese Tätigkeiten bereits nach Unterabsatz 1 der betreffenden Richtlinienbestimmung als Steuerpflichtige bzw. Unternehmer. Das Vorhandensein einer in Anhang I genannten Tätigkeit ist in diesen Fällen ohne Bedeutung.

³⁹⁹ Unterabsatz 2 ist nicht nur eine Ausnahme zu Unterabsatz 1 von Art. 13 Abs. 1 der EG-MwStSystRL, sondern auch auf Tätigkeiten anzuwenden, die aufgrund Art. 13 Abs. 2 der Behandlung nach von Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 zugeordnet werden; vgl. dazu *EuGH*, Urteil vom 06.02.1997, Rs. C-247/95, EuGHE I 1997, S. 779-794, hier S. 792.

⁴⁰⁰ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, EuGHE 1989, S. 3233-3281, hier S. 3278.

4. Prüfungsreihenfolge nach der Systematik der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Bestimmung der Steuerpflichtigen-Eigenschaft staatlicher Hochschulen

Die Steuerpflichtigen-Eigenschaft staatlicher Hochschulen ist nach der zuvor dargestellten Grundstruktur der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie folglich in einem dreistufigen Prüfungsverfahren zu bestimmen:

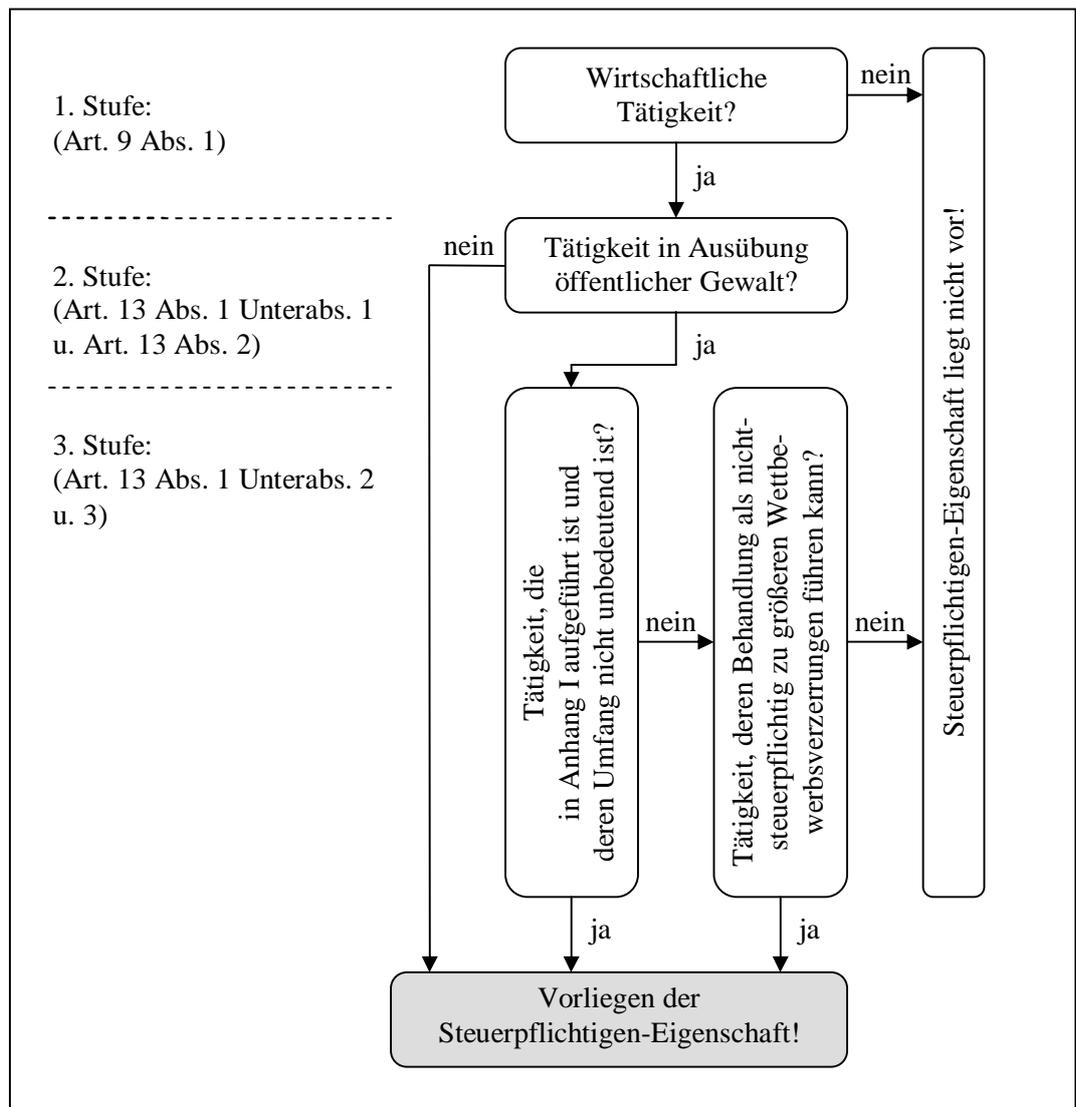


Abb. 5: Prüfungsreihenfolge gemäß der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Bestimmung der Steuerpflichtigen-Eigenschaft staatlicher Hochschulen

b. Tätigkeitsbereiche staatlicher Hochschulen im Lichte der Regelungssystematik der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Herleitung der Steuerpflichtigen-Eigenschaft

Die Tätigkeiten der staatlichen Hochschulen lassen sich anhand der Regelungssystematik der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Steuerpflichtigen-Eigenschaft öffentlich-rechtlicher Einrichtungen wie folgt darstellen:

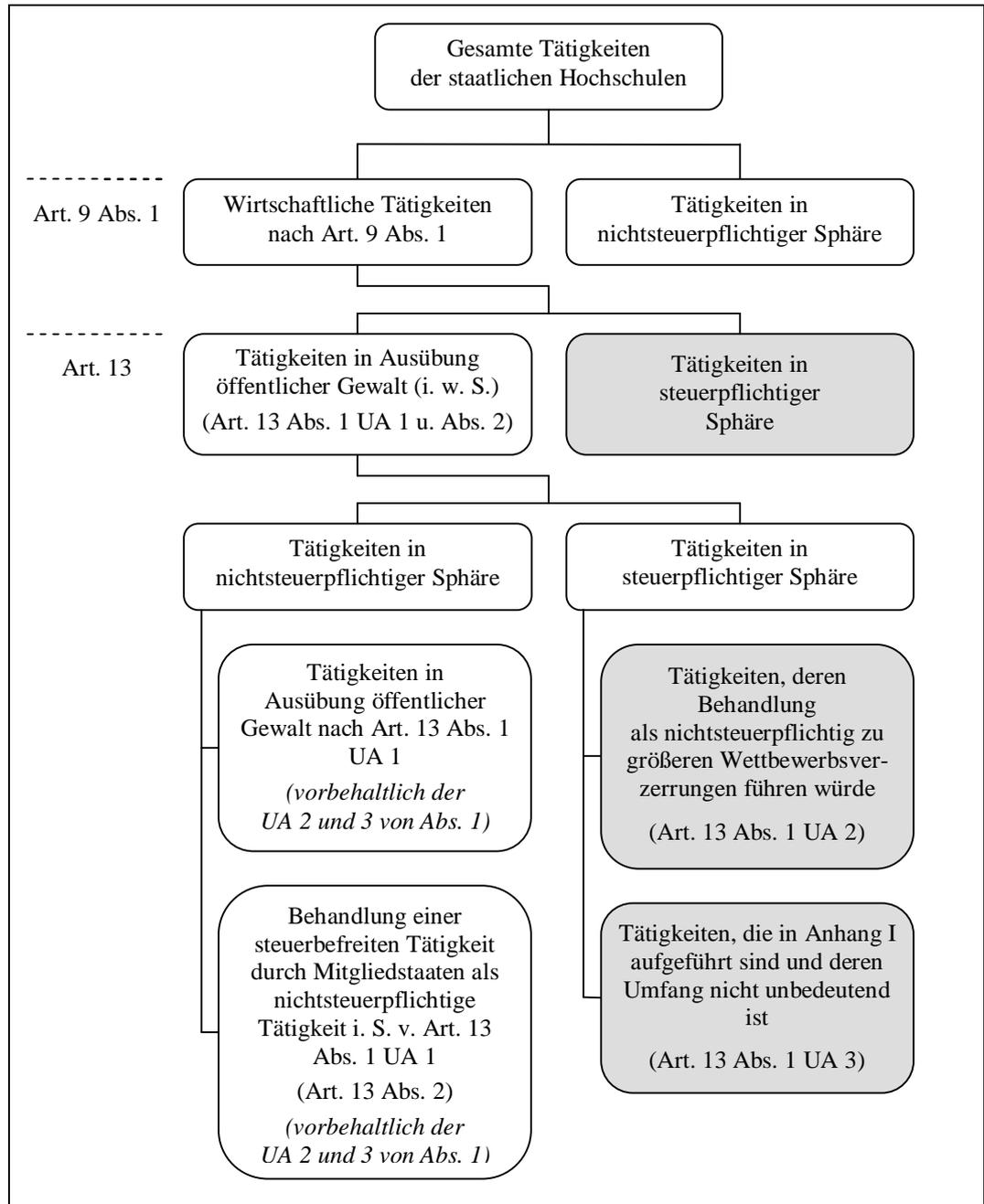


Abb. 6: Tätigkeitsbereiche der staatlichen Hochschulen nach der Grundstruktur der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie zur Herleitung der Steuerpflichtigen-Eigenschaft öffentlich-rechtlicher Einrichtungen

c. Vertiefung der allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition

1. Primärer Auslegungsmaßstab

Die Umsatzsteuer ist die allgemeine Verbrauchsteuer. Ihr Ziel ist es, den Verbrauch zu belasten, d. h. die Verwendung von Einkommen und/oder Vermögen für Verbrauchsgüter zu besteuern.⁴⁰¹ Dieser zentrale Besteuerungszweck ist gemeinschaftsrechtlich vorgegeben. In Art. 1 Abs. 2 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie heißt es dazu: „Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.“ Insoweit hat der allgemeine Verbrauchsteuergedanke als oberster Maßstab für die Auslegung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu gelten. Der Begriff des Steuerpflichtigen gemäß Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL ist somit ebenso wie dessen nationale Umsetzung (allgemeiner Unternehmerbegriff des deutschen Umsatzsteuergesetzes⁴⁰²) primär verbrauchsteuer-teleologisch, d. h. möglichst extensiv zu interpretieren.⁴⁰³ Dem stehen jedoch insbesondere Gründe der Steuerpraktikabilität entgegen.⁴⁰⁴

2. Die wirtschaftliche Tätigkeit als Kern der allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition

Nach Unterabsatz 1 von Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL ist Steuerpflichtiger (Unternehmer), wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von

⁴⁰¹ In Anlehnung an die Definition von *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989, S. 1.

⁴⁰² Dazu oben unter *Erster Teil A.II.a* („Primärer Auslegungsmaßstab bei § 2 Abs. 1 UStG“).

⁴⁰³ Pars pro toto: *EuGH*, Urteil vom 26.03.1987, Rs. 235/85, EuGHE 1987, S. 1471-1491; hier S. 1487; *EuGH*, Urteil vom 04.12.1990, Rs. C-186/89, UR 1992, S. 141-142, hier S. 142; *EuGH*, Urteil vom 20.06.1991, Rs. C-60/90, UR 1993, S. 119-121, hier S. 120; *EuGH*, Urteil vom 12.09.2000, Rs. C-276/97, EuGHE I 2000, S. 6251-6300, hier S. 6289-6290; *EuGH*, Urteil vom 26.06.2003, Rs. C-305/01, BStBl. II 2004, S. 688-694, hier S. 692; Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott*, *EuGH* vom 07.09.2006, Rs. C-284/04, EuGHE I 2007, S. 5191-5224, hier S. 5202 u. Rs. C-369/04, EuGHE I 2007, S. 5249-5285, hier S. 5260.

⁴⁰⁴ Vgl. nur *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 129 zu § 14.

ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt. Hieraus ergibt sich, dass der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ das zentrale Kriterium für das Vorliegen der allgemeinen Steuerpflichtigen-Eigenschaft darstellt.⁴⁰⁵

Was eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition ist, wird in Unterabsatz 2 von Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL umschrieben. Danach sind „wirtschaftliche Tätigkeiten“ alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe (Satz 1). Darüber hinaus bestimmt Satz 2 der bezeichneten Vorschrift, dass als „wirtschaftliche Tätigkeit“ insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen gilt.

Satz 1 von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-MwStSystRL umschreibt die „wirtschaftliche Tätigkeit“ nicht abstrakt, sondern stützt sich auf nicht abschließend bezeichnete typisch wirtschaftliche Tätigkeiten, denen die konkret zu beurteilende Betätigung im Wege eines Ähnlichkeitsvergleichs wertend zuzuordnen ist.⁴⁰⁶ Belegt wird dies durch den Zusatz „und der diesen gleichgestellten Berufe“: Durch Art. 9 Abs. 1 Unterabsatz 2 Satz 1 der EG-MwStSystRL sollen nicht nur die dort aufgezählten „Urbilder“⁴⁰⁷ wirtschaftlichen Tätigwerdens erfasst werden, sondern vielmehr auch solche, die mit diesen vergleichbar sind.

Während der beruflichen Tätigkeit (Satz 1 von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-MwStSystRL) das „nachhaltige Tätigwerden“ immanent ist, wird für eine (nicht berufliche) wirtschaftliche Tätigkeit durch Nutzung von

⁴⁰⁵ Dies gilt insbesondere im Rahmen für die hier zu leistende umsatzsteuerliche Beurteilung staatlicher Hochschulen, da diese in ihrer Eigenschaft als juristische Personen des öffentlichen Rechts stets das Merkmal der Selbständigkeit erfüllen; dazu bereits oben unter *Erster Teil A.I.b.2* („Allgemeine Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG“).

⁴⁰⁶ Vgl. *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU, 2003, S. 57; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 47 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004).

⁴⁰⁷ *BFH*, Urteil vom 02.12.1998, X R 83/96, BStBl. II 1999, S. 534-539, hier S. 539.

körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen (Satz 2) eine „nachhaltige Einnahmenerzielung“ verlangt.⁴⁰⁸ Ob eine Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen wird, ist gemäß der Rechtsprechung des EuGH nach der Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls zu entscheiden.⁴⁰⁹ Dabei kommen als Gesichtspunkte, die für eine nachhaltige Einnahmenerzielung sprechen können, unter anderem die tatsächliche Dauer der Nutzungsüberlassung, die Zahl der Kunden und/ oder die Höhe der Einnahmen⁴¹⁰ in Betracht.⁴¹¹

Negativ abgegrenzt ist keine wirtschaftliche Tätigkeit vorhanden, wenn lediglich Eigentum – etwa Gesellschaftsanteile – erworben, gehalten⁴¹² oder veräußert⁴¹³ und nicht als Gegenstand zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen genutzt wird. Der Bezug einer etwaigen Dividende wird nur durch das bloße Innehaben der Gesellschaftsrechte, nicht aber durch deren Nutzung „zur nachhaltigen Einnahmenerzielung“ veranlasst.⁴¹⁴ Nur wenn die Beteiligung dazu benutzt wird, unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung der Gesellschaft – an der die Beteiligung besteht – einzugreifen, wird insoweit eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeführt.⁴¹⁵

Für den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt im Sinne des Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c der EG-MwStSystRL konstitutives Merkmal.⁴¹⁶ Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt

⁴⁰⁸ So bereits *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU, 2003, S. 57.

⁴⁰⁹ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 26.09.1996, Rs. C-230/94, DStR 1996, S. 1686-1687, hier S. 1687.

⁴¹⁰ Kritisch zur Einnahmenhöhe als Besteuerungsmerkmal im Sinne des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 61 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004).

⁴¹¹ So *EuGH*, Urteil vom 26.09.1996, Rs. C-230/94, DStR 1996, S. 1686-1687, hier S. 1687.

⁴¹² Vgl. *EuGH*, Urteil vom 20.06.1991, Rs. C-60/90, UR 1993, S. 119-121, hier S. 120-121.

⁴¹³ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 20.06.1996, Rs. C-155/94, UR 1996, S. 423-425, hier S. 425.

⁴¹⁴ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 27.09.2001, Rs. C-16/00, DStR 2001, S. 1795-1799, hier S. 1797.

⁴¹⁵ Vgl. nur *EuGH*, Urteil vom 14.11.2000, Rs. C-142/99, UR 2000, S. 530-533, hier S. 532.

⁴¹⁶ Vgl. dazu grundlegend *EuGH*, Urteil vom 01.04.1982, Rs. 89/81, UR 1982, S. 246-247, hier S. 247.

jedoch nicht erst dann vor, wenn Umsätze erbracht werden, sondern vielmehr schon insoweit, als erste Investitionsausgaben für Zwecke des Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt werden und die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht besteht, eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL selbständig auszuüben.⁴¹⁷ Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die betreffende Betätigung mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt wird. Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-MwStSystRL bestätigt dies, wenn es dort heißt, dass es gleichgültig sei, zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis die Tätigkeit ausgeübt wird.⁴¹⁸

⁴¹⁷ Vgl. nur *EuGH*, Urteil vom 08.06.2000, Rs. C-396/98, BStBl. II 2003, S. 446-452, hier S. 450-451.

⁴¹⁸ Vgl. auch Artikel 4 der zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11.04.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern. Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (2. EG-Umsatzsteuerrichtlinie), ABl. 1967 Nr. 71/1303, aufgehoben durch Art. 37 der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie vom 17.05.1977: „Als ‚Steuerpflichtiger‘ gilt, wer regelmäßig mit oder ohne Absicht, Gewinn zu erzielen, selbständig Leistungen erbringt (...)“.

d. Sphärentrennung nach Art. 13 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie

1. Regelungszweck

Eine amtliche Begründung des Richtliniengebers zu Art. 13 der EG-MwStSystRL existiert nicht. Insoweit gilt es, den Sinn und Zweck des Art. 13 der EG-MwStSystRL aus der Richtlinienregelung selbst zu erschließen, um der den Richtlinienzweck tragenden Wertung in dem jeweiligen nach Gemeinschaftsrecht zu entscheidenden Umsatzsteuerfall Geltung verschaffen zu können.⁴¹⁹

Aus Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-MwStSystRL ergibt sich, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht generell der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. Sie haben nicht als Steuerpflichtige (Unternehmer) zu gelten, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Diese allgemeine umsatzsteuerliche Ausgrenzung der von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen ausgeübten öffentlichen Gewalt wird jedoch durch Unterabsatz 2 reduziert. Danach hat eine Besteuerung dieser Tätigkeiten aber auf jeden Fall zu erfolgen, wenn deren Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Damit wird das vom Richtliniengeber vorrangig mit Art. 13 der EG-MwStSystRL verfolgte Ziel – und zwar die umsatzsteuerliche Nichterfassung öffentlicher Einrichtungen im Allgemeinen und der Schutz privater Mitbewerber im Besonderen – deutlich:⁴²⁰ Die EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie toleriert einen umsatzsteuerlichen Vorteil in Gestalt der Ausklammerung von Tätigkeiten, die den öffentlich-rechtlichen Einrichtungen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nur in den Fällen, in denen er nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten Privater führt. Hieraus ergibt sich, dass der Sinn und Zweck des Unterabsatzes 1 von Art. 13 Abs. 1 der EG-MwStSystRL nur darin gesehen werden kann, eine

⁴¹⁹ So schon hinsichtlich der wortwörtlich übereinstimmenden Vorgänger-Regelung (Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie) *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 139.

unnötige Selbstbesteuerung des jeweiligen Staates und seiner Hoheitsträger im Rahmen der ihnen auferlegten Ausübung öffentlicher Gewalt zu vermeiden, während das Ziel von Unterabsatz 2⁴²¹ unzweifelhaft in der Herstellung der Wettbewerbsgleichheit liegt.

2. Nichtsteuerpflichtige Sphäre

2.1 Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts

Für die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige im Sinne von Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-MwStSystRL müssen nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH zwei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein: Erstens die Ausübung von Tätigkeiten durch eine Einrichtung des öffentlichen Rechts und zweitens die Vornahme von Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt.⁴²²

2.1.1 Einrichtung des öffentlichen Rechts

Der Begriff der „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ ist gemeinschaftsrechtlich nicht näher umschrieben, soll aber dort, wo er unbekannt ist, diejenigen Einrichtungen bezeichnen, die den von diesem Ausdruck in den anderen Mitgliedstaaten erfassten Einrichtungen entsprechen.⁴²³ Dem Wortlaut – „des öffentlichen Rechts“ – ist zumindest zu entnehmen, dass natürliche Per-

⁴²⁰ Vgl. *Damas*, Die öffentliche Hand und die 6. EG-Richtlinie, UR 2005, S. 303-306, hier S. 306.

⁴²¹ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, EuGHE 1989, S. 3233-3281, hier S. 3277; *EuGH*, Urteil vom 08.06.2006, Rs. C-430/04, DStR 2006, S. 1082-1084, hier S. 1084; *Lange*, Neutralitätsprinzip bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, UR 1999, S. 385-391, hier S. 386; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 833.

⁴²² Vgl. statt aller *EuGH*, Urteil vom 26.03.1987, Rs. 235/85, EuGHE 1987, S. 1471-1491, hier S. 1490; *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, EuGHE 1989, S. 3233-3281, hier S. 3274-3275; *EuGH*, Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, EuGHE I 2000, S. 11435-11480, hier S. 11469.

⁴²³ Vgl. Protokollerklärung in der Ratstagung am 17.05.1977 zur 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie, hier zu Artikel 4 Absatz 5 der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie, abgedruckt bei *Lohse*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Art. 4 der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie (Stand: November 2002), S. 4/2.

sonen oder juristische Personen des Privatrechts nicht erfasst werden, auch wenn es sich um Fälle der Verwaltungshilfe oder Beleihung handelt, da bei ihnen die Voraussetzung einer Eingliederung in die öffentliche Verwaltung fehlt.⁴²⁴ Insoweit kann dem Merkmal der „Einrichtung des öffentlichen Rechts“ nur die Funktion zukommen, Personen in privatrechtlicher Rechtsform vom Regelungsbereich des Art. 13 der EG-MwStSystRL auszunehmen.⁴²⁵ Damit fallen staatliche Hochschulen – da sie juristische Personen des öffentlichen Rechts sind – stets in den Anwendungsbereich des Art. 13 der EG-MwStSystRL.

2.1.2 Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt

Ob eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt vorliegt und insoweit die zweite Voraussetzung des Unterabsatzes 1 von Art. 13 Abs. 1 der EG-MwStSystRL gegeben ist, ist aufgrund der Modalität des Tätigwerdens, d. h. aufgrund der Handlungsform zu bestimmen.⁴²⁶ Der EuGH hat diesbezüglich ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Gegenstand und auch Zielsetzung, also die Inhalte der Tätigkeit für die Begriffsbestimmung der Ausübung öffentlicher Gewalt im Sinne des EG-Umsatzsteuerrechts ohne Bedeutung sind.⁴²⁷ Maßgeblich ist nur, ob die öffentlich-rechtliche Einrichtung im Rahmen der eigens für sie geltenden Regelung tätig wird und nicht unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer handelt.⁴²⁸

⁴²⁴ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 26.03.1987, Rs. 235/85, EuGHE 1987, S. 1471-1491, hier S. 1490; *EuGH*, Urteil vom 12.09.2000, Rs. C-276/97, EuGHE I 2000, S. 6251-6300, hier S. 6293.

⁴²⁵ Ebenso *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 239; *Meyer*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, Umsatzsteuer, Kommentar, Rn. 181 zu § 2 UStG (Stand: Januar 2004); *Tehler*, Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben, UR 2006, S. 193-200, hier S. 197.

⁴²⁶ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, EuGHE 1989, S. 3233-3281, hier S. 3275; *EuGH*, Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, EuGHE I 2000, S. 11435-11480, hier S. 11470.

⁴²⁷ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, EuGHE 1989, S. 3233-3281, hier S. 3275; *EuGH*, Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, EuGHE I 2000, S. 11435-11480, hier S. 11470.

⁴²⁸ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, EuGHE 1989, S. 3233-3281, hier S. 3275; *EuGH*, Urteil vom 12.09.2000, Rs. C-276/97, EuGHE I 2000, S. 6251-6300,

Die vom nationalen Rechtsanwender zu klärende Frage, wann eine Einrichtung des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird und wann nicht, ist nach allgemeinem Verwaltungsrecht zu beantworten.⁴²⁹ Entscheidend bei dieser Betrachtung ist die rechtliche Ausgestaltung der Leistungsbeziehung zum jeweiligen Leistungsempfänger.⁴³⁰ So werden Tätigkeiten einer Einrichtung des öffentlichen Rechts dieser regelmäßig nicht „im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“, wenn ihnen ein privatrechtlich geregeltes Leistungsverhältnis – beispielsweise in Gestalt eines Pachtvertrags gemäß §§ 581 ff. BGB⁴³¹ – zugrunde liegt.⁴³² Denn dann ist die betreffende Einrichtung des öffentlichen Rechts unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig. Das Bestehen besonderer öffentlich-rechtlicher Bindungen, wie etwa ein Anschluss- und Benutzungszwang auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung, steht dabei einer privatrechtlichen Leistungsbeziehung und damit auch der Annahme der Steuerpflichtigen-Eigenschaft nicht entgegen.⁴³³

hier S. 6291-6292; *EuGH*, Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, *EuGHE* I 2000, S. 11435-11480, hier S. 11470.

⁴²⁹ Vgl. *Ramme*, Anmerkung zu *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, *EuGHE* 1989, S. 3233-3281, in: UR 1991, S. 80-81, hier S. 80; *Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, S. 1-13, hier S. 9; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, *DStR* 2001, S. 825-837, hier S. 833; *Heidner*, in: *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 2005, Rz. 151 zu § 2 UStG.

⁴³⁰ Vgl. *Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, S. 1-13, hier S. 10-11; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, *DStR* 2001, S. 825-837, hier S. 832-833; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 242; *Meyer*, in: *Offerhaus/Söhn/Lange*, Umsatzsteuer, Kommentar, Rn. 184 zu § 2 UStG (Stand: Januar 2004).

⁴³¹ Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) in der Fassung der Bekanntmachung vom 02.01.2002, *BGBI. I* 2002, 42, letzte Änderung vom 10.12.2008, *BGBI. I* 2008, 2399.

⁴³² Vgl. *FG München*, Urteil vom 17.02.1994, 14 K 2942/92, UR 1994, S. 315-317, hier S. 316; *BFH*, Beschluss vom 21.03.1995, XI R 33/94, UR 1995, S. 397-400, hier S. 398, *EuGH*, Urteil vom 06.02.1997, Rs. C-247/95, *EuGHE* I 1997, S. 779-794, hier S. 792.

⁴³³ Vgl. *Wagner*, Der leise Abschied des „Betriebs gewerblicher Art“ aus dem Umsatzsteuerrecht, UR 1993, S. 301-304, hier Fn. 24; *Lange*, Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, UR 2000, S. 1-13, hier S. 10; *Lell*, Der öffentlich-rechtliche Anschluss- und Benutzungszwang im Spannungsfeld zum Privatrecht, *ZKF* 2003, S. 2-5, hier S. 3; *Grüneberg*, in: *Palandt*, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 2008, Rn. 40 zu Vor. § 311 BGB.

2.2 **Behandlung bestimmter steuerbefreiter Tätigkeiten als Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt**

Absatz 2 von Art. 13 der EG-MwStSystRL erlaubt es den Mitgliedstaaten, die Tätigkeiten einer Einrichtung des öffentlichen Rechts, die nach den Art. 132, 135, 136, 371, 374 bis 377, dem Art. 378 Abs. 2, dem Art. 379 Abs. 2 sowie den Art. 380 bis 390 der EG-MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit sind, als solche zu behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Art. 13 Abs. 2 der EG-MwStSystRL bezweckt keine Beschränkung der Ausgrenzung von der Steuerpflicht nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1, sondern ermöglicht es den Mitgliedstaaten, diese umsatzsteuerliche Nichterfassung auf bestimmte Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts zu erstrecken, die diesen Einrichtungen zwar nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, jedoch gemäß Art. 13 Abs. 2 als derartige Tätigkeiten behandelt werden können.⁴³⁴ Dies bedeutet zum einen, dass Art. 13 Abs. 2 nur in den Fällen zur Anwendung kommen kann, in denen die öffentlich-rechtliche Einrichtung mit ihrer Betätigung nicht unter Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 fällt, sondern vielmehr unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer handelt.⁴³⁵ Des Weiteren ist damit besagt, dass auch die Tätigkeiten im Sinne von Art. 13 Abs. 2 unter dem Wettbewerbsvorbehalt des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 stehen. Denn wenn diese Tätigkeiten solchen Tätigkeiten gleichgestellt sind, die den Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1), so können sie nur dann als nichtsteuerpflichtig gelten, wenn sie zusätzlich die Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 – keine „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ – erfüllen.⁴³⁶

⁴³⁴ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, EuGHE I 2000, S. 11435-11480, hier S. 11476.

⁴³⁵ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 06.02.1997, Rs. C-247/95, EuGHE I 1997, S. 779-794, hier S. 792; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 809 zu § 2 UStG (Stand: März 2001); *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU, 2003, S. 65; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 256.

Fraglich ist jedoch, ob der Wettbewerbsvorbehalt gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 als Korrektiv zu Art. 13 Abs. 2 überhaupt von praktischer Bedeutung ist. Ein Wettbewerbsvorbehalt ist logischerweise nur dann sinnvoll, wenn sich für die zu beurteilende Tätigkeit der Einrichtung des öffentlichen Rechts und die konkurrierende Betätigung der privatrechtlichen Mitbewerber im Ergebnis unterschiedliche Rechtsfolgen einstellen können. Dies ist aber genau dann ausgeschlossen, wenn der private Wirtschaftsteilnehmer nicht auf die bezeichneten Steuerbefreiungen verzichten kann. In diesen Fällen gehen im Ergebnis die gleichen Rechtsfolgen – und zwar eine Steuerfreiheit ohne Recht auf Vorsteuerabzug – hervor; einerseits resultierend aus der Behandlung als Nichtsteuerpflichtige (Art. 13 Abs. 2 der EG-MwStSystRL) und andererseits folgend aus der Steuerpflicht (Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL) aber Befreiung (z. B. Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i der EG-MwStSystRL: Hochschulunterricht staatlich anerkannter „privater“ Hochschulen). Insoweit kann die Behandlung der öffentlich-rechtlichen Einrichtung als Nichtsteuerpflichtige gemäß Absatz 2 von Art. 13 der EG-MwStSystRL nicht zu Wettbewerbsverzerrungen und erst recht nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Ein Wettbewerbsvorbehalt ist in diesen Fällen überflüssig.

Ist hingegen der Verzicht auf die Steuerbefreiung möglich, weil im Mitgliedstaat im Sinne von Art. 137 der EG-MwStSystRL ein Optionsrecht besteht (z. B. bei Tätigkeiten im Sinne von Art. 135 Abs. 1 Buchstabe l der EG-MwStSystRL „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“), so ist für die Frage der Notwendigkeit eines Wettbewerbsvorbehalts für Tätigkeiten im Sinne von Art. 13 Abs. 2 zu hinterfragen, ob der Ursprung etwaiger Wettbewerbsverzerrungen nicht eher in der Ausübung des Rechts, für die Besteuerung zu optieren, als in der Behandlung als Nichtsteuerpflichtige (Art. 13 Abs. 2 der EG-MwStSystRL) zu finden ist. So gesehen wären wettbewerbliche Beeinflussungen nämlich durchaus akzeptierbar. Denn „es ist der Existenz von Ausnahmen vom Mehrwertsteuersystem eigen, dass diese bis zu einem gewissen

⁴³⁶ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 06.02.1997, Rs. C-247/95, *EuGHE* I 1997, S. 779-794, hier S. 792; *EuGH*, Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, *EuGHE* I 2000, S. 11435-11480, hier S. 11476; *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU, 2003, S. 65.

Grad mit der Anwendung der Grundsätze der Neutralität und der Gleichbehandlung kollidieren.⁴³⁷ Was den Wettbewerbsvorbehalt des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-MwStSystRL anbelangt, so ist festzustellen, dass dessen Sinn und Zweck – Herstellung der Wettbewerbsgleichheit zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen⁴³⁸ – unter Berücksichtigung dieser Auffassung nicht verfehlt wäre, weil man etwaige Wettbewerbsverzerrungen nicht Art. 13, sondern vielmehr Art. 137 der EG-MwStSystRL anlasten würde, welcher aber gerade keine Unterscheidung zwischen Personen des öffentlichen und Personen des privaten Rechts vornimmt.

Die vorstehende Sichtweise wird von der Rechtsprechung des EuGH bestätigt.⁴³⁹ Dieser hat zutreffend erkannt, dass etwaige Wettbewerbsverzerrungen primär in der Ausübung des Optionsrechts liegen und damit nicht Art. 13 Abs. 2, sondern vorrangig Art. 137 der EG-MwStSystRL zuzuordnen sind. Dem folgend lässt sich auch die hier vertretene Aussage rechtfertigen, dass das Bestehen eines Wettbewerbsvorbehalts für Tätigkeiten im Sinne von Art. 13 Abs. 2 der EG-MwStSystRL entbehrlich erscheint, da diese Tätigkeiten in praxi stets keine umsatzsteuerbedingten Wettbewerbsverzerrungen entfalten können, deren Hintergrund allein in Art. 13 Abs. 2 und nicht überwiegend in der Ausübung des Optionsrechts gemäß Art. 137 der EG-MwStSystRL zu finden ist.

3. Steuerpflichtige Sphäre

3.1 Wettbewerbsvorbehalt

Unterabsatz 2 von Art. 13 Abs. 1 der EG-MwStSystRL sieht eine Ausnahme von der Regel der Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nicht-Steuerpflichtige für die Tätigkeiten oder Umsätze vor, die diese im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausüben oder bewirken, sofern eine

⁴³⁷ Schlussanträge des Generalanwalts *Jacobs*, EuGH vom 18.11.2004, Rs. C-378/02, EuGHE I 2005, S. 4687-4695, hier S. 4694.

⁴³⁸ Dazu oben unter *Erster Teil B.II.d.1* („Regelungszweck“).

⁴³⁹ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 02.06.2005, Rs. C-378/02, UR 2005, S. 437-440, hier S. 440.

solche Behandlung zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führen würde. Zum Zwecke der Herstellung der Wettbewerbsgleichheit berücksichtigt dieser Unterabsatz also den Fall, dass die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung Tätigkeiten ausüben, die – im Wettbewerb mit ihnen – auch von Privaten nach einer privatrechtlichen Regelung oder auch aufgrund von verwaltungsrechtlichen Genehmigungen ausgeübt werden können.⁴⁴⁰ In diesem Fall sind die Mitgliedstaaten gemäß Art. 249 (ex-Art. 189) Abs. 3 EGV verpflichtet, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts, also auch die staatlichen Hochschulen der Steuerpflicht zu unterwerfen, wenn ihre Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führen würde.⁴⁴¹ Sie sind jedoch nicht verpflichtet, dieses Kriterium wörtlich in nationales Recht zu übernehmen oder quantitative Grenzen für die Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige festzulegen.⁴⁴²

Anhaltspunkte zur Auslegung des Begriffs der „größeren Wettbewerbsverzerrung“ sucht man in der Rechtsprechung des EuGH vergebens. Die Beurteilung, ob die Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-MwStSystRL vorliegen, hat der EuGH vielmehr in die Hände der nationalen Gerichte gelegt.⁴⁴³ Der Rechtsprechung des BFH zufolge kommt es für die Begriffsauslegung der „größeren Wettbewerbsverzerrung“ darauf an, ob eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Belastung intensive und nachhaltige negative Auswirkungen für privatwirtschaftliche Mitbewerber zur Folge haben

⁴⁴⁰ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, EuGHE 1989, S. 3233-3281, hier S. 3277.

⁴⁴¹ Führt die Behandlung einer öffentlichen Einrichtung als Nicht-Steuerpflichtige zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“, so ist es den steuerlich benachteiligten privaten Mitbewerbern möglich, sich in einem Rechtsstreit gegen die nationale Steuerverwaltung auf Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-MwStSystRL zu berufen, um damit die Steuerpflicht der öffentlichen Einrichtung durchzusetzen; vgl. *EuGH*, Urteil vom 08.06.2006, Rs. C-430/04, DStR 2006, S. 1082-1084, hier S. 1084.

⁴⁴² Vgl. *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, EuGHE 1989, S. 3233-3281, hier S. 3277; *EuGH*, Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, EuGHE I 2000, S. 11435-11480, hier S. 11473.

⁴⁴³ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 15.05.1990, Rs. C-4/89, EuGHE I 1990, S. 1869-1888, hier S. 1887; *EuGH*, Urteil vom 06.02.1997, Rs. C-247/95, EuGHE I 1997, S. 779-794, hier S. 792; *EuGH*, Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, EuGHE I 2000, S. 11435-11480, hier S. 11473-11474; *EuGH*, Urteil vom 08.06.2006, Rs. C-430/04, DStR 2006, S. 1082-1084, hier S. 1084.

könnte.⁴⁴⁴ Ferner entnimmt der BFH dem bezeichneten Unterabsatz, dass es nicht nur auf tatsächlichen, sondern auch auf möglichen, d. h. potentiellen Wettbewerb ankommt.⁴⁴⁵

3.2 Steuerpflicht der Tätigkeiten im Sinne von Anhang I

Nach Unterabsatz 3 von Art. 13 Abs. 1 der EG-MwStSystRL gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts in jedem Fall als Steuerpflichtige in Bezug auf die in Anhang I aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist. Der Anwendungsbereich des Unterabsatzes 3 ist eröffnet, wenn die Voraussetzungen des Unterabsatzes 1 vorliegen. Denn Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 der EG-MwStSystRL soll lediglich sicherstellen, dass bestimmte Arten von wirtschaftlichen Tätigkeiten (Art. 9 Abs. 1), nicht deshalb der Umsatzbesteuerung entzogen werden, weil sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden.⁴⁴⁶ Insoweit kommt eine Anwendung des Unterabsatzes 3 nicht in Betracht, wenn eine der in Anhang I genannten Tätigkeiten im Wege privatrechtlicher Handlungsformen ausgeführt wird. In diesen Fällen gilt die Einrichtung des öffentlichen Rechts bereits nach Unterabsatz 1 als Steuerpflichtige.

Wann der Umfang einer Tätigkeit „nicht unbedeutend“ ist, lässt sich aus Unterabsatz 3 nicht entnehmen. Der Wortlaut scheint eine Regelung zu verfolgen, die sich isoliert am Umfang, etwa dem Marktanteil oder Umsatzgrößen, orientiert.⁴⁴⁷ Bedenkt man allerdings, dass der Wettbewerbsgedanke

⁴⁴⁴ Vgl. *BFH*, Urteil vom 11.06.1997, XI R 33/94, BStBl. II 1999, S. 418-420, hier S. 420; *BFH*, Urteil vom 11.06.1997, XI R 65/95, BFHE 183, S. 283-288, hier S. 286.

⁴⁴⁵ Vgl. *BFH*, Urteil vom 30.06.1988, V R 79/84, BStBl. II 1988, S. 910-913, hier S. 912; *BFH*, Urteil vom 10.12.1992, V R 3/88, BStBl. II 1993, S. 380-383, hier S. 381. In diesem Sinne auch die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott*, EuGH vom 07.09.2006, Rs. C 284/04, EuGHE I 2007, S. 5191-5224, hier S. 5222 u. Rs. C-369/04, EuGHE I 2007, S. 5249-5285, hier S. 5280.

⁴⁴⁶ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, EuGHE 1989, S. 3233-3281, hier S. 3278.

⁴⁴⁷ Vgl. *Tiedtke*, War die Versteigerung der UMTS-Lizenzen eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit der öffentlichen Hand?, UR 2001, S. 528-531, hier S. 530.

für die Interpretation des Unterabsatzes 2 von entscheidender Bedeutung ist⁴⁴⁸ und Unterabsatz 3 in gleicher Weise wie Unterabsatz 2 eine Ausnahme von dem in Unterabsatz 1 bezeichneten Grundsatz darstellt, so liegt es nahe, auch Unterabsatz 3, respektive das Kriterium „nicht unbedeutender Tätigkeitsumfang“ in Bezug auf den Wettbewerb auszulegen.⁴⁴⁹ Demgemäß wäre das Ausmaß einer Tätigkeit im Sinne von Anhang I nur dann unbedeutend, wenn die nicht steuerbare Behandlung dieser Tätigkeit nur geringe und zu vernachlässigende Wettbewerbsverzerrungen entfalten würde. Das Kriterium des „nicht unbedeutenden Umfangs“ wäre insoweit nichts anderes als eine – an den Wettbewerbsverhältnissen orientierte – Bagatellgrenze.⁴⁵⁰

Ist der Umfang der von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts ausgeführten Tätigkeit im Sinne von Anhang I unbedeutend, folgt hieraus nicht immer, dass diese Tätigkeit nichtsteuerpflichtig (= nichtunternehmerisch) ist. In diesem Fall sind die Mitgliedstaaten lediglich berechtigt, aber nicht verpflichtet, die Tätigkeit als nichtsteuerpflichtig zu behandeln.⁴⁵¹ Macht der jeweilige Mitgliedstaat von der eingeräumten Befugnis keinen Gebrauch, so ist jedwede Tätigkeit im Sinne von Anhang I als steuerpflichtige Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung zu qualifizieren; also auch diejenige, deren Umfang als „unbedeutend“ einzustufen ist.

⁴⁴⁸ Dazu oben unter *Erster Teil B.II.d.1* („Regelungszweck“).

⁴⁴⁹ Vgl. die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott*, EuGH vom 07.09.2006, Rs. C-284/04, EuGHE I 2007, S. 5191-5224, hier S. 5213-5214 u. Rs. C-369/04, EuGHE I 2007, S. 5249-5285, hier S. 5271, die insoweit die Herstellung der Wettbewerbsgleichheit zwischen öffentlichen und privaten Unternehmen nicht nur als Telos des Unterabsatzes 2 (sog. Wettbewerbsvorbehalt), sondern auch als Sinn und Zweck des Unterabsatzes 3 ansieht: „Es handelt sich bei den Katalogtätigkeiten des Anhangs D (...) um Tätigkeiten, bei denen der wirtschaftliche Bezug primär und offensichtlich ist. Da diese Leistungen ‚typischerweise‘ auch von Privatunternehmen angeboten werden oder werden könnten, wird ein erheblicher Einfluss auf den Wettbewerb generell unterstellt. Ziel der Regelung ist es, den Staat in dieser Situation einem privaten Steuerpflichtigen gleichzustellen.“

⁴⁵⁰ So bereits *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 256.

⁴⁵¹ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 14.12.2000, Rs. C-446/98, EuGHE I 2000, S. 11435-11480, hier S. 11472; *Birkenfeld*, Mehrwertsteuer der EU, 2003, S. 64; *Scharpenberg*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 565 zu § 2 UStG (Stand: Lfg. 3/2003).

Für staatliche Hochschulen ist die Regelung des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 in Verbindung mit Anhang I der EG-MwStSystRL wohl ohne praktische Bedeutung. Denn der für diese Regelung maßgebliche Tätigkeitskatalog des Anhangs I umfasst ausschließlich solche Tätigkeiten, die aufgrund des eindeutigen Wortlauts entweder gerade nicht von staatlichen Hochschulen ausgeübt werden⁴⁵² oder im Übrigen nicht zu deren spezifischem Aufgabenbereich zählen⁴⁵³. Nur ausnahmsweise, d. h. bloß in den Fällen, in denen eine Hochschule im Rahmen einer in Anhang I bezeichneten Weise außerhalb ihres typischen Aufgabenfelds tätig wird – etwa gemäß Nr. 12 durch eine betriebseigene Kantine⁴⁵⁴ –, kommt die bezeichnete Regelung des Unterabsatzes 3 auch für staatliche Hochschulen zur Anwendung.

⁴⁵² Vgl. etwa Nr. 7: „Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen“ bzw. Nr. 13: „Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten“ der in Anhang I aufgeführten Tätigkeiten.

⁴⁵³ Vgl. beispielsweise Nr. 3: „Güterbeförderung“ oder Nr. 9: „Lagerhaltung“ der in Anhang I genannten Tätigkeiten.

⁴⁵⁴ Nicht zu verwechseln mit einer Mensa, die nicht in eigener Regie der Hochschule, sondern vom jeweiligen Studentenwerk (Anstalt des öffentlichen Rechts) betrieben wird. Näheres zur rechtlichen Würdigung von Studentenwerken *Jungen*, Erfolgsorientierte Führung und Überwachung in nordrhein-westfälischen Studentenwerken, 1999, S. 37-40.

III. Auswirkungen der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie auf die umsatzsteuerliche Beurteilung staatlicher Hochschulen

Die vorstehenden Ausführungen haben sich darauf beschränkt, die Regelungen zur Unternehmereigenschaft (= Steuerpflichtigen-Eigenschaft nach gemeinschaftsrechtlicher Terminologie) der staatlichen Hochschulen lediglich gesondert, d. h. zum einen nach nationalem⁴⁵⁵ und darüber hinaus nach europäischem⁴⁵⁶ Recht näher zu präzisieren. Im Folgenden sollen die bisher separat analysierten Regelungen miteinander verglichen werden. Sofern dabei das nationale Recht der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe entgegensteht, bleibt zu klären, welchen Einfluss die EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung staatlicher Hochschulen entfaltet. Hierbei ist vorrangig zu untersuchen, inwieweit den Richtlinienvorgaben durch eine richtlinienkonforme Auslegung⁴⁵⁷ der § 2 Abs. 1, § 2 Abs. 3 UStG Rechnung getragen werden kann. Es ist – mit anderen Worten – zu prüfen, inwieweit die nationalen Bestimmungen zur Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen zumindest im Ergebnis mit den Vorgaben der Richtlinie in Übereinstimmung gebracht werden können. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der nationale deutsche Gesetzgeber die Regelungssystematik oder gar den Wortlaut der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie übernommen hat. Auf welche Weise der innerstaatliche Gesetzgeber die Richtlinienvorgaben in das eigene Recht übernimmt, steht bekanntlich in seinem Ermessen (Art. 249 (ex-Art. 189) Abs. 3 EGV).

Führt der Vergleich zwischen nationaler Regelung und entsprechender Richtlinienbestimmung zu einer Abweichung, die sich nicht durch die Anwendung der richtlinienkonformen Auslegung beheben lässt,⁴⁵⁸ so ist in der Folge

⁴⁵⁵ Dazu oben unter *Erster Teil A* („Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht“).

⁴⁵⁶ Dazu oben unter *Erster Teil B.II* („Gemeinschaftsrechtliche Vorgabe der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie“).

⁴⁵⁷ Dazu oben unter *Erster Teil B.I.b.1* („Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts“).

⁴⁵⁸ Die Grenze richtlinienkonformer Auslegung wird bekanntermaßen durch den äußerst möglichen Wortsinn der infrage stehenden nationalen Regelung bestimmt; dazu oben

die unmittelbare Wirkung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie und insoweit der Anwendungsvorrang⁴⁵⁹ gegenüber der Regelung des Umsatzsteuergesetzes zu prüfen. Richtlinienbestimmungen können dabei immer nur dann unmittelbare Wirkung entfalten, wenn sie inhaltlich unbedingt sowie hinreichend genau sind⁴⁶⁰ und dem Steuerpflichtigen eine gegenüber dem einzelstaatlichen Recht günstigere Rechtsposition einräumen.

a. Auswirkungen auf die Auslegung des allgemeinen Unternehmerbegriffs im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG

Nach der oben dargestellten Systematik⁴⁶¹ ist für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht notwendige Vorbedingung, dass diese eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des allgemeinen Unternehmerbegriffs des § 2 Abs. 1 UStG ausüben. Die unternehmerische Tätigkeit ist dabei gesetzlich umschrieben als „jede“ nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Damit erfasst die nationale Regelung auch solche Tätigkeiten, die sich über die gewerblichen Tätigkeiten gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG und die beruflichen Tätigkeiten im Sinne der §§ 13, 18 EStG hinaus als sogenannte private Vermögensverwaltung darstellen;⁴⁶² vorausgesetzt, diese werden nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen betrieben.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob dieser (weite) Unternehmerbegriff im Sinne des Umsatzsteuergesetzes mit der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie vereinbar ist. Sowohl die gemein-

unter *Erster Teil B.I.b.1* („Richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts“).

⁴⁵⁹ Dazu oben unter *Erster Teil B.I.b.2* („Unmittelbare Anwendung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie“).

⁴⁶⁰ Es kann wohl als erwiesen angesehen werden, dass neben Art. 9 Abs. 1 auch Art. 13 der EG-MwStSystRL den Kriterien der unmittelbaren Wirkung entspricht, da darin die Einrichtungen und Tätigkeiten, für die die Regel der Behandlung als Nicht-Steuerpflichtige gilt, klar bezeichnet sind; vgl. *EuGH*, Urteil vom 08.06.2006, Rs. C-430/04, DStR 2006, S. 1082-1084, hier S. 1084 (m. w. N.).

⁴⁶¹ Dazu oben unter *Erster Teil A.I.b.4* („Prüfungsreihenfolge nach der Systematik des § 2 UStG zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen“).

schaftsrechtliche als auch die nationale Regelung lassen klar erkennen, dass typisch gewerbliche bzw. typisch berufliche Tätigkeiten unternehmerisch (= wirtschaftlich nach gemeinschaftsrechtlicher Terminologie) sind.⁴⁶³ Ihnen sind sowohl das nachhaltige Tätigwerden wie auch die Einnahmenerzielungsabsicht immanent. Während jedoch nach nationalem Recht jede „nicht beruflich“ ausgeübte Tätigkeit unternehmerisch / wirtschaftlich ist, sofern sie nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, ist dies im Sinne des Gemeinschaftsrechts nur unter den Voraussetzungen von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der EG-MwStSystRL gegeben. Danach fallen nur solche „nicht berufliche“ Tätigkeiten in den Anwendungsbereich der EG-Mehrwertsteuer-systemrichtlinie, die sich als „Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ darstellen. Es ist also fraglich, ob die nationale Regelung – „jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ (§ 2 Abs. 1 UStG) – der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe – „Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ (Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der EG-MwStSystRL) – in der Weise entspricht, dass im Ergebnis sowohl bei Anwendung der nationalen als auch bei Anwendung der europäischen Bestimmung hinsichtlich „nicht beruflich“ ausgeübter Tätigkeiten die gleichen umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen hervorgehen. Es ist – mit anderen Worten – zu hinterfragen, ob und gegebenenfalls inwieweit die Auslegung der nationalen gesetzlichen Regelung des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG mit der Rechtsprechung des EuGH hinsichtlich der infrage stehenden Richtlinienbestimmung in Einklang zu bringen ist.

Richtlinienkonformität liegt erwiesenermaßen im Bereich des Merkmals der „Einnahmenerzielungsabsicht“ – also der Absicht, Leistungen gegen Entgelt im Sinne des umsatzsteuerlichen Haupttatbestands auszuführen – vor. Die Absicht, ein Entgelt im Leistungsaustausch zu erzielen, ist elementare Voraussetzung sowohl für die Annahme der Steuerpflichtigen-Eigenschaft ge-

⁴⁶² Dazu oben unter *Erster Teil A.II.b.2* („Nachhaltigkeit“).

⁴⁶³ Vgl. dazu nur den Wortlaut der Regelung des § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG bzw. den der Regelung des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 der EG-MwStSystRL.

mäß Europarecht⁴⁶⁴ als auch im Rahmen ihrer nationalen Umsetzungsvorschrift des § 2 Abs. 1 UStG⁴⁶⁵. Das Vorliegen des Merkmals der Einnahmenerzielungsabsicht als unabdingbare Voraussetzung für die Annahme der Steuerpflichtigen- bzw. Unternehmereigenschaft lässt sich insbesondere mit dem Charakter der Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer begründen. Das Ziel der Umsatzsteuer, den (End-)Verbrauch zu belasten, d. h. die Verwendung von Einkommen und/oder Vermögen für Konsumgüter zu besteuern, setzt voraus, dass nur solche Tätigkeiten die Steuerpflichtigen-(= Unternehmer-)Eigenschaft begründen können, die auf den Erhalt einer unmittelbaren Gegenleistung, d. h. auf die Ausführung steuerbarer Umsätze gerichtet sind.⁴⁶⁶ Denn andernfalls wäre der Handelnde einem Endverbraucher gleichzustellen, da auf seiner Stufe der Produktions- und Vertriebsweg mangels Entgeltlichkeit und insoweit steuerbarer Umsätze enden würde.⁴⁶⁷ Unerheblich ist allerdings, ob es tatsächlich zu einem nachhaltigen Leistungsaustausch kommt; vielmehr gilt als Steuerpflichtiger⁴⁶⁸ wie auch als Unternehmer⁴⁶⁹, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben für diese Zwecke tätigt.

Das Gemeinschaftsrecht gibt vor: Nicht berufliche Tätigkeiten, also Tätigkeiten außerhalb des Anwendungsbereichs von Satz 1 des Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-MwStSystRL, die der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dienen, gelten nur insoweit als wirtschaftliche Tätigkeit, als sie sich als „Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen“ darstellen (Satz 2 von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-MwStSystRL). Demgegenüber bestimmt das nationale Recht, dass „jede“ Art von Tätigkeit Unternehmer-

⁴⁶⁴ Dazu oben unter *Erster Teil B.II.c.2* („Die wirtschaftliche Tätigkeit als Kern der allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition“).

⁴⁶⁵ Dazu oben unter *Erster Teil A.II.b.1* („Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“).

⁴⁶⁶ So bereits *RFH*, Gutachten vom 07.02.1919, II D 1/19, RFHE 1, S. 12-20, hier S. 16-17.

⁴⁶⁷ Dazu nur *EuGH*, Urteil vom 01.04.1982, Rs. 89/81, UR 1982, S. 246-247, hier S. 247.

⁴⁶⁸ Vgl. statt aller *EuGH*, Urteil vom 08.06.2000, Rs. C-396/98, BStBl. II 2003, S. 446-452, hier S. 450-451.

⁴⁶⁹ Vgl. nur *BFH*, Urteil vom 22.02.2001, V R 77/96, BStBl. II 2003, S. 426-430, hier S. 428; *BFH*, Urteil vom 08.03.2001, V R 24/98, BStBl. II 2003, S. 430-432, hier S. 431.

tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein kann (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Auf den ersten Blick eröffnet die nationale Regelung damit einen weitaus größeren Anwendungsbereich als es die Richtlinienbestimmung zulässt. Zieht man allerdings die ständige Rechtsprechung des EuGH⁴⁷⁰ hinsichtlich der Auslegung des Begriffs „Nutzung“ heran, so dürfte kein sachlicher Unterschied zwischen nationaler und europarechtlicher Regelung zu erkennen sein. Denn soweit der EuGH den Begriff der Nutzung derart weit auslegt, dass darunter entsprechend den Erfordernissen des Grundsatzes der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems „alle“ Vorgänge ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform zu verstehen sind, erscheint eine wesentliche Abweichung hinsichtlich der Anwendungsbereiche beider Regelungen nur schwer vorstellbar.

Während das deutsche Umsatzsteuergesetz für die Annahme der Unternehmereigenschaft eine „nachhaltige Tätigkeit“ verlangt (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG), spricht Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 der EG-MwStSystRL hinsichtlich „nicht beruflicher“ Betätigungen nur von der „nachhaltigen Erzielung“ von Einnahmen“. Obwohl insoweit der Wortlaut beider Regelungen divergiert, ist damit noch nicht die Richtlinienwidrigkeit der nationalen Vorschrift bestätigt. Denn die (ordnungsgemäße) Umsetzung von EG-Richtlinien in nationale Gesetze bedingt nicht notwendigerweise eine förmliche und wörtliche Übernahme ihrer Bestimmungen.⁴⁷¹ Nur soweit sich die hier vorliegende Abweichung nicht durch richtlinienkonforme Auslegung des im deutschen Umsatzsteuergesetz verwendeten Begriffs „nachhaltig“ beheben lässt, ist die nationale Regelung hinsichtlich der steuerlichen Erfassung privat ausgeübter Tätigkeiten als richtlinienwidrig zu qualifizieren und insoweit die unmittelbare Wirkung der Richtlinienbestimmung zu prüfen.

⁴⁷⁰ Vgl. nur *EuGH*, Urteil vom 04.12.1990, Rs. C-186/89, UR 1992, S. 141-142, hier S. 142.

⁴⁷¹ Dazu oben unter *Erster Teil B.I.a.2* („Erfordernis der Umsetzung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie in nationales Umsatzsteuerrecht“).

Der EuGH⁴⁷² gibt vor: Ob eine Tätigkeit zur „nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ vorgenommen wird, ist nach der „Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls“ zu entscheiden. Dabei kommen als Gesichtspunkte, die für eine nachhaltige Einnahmenerzielung sprechen können, insbesondere die tatsächliche Dauer der Nutzungsüberlassung, die Zahl der Kunden und/oder die Höhe der Einnahmen in Betracht.

Während der EuGH auf die „Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls“ abstellt, kommt es nach der Formel des BFH für die Beurteilung einer „nachhaltigen Tätigkeit“ auf das „Gesamtbild der Verhältnisse“⁴⁷³ an. Gemäß der Rechtsprechung des BFH müssen die „für und gegen die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale gegeneinander abgewogen werden.“⁴⁷⁴ Indem der BFH dabei nicht nur zeitliche Aspekte wie die Dauer der Betätigung⁴⁷⁵ bzw. die Wiederholungsabsicht⁴⁷⁶ in die Bewertung einbezieht, sondern als repräsentatives Merkmal für das Vorliegen einer nachhaltigen Tätigkeit auch die Intensität der Betätigung⁴⁷⁷, also die wirtschaftliche Größenordnung, berücksichtigt, sind sachliche Unterschiede zwischen der oben dargestellten Interpretation der Richtlinienvorgabe – „nachhaltige Einnahmenerzielung“ – und der durch den BFH geleisteten Auslegung der „nachhaltigen Tätigkeit“ nicht zu erkennen.⁴⁷⁸ Richtlinienkonformität hinsichtlich der (innerstaatlichen) umsatzsteuerlichen Beurteilung privat ausgeübter Tätigkeiten ist insoweit – ungeachtet der defini-

⁴⁷² Vgl. nur *EuGH*, Urteil vom 26.09.1996, Rs. C-230/94, DStR 1996, S. 1686-1687, hier S. 1687.

⁴⁷³ So die ständige Rechtsprechung des BFH seit dem sogenannten 2. Jahreswagenurteil vom 18.07.1991: *BFH*, Urteil vom 18.07.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, S. 776-777, hier S. 776.

⁴⁷⁴ *BFH*, Urteil vom 18.07.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, S. 776-777, hier S. 777.

⁴⁷⁵ Vgl. nur *BFH*, Urteil vom 07.08.1975, V R 43/71, BStBl. II 1976, S. 57-58, hier S. 58 i. V. m. *BFH*, Urteil vom 18.07.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, S. 776-777, hier S. 777.

⁴⁷⁶ Vgl. nur *BFH*, Urteil vom 04.06.1987, V R 9/79, BStBl. II 1987, S. 653-654, hier S. 654 i. V. m. *BFH*, Urteil vom 18.07.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, S. 776-777, hier S. 777.

⁴⁷⁷ Vgl. nur *BFH*, Urteil vom 30.07.1986, V R 41/76, BStBl. II 1986, S. 874-877, hier S. 876 i. V. m. *BFH*, Urteil vom 18.07.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, S. 776-777, hier S. 777.

⁴⁷⁸ So schon *Lippross*, Umsatzsteuer, 2005, S. 300.

torischen Schwierigkeiten des Begriffs „nachhaltig“⁴⁷⁹ – als gegeben anzusehen. Nachfolgend kann damit für die Frage der Nachhaltigkeit einer Betätigung weiterhin auf die besagte (richtlinienkonforme) Rechtsprechung des BFH abgestellt werden.

b. Auswirkungen auf die Beurteilung von Tätigkeiten der staatlichen Hochschulen nach § 2 Abs. 3 UStG

Nicht jede unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG macht eine staatliche Hochschule zum Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Erst wenn über das Vorliegen der allgemeinen Unternehmermerkmale des § 2 Abs. 1 UStG hinaus auch die einschränkenden Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 KStG erfüllt sind, ist eine staatliche Hochschule in ihrer Eigenschaft als juristische Person des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen.⁴⁸⁰ Auch erst insoweit besteht die Möglichkeit, die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

Nach nationalem Recht entscheidet auf der Prüfungsstufe des § 2 Abs. 3 UStG allein die „Wettbewerbsrelevanz“ der Tätigkeit,⁴⁸¹ also die Frage, ob die staatliche Hochschule mit einer zu beurteilenden nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen in Wettbewerb – und sei es auch nur potentiell – zur steuerpflichtigen Privatwirtschaft tritt, über die Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Das Gemeinschaftsrecht in Gestalt des Art. 13 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie geht einen anderen Weg. Danach gelten staatliche Hochschulen für die wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 9 Abs. 1 der EG-MwStSystRL im Grundsatz als „Nicht-Steuerpflichtige“ (= Nichtunternehmer nach deutscher Terminologie), soweit sie sich

⁴⁷⁹ Vgl. dazu nur *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 250-268 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004) (m. w. N.).

⁴⁸⁰ Dazu oben unter *Erster Teil A.I.b.3* („§ 2 Abs. 3 UStG als Einschränkung zu § 2 Abs. 1 UStG“).

⁴⁸¹ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.e* („Wettbewerbsrelevanz als maßgebliches Auslegungskriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit“).

öffentlich-rechtlicher Handlungsformen bedienen.⁴⁸² Maßgeblich für die Frage der Unternehmereigenschaft ist hier also zunächst allein die Form des Tätigwerdens. Erst wenn die staatliche Hochschule im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung handelt und insoweit Tätigkeiten ausübt, die ihr gemäß EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, ist – im Sinne eines Korrektivs – zu prüfen, ob eine steuerliche Ausgrenzung dieser Tätigkeiten zu „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ führen würde. Die Frage der Wettbewerbsverzerrung wird somit nach europäischem Recht – entsprechend der Systematik des Art. 13 der EG-MwStSystRL – erst als Kontrollüberlegung, nicht schon als Ausgangsfrage relevant.⁴⁸³

Ob die nationale Regelung allerdings bereits deswegen als richtlinienwidrig gilt, ist nicht gesagt. Denn eine unterschiedliche Regelungssystematik ist solange unproblematisch, wie nationales und europäisches Recht letztlich zu denselben Ergebnissen gelangen.⁴⁸⁴ Als schwierig erweist sich – wie Häck bereits zutreffend erkannt hat⁴⁸⁵ – die Würdigung der Richtlinienkonformität hinsichtlich wettbewerbsrelevanter Tätigkeiten, die mittels öffentlich-rechtlicher Handlungsformen ausgeübt werden⁴⁸⁶ sowie bei wettbewerbsirrelevanten Tätigkeiten im Rahmen privatrechtlicher Handlungsformen⁴⁸⁷. Eindeutig ist hingegen die Frage der Richtlinienkonformität bei wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten, die mittels privatrechtlicher Handlungsformen ausgeführt werden sowie bei wettbewerbsirrelevanten Tätigkeiten in öffentlich-rechtlicher Handlungsform. In diesen Fällen gehen im Ergebnis die gleichen Rechtsfolgen hervor; denn erstere Betätigung ist sowohl nach nationalem als auch nach europä-

⁴⁸² Dazu oben unter *Erster Teil B.II.d.2.1.2* („Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt“).

⁴⁸³ So bereits *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 833.

⁴⁸⁴ Dazu oben unter *Erster Teil B.I.a.2* („Erfordernis der Umsetzung der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie in nationales Umsatzsteuerrecht“).

⁴⁸⁵ Vgl. *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 266.

⁴⁸⁶ Dazu sogleich unter *Erster Teil B.III.b.1* („Umsatzsteuerliche Beurteilung wettbewerbsrelevanter Tätigkeiten bei öffentlich-rechtlicher Handlungsform“).

⁴⁸⁷ Dazu später unter *Erster Teil B.III.b.2* („Umsatzsteuerliche Beurteilung wettbewerbsirrelevanter Tätigkeiten bei privatrechtlicher Handlungsform“).

ischem Recht stets als unternehmerische, d. h. umsatzsteuerrechtlich relevante Tätigkeit zu qualifizieren, während letztere nach beiden Rechtskreisen als umsatzsteuerrechtlich irrelevant (= nichtunternehmerisch) einzustufen ist. Insofern gilt für diese Tätigkeitsbereiche die nationale Regelung als richtlinienkonform.

1. Umsatzsteuerliche Beurteilung wettbewerbsrelevanter Tätigkeiten bei öffentlich-rechtlicher Handlungsform

Bedient sich eine staatliche Hochschule in ihrer Eigenschaft als Einrichtung des öffentlichen Rechts öffentlich-rechtlicher Handlungsformen, so gilt sie für diese Betätigungen gemäß dem Wortlaut des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-MwStSystRL als Steuerpflichtiger (= Unternehmer), sofern eine Behandlung als Nicht-Steuerpflichtiger zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Nach nationalem Recht – entsprechend der hier vertretenen Auffassung zur Interpretation des § 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 KStG⁴⁸⁸ – ist eine staatliche Hochschule bereits in den Fällen als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes zu verstehen, in denen sie eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit jenseits des aus Praktikabilitätsabwägungen gebotenen Bagatellbereichs ausübt.

Während nach nationalem Recht bereits die „Wettbewerbsrelevanz“ der Tätigkeit, also das bloße Vorliegen einer tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerbssituation über die Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen entscheidet, ist nach EG-Recht hierfür – anspruchsvoller klingend – eine drohende „Wettbewerbsverzerrung“ erforderlich; so zumindest der Wortlaut des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-MwStSystRL. Bezieht man jedoch ein, dass das Bestehen einer Wettbewerbslage notwendige Vorbedingung für jedwede Wettbewerbsverzerrung ist und eine Behandlung als Nicht-Unternehmer / Nicht-Steuerpflichtiger – wie erläutert⁴⁸⁹ – einen tatsächlichen Steuervorteil

⁴⁸⁸ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.e* („Wettbewerbsrelevanz als maßgebliches Auslegungskriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit“).

⁴⁸⁹ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.e.1.4* („Zwischenergebnis: Steuervorteil durch Nichtbesteuerung als umsatzsteuerlich notwendige Fiktion“).

sowie eine Stärkung der Wettbewerbsposition zur Folge hat, so ist ein sachlicher Unterschied zwischen dem Erfordernis der „Wettbewerbsrelevanz“ sowie dem der „Wettbewerbsverzerrung“ nicht zu erkennen. Die Besteuerung öffentlich-rechtlicher Einrichtungen nach EG-Recht stellt damit keine strengeren Anforderungen als die nach nationalem Recht.⁴⁹⁰ Insoweit kann die nationale Regelung in diesem Zusammenhang als richtlinienkonform erachtet werden.

Der gemeinschaftsrechtliche Begriff der „größeren“ Wettbewerbsverzerrung ist dem nationalen Recht hingegen fremd. Ebendeshalb könnte man zu dem Schluss kommen, die nationale Regelung sei richtlinienwidrig, weil man nach dem Umsatzsteuergesetz bei „jeder“ und nicht erst bei einer „größeren“ Wettbewerbsverzerrung steuerpflichtig werden kann.⁴⁹¹ Bedenkt man jedoch, dass nach nationalem Recht – entsprechend der hier vertretenen Auffassung⁴⁹² – nicht jede drohende „Wettbewerbsverzerrung“ eine öffentlich-rechtliche Einrichtung zum Unternehmer macht, sondern nur solche, die jenseits des aus Praktikabilitätsabwägungen gebotenen Bagatellbereichs liegen, so dürfte die Frage der Richtlinienkonformität der nationalen Regelung wohl letztlich von der Interpretation dieses Bagatellbereichs abhängen.

Die Auslegung des Begriffs der größeren Wettbewerbsverzerrung hat der EuGH bekanntlich in die Hände der nationalen Gerichte gelegt.⁴⁹³ Gemäß der Formel des BFH kommt es für die Begriffsauslegung der „größeren“ Wettbewerbsverzerrung darauf an, ob eine unterschiedliche umsatzsteuerliche Belastung „intensive und nachhaltige negative Auswirkungen auf den Wettbe-

⁴⁹⁰ Anderer Ansicht wohl *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 182.

⁴⁹¹ So etwa *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 267-268.

⁴⁹² Dazu oben unter *Erster Teil A.III.c.1.3* („Überwiegen“).

⁴⁹³ Vgl. statt aller *EuGH*, Urteil vom 15.05.1990, Rs. C-4/89, EuGHE I 1990, S. 1869-1888, hier S. 1887.

werb“ haben könnte.⁴⁹⁴ Versteht man also die o. g. Bagatellgrenze dahin gehend, dass öffentlich-rechtliche Einrichtungen nur für solche wettbewerbsrelevante Tätigkeiten die Unternehmereigenschaft begründen können, deren Nichtbesteuerung zu „erheblichen“ Wettbewerbsverzerrungen führen würde, so sollte dieses Verständnis den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen entsprechen. Damit gelten staatliche Hochschulen – auch im Fokus gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben – als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes, sofern sie eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausüben (§ 2 Abs. 1 UStG) und eine etwaige Behandlung als Nicht-Unternehmer gegenwärtige oder potentielle Anbieter konkurrierender Leistungen „erheblich“, d. h. nicht nur vernachlässigbar gering, in ihrer Wettbewerbssituation beeinträchtigen würde (§ 2 Abs. 3 UStG).

2. Umsatzsteuerliche Beurteilung wettbewerbsirrelevanter Tätigkeiten bei privatrechtlicher Handlungsform

§ 2 Abs. 3 UStG entspricht bei privatrechtlich ausgestalteten Leistungsbeziehungen nicht der gemeinschaftsrechtlichen Vorgabe. Denn anders als Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-MwStSystRL stellt die nationale Regelung nicht auf die Form des Tätigwerdens ab. Während es nach nationalem Recht den wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten vorbehalten ist, die Unternehmereigenschaft öffentlich-rechtlicher Hochschulen zu begründen,⁴⁹⁵ stellt die EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie hierfür auf der ersten Prüfungsstufe darauf ab, ob sich die Einrichtung des öffentlichen Rechts unter den gleichen recht-

⁴⁹⁴ Vgl. aus der BFH-Rechtsprechung nur *BFH*, Urteil vom 11.06.1997, XI R 33/94, BStBl. II 1999, S. 418-420, hier S. 420; vgl. auch die Schlussanträge der Generalanwältin *Kokott*, EuGH vom 07.09.2006, Rs. C-369/04, EuGHE I 2007, S. 5249-5285, hier S. 5280: „Eine größere Wettbewerbsverzerrung im Sinne von Artikel 4 Abs. 5 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie liegt nur vor, wenn die reale Gefahr besteht, dass die Behandlung des Staates als Nicht-Steuerpflichtiger gegenwärtige oder potenzielle Anbieter konkurrierender Leistungen erheblich in ihrer Wettbewerbssituation beeinträchtigt.“ In diesem Sinne zuletzt auch *EuGH*, Urteil vom 16.09.2008, Rs. C-288/07, ABl. 2008 Reihe C Nr. 301/9: „Der Begriff ‚größere‘ im Sinne des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin zu verstehen, dass die gegenwärtigen oder potenziellen Wettbewerbsverzerrungen mehr als unbedeutend sein müssen.“

⁴⁹⁵ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.d* („Zusammenfassung: Wirtschaftliche Tätigkeit als zentrales Abgrenzungskriterium zwischen unternehmerischer und nichtunternehmerischer Sphäre“).

lichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, mithin sich in den Formen des Privatrechts betätigt⁴⁹⁶. Liegt eine privatrechtlich ausgestaltete Leistungsbeziehung zum Abnehmer vor, ist für das Gemeinschaftsrecht jedweder wettbewerbliche Aspekt ohne Bedeutung. Staatliche Einrichtungen haben dann im Sinne der EuGH-Rechtsprechung stets als Steuerpflichtige / Unternehmer zu gelten, da ihnen die betreffende Tätigkeit nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-MwStSystRL).

Eine richtlinienkonforme Auslegung der vom Gemeinschaftsrecht abweichenden nationalen Regelung kommt nicht in Betracht.⁴⁹⁷ Eine Gesetzesinterpretation im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der EG-MwStSystRL in der Art, dass Leistungen, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer erbringt, als im Rahmen eines der Umsatzbesteuerung unterliegenden Betriebs gewerblicher Art ausgeführt gelten, würde den äußerst möglichen Wortsinn des § 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 4 KStG überschreiten. Für die nationale Regelung sind – wie gezeigt⁴⁹⁸ – ausnahmslos Gründe der Herstellung der Wettbewerbsgleichheit von Bedeutung. Allein die Betätigung in Formen des Privatrechts bedingt noch keine Wettbewerbsverzerrung und insoweit noch nicht die Umsatzbesteuerung staatlicher Einrichtungen.⁴⁹⁹

Fraglich ist, ob dem (vorrangigen) Gemeinschaftsrecht im nationalen Rechtsraum durch eine „unmittelbare Anwendung“ Geltung zu verschaffen ist. Dies wäre insoweit angezeigt,⁵⁰⁰ als die anzuwendende – vom nationalen

⁴⁹⁶ Dazu oben unter *Erster Teil B.II.d.2.1.2* („Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt“).

⁴⁹⁷ Gleicher Ansicht *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 155; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, 2004, S. 270-271.

⁴⁹⁸ Dazu oben unter *Erster Teil A.III.a* („Der Gesetzeszweck bei § 2 Abs. 3 UStG als Leitlinie umsatzsteuerlicher Normkritik“).

⁴⁹⁹ So im Ergebnis auch *BFH*, Urteil vom 23.10.1996, IR 1-2/94, BStBl. II 1997, S. 139-143, hier S. 142: „Daß sich der Kläger beim Vertrieb der Säcke der Formen des Zivilrechts bediente, macht aus den Verkäufen noch keinen Betrieb gewerblicher Art.“

⁵⁰⁰ Die innerstaatlichen Stellen (Steuergerichtsbarkeit, Steuerverwaltung) haben einen Anwendungsvorrang nicht erst bei Einwendungen des Steuerpflichtigen, sondern schon von

Recht abweichende – Richtlinienbestimmung – wie gleich erläutert werden wird – inhaltlich unbedingt sowie hinreichend genau ist und dem Steuerpflichtigen eine gegenüber dem deutschen Umsatzsteuergesetz günstigere Rechtsposition einräumt.⁵⁰¹

Dass die Regel des Art. 13 der EG-MwStSystRL „inhaltlich unbedingt sowie hinreichend genau“ ist, kann inzwischen wohl als erwiesen angesehen werden.⁵⁰² Gegen den Anwendungsvorrang der EG-Richtlinie könnte allerdings sprechen, dass das Rechtsinstitut der unmittelbaren Wirkung im Grundsatz „zu Gunsten“ des Marktbürgers wirken muss. Im Falle der Umsatzsteuer darf jedoch nicht unbeachtet bleiben, dass mit der Behandlung als Steuerpflichtiger / Unternehmer nicht nur der Nachteil der Besteuerung der Ausgangsumsätze, sondern auch hinsichtlich der Eingangsumsätze der Vorteil in Gestalt des Vorsteuererstattungsanspruchs einhergeht. Es ist demnach zu klären, ob auch solche (mittelbaren) Folgen von dem Rechtsinstitut des Anwendungsvorrangs erfasst werden.⁵⁰³ Gegen diese Auffassung könnte sprechen, dass der Vorsteuererstattungsanspruch nicht Gegenstand der infrage stehenden Richtlinienbestimmung (Art. 13 der EG-MwStSystRL) ist. Demgegenüber steht jedoch fest, dass das Vorliegen der Unternehmereigenschaft unabdingbare Voraussetzung für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist. „Wer nicht Unternehmer ist, hat keinen Vorsteuerabzug.“⁵⁰⁴ Insoweit ist es nahe liegend, dass sich eine Einrichtung des öffentlichen Rechts auch auf die Behandlung als Steuerpflichtiger / Unternehmer berufen kann.⁵⁰⁵ Erbringt dem-

Amts wegen zu beachten; vgl. *Birkenfeld*, Deutsches Umsatzsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht der EG, UR 1989, S. 329-339, hier S. 335

⁵⁰¹ Dazu oben unter *Erster Teil B.I.b.2.1* („Voraussetzungen der unmittelbaren Anwendung“).

⁵⁰² Vgl. nur *EuGH*, Urteil vom 08.06.2006, Rs. C-430/04, DStR 2006, S. 1082-1084, hier S. 1084 (m. w. N.).

⁵⁰³ So bereits *Küffner*, Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie, 2001, S. 164.

⁵⁰⁴ *Jakob*, Umsatzsteuer, 2009, Rn. 781 zu § 9.

⁵⁰⁵ Im Ergebnis ebenso *EuGH*, Urteil vom 06.02.1997, Rs. C-247/95, EuGHE I 1997, S. 779-794, hier S. 792. Das *FG München*, Urteil vom 17.02.1994, 14 K 2942/92, UR 1994, S. 315-317, hier S. 316; bejaht den Anwendungsvorrang des Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie, weil sich der Steuerpflichtige hierauf beruft. Der Gleichmäßigkeit der Besteuerung halber darf es die Finanzverwaltung hierauf aber nicht

nach eine staatliche Hochschule Leistungen im Rahmen privatrechtlich ausgestalteter Leistungsbeziehungen, so hat sie für diese Betätigungen aufgrund der unmittelbaren Wirkung des EG-Rechts stets als Unternehmer zu gelten. Wettbewerbsaspekte, insbesondere die Frage nach dem (potentiellen) Bestehen konkurrierender Leistungen privater Anbieter, sind in diesem Fall unerheblich.

Auch Gründe der Steuerpraktikabilität sprechen für den Anwendungsvorrang der EG-MwStSystRL; denn die Beurteilung der Rechtsform einer Leistungsbeziehung ist ohne Frage mit weniger Schwierigkeiten behaftet als die Feststellung einer tatsächlichen oder gar potentiellen Wettbewerbslage anhand wettbewerbsrechtlicher Regeln. Die komplizierte Ermittlung der Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit wäre erst in den Fällen notwendig, in denen die Hochschule im Rahmen ihres Sonderrechts agiert und insoweit eine Tätigkeit ausübt, die ihr gemäß EG-Recht im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt.

c. Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen

Die vorausgehende Analyse hinsichtlich der „Auswirkungen der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie auf die umsatzsteuerliche Beurteilung staatlicher Hochschulen“ hat gezeigt, dass die nationale Regelung zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft öffentlich-rechtlicher Einrichtungen ganz überwiegend richtlinienkonform ausgelegt werden kann und insoweit dem EG-Recht entspricht. Lediglich bei privatrechtlich ausgestalteten Leistungsbeziehungen kann die Anwendung des nationalen Rechts – wie soeben gezeigt – zu gemeinschaftsrechtlichen Friktionen führen. Um dem (vorrangigen) EG-Recht in solchen Fällen dennoch Geltung zu verschaffen, gebietet sich insoweit die unmittelbare Anwendung der EG-MwStSystRL. Soweit staatliche Hochschulen nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig werden und sich dabei privatrechtlicher Handlungsformen bedienen, begründen sie für diese Tätigkeiten stets die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft. In diesem Fall tritt

ankommen lassen; vielmehr ist die bezeichnete unmittelbare Wirkung der Richtlinie von Amts wegen zu beachten; so auch *Widmann*, Anmerkung zu *FG München*, Urteil vom 17.02.1994, 14 K 2942/92, UR 1994, S. 315-317, in: UR 1994, S. 317-318, hier S. 317.

der Wettbewerbsgedanke als ratio legis der Umsatzsteuerpflicht des Nationalstaates hinter die gemeinschaftsrechtliche Vorgabe des Artikel 13 Absatz 1 Unterabsatz 1 der EG-MwStSystRL und ihren Anwendungsvorrang zurück.

Das „Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht“⁵⁰⁶ lässt sich unter Berücksichtigung des gemeinschaftsrechtlichen Einflusses in das folgende „Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen“⁵⁰⁷ umgestalten:

⁵⁰⁶ Dazu oben unter *Erster Teil A.IV* („Zusammenfassung: Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen nach nationalem Recht“).

⁵⁰⁷ Das entwickelte Prüfungsschema beinhaltet zugleich eine Zusammenfassung der bisherigen Erörterungen. Seine volle Aussagekraft erschließt sich erst durch den Rückgriff auf die vorangegangene Detailanalyse.

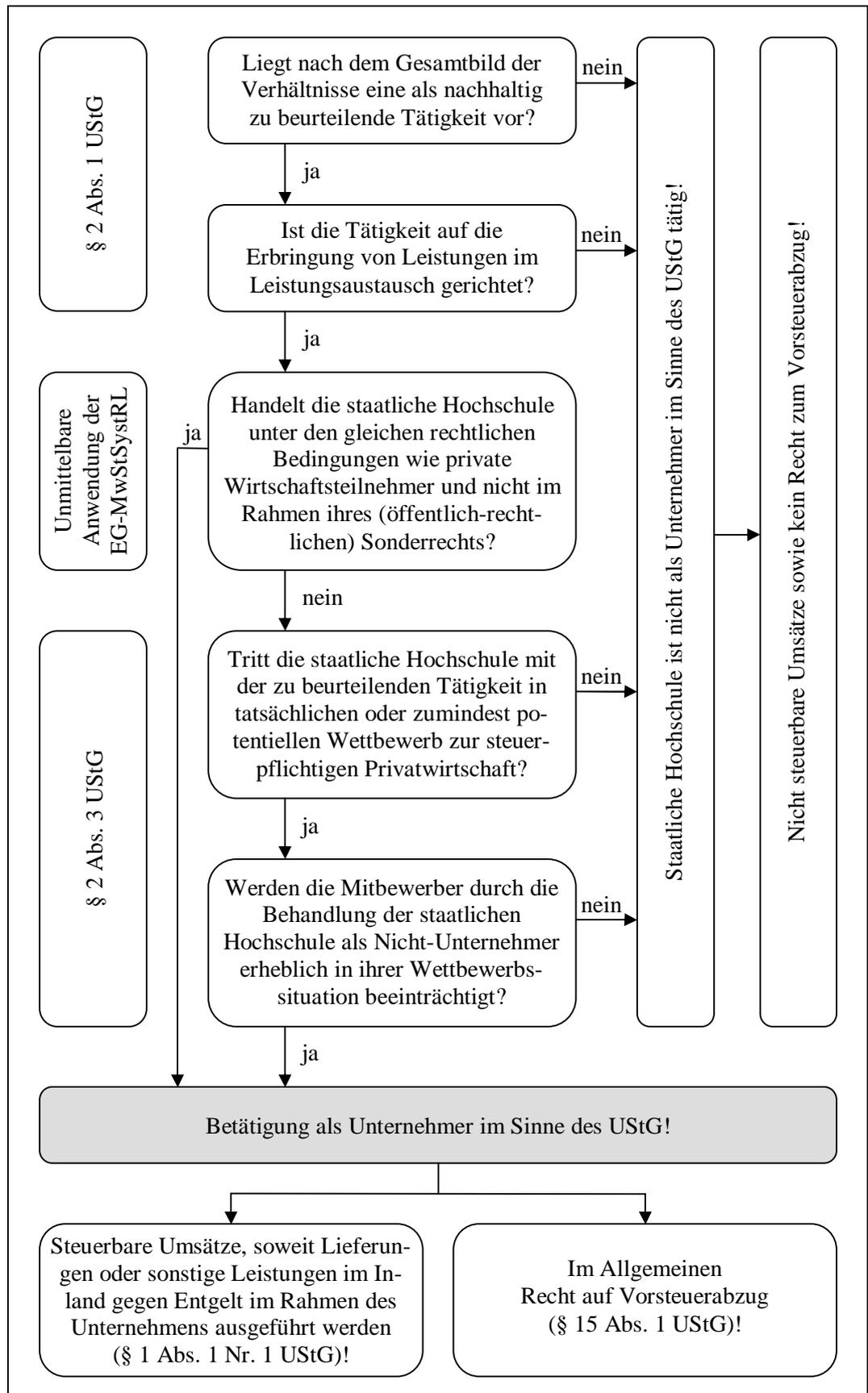


Abb. 7: Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen

Zweiter Teil:
Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen
im Bereich der Drittmittelforschung

Die bisherigen Überlegungen haben sich darauf konzentriert, die Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen im Allgemeinen darzulegen. Im Folgenden sollen die dabei entwickelten (allgemeinen) Grundsätze auf den Tätigkeitsbereich der Drittmittelforschung angewendet werden. So soll anhand des „Prüfungsschemas zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen“⁵⁰⁸ bestimmt werden, für welche drittfinanzierten Forschungstätigkeiten staatliche Hochschulen als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts gelten. Zu diesem Zwecke ist es notwendig, zunächst auf begriffliche und hochschulrechtliche Grundlagen der Drittmittelforschung näher einzugehen.

⁵⁰⁸ Dazu soeben unter *Erster Teil B.III.c* („Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen“).

A. Drittmittelforschung als Teil der Hochschulforschung

I. Hochschulforschung

a. Begriff der Forschung

Unter Forschung wird im Allgemeinen eine Tätigkeit verstanden, die auf die Gewinnung neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse mit wissenschaftlichen Methoden in dem betreffenden Fachgebiet ausgerichtet ist.⁵⁰⁹ In einer detaillierten Umschreibung definiert der Wissenschaftsrat Forschung „als ein Verfahren zur Formulierung und Lösung ausgewählter Probleme, das sich wissenschaftlicher Methoden bedient“, um „formulierbare Erkenntnisse zu erlangen, die den Wissensstand erweitern und nach Möglichkeit zur Lösung der gewählten oder anderer Probleme beitragen.“⁵¹⁰

Maßgeblich für das Vorliegen von Forschung ist die „Wissenschaftlichkeit“ der Betätigung.⁵¹¹ Da Einigkeit dahingehend herrscht, dass „Wissenschaft“ als Oberbegriff der beiden wissenschaftlichen Betätigungsmodalitäten Forschung und Lehre gilt,⁵¹² soll auch hier unter Forschung nur die „wissenschaftliche“ Forschung verstanden werden. Die Betätigungsmodalität Forschung wird also durch das Attribut „wissenschaftlich“ näher eingegrenzt.⁵¹³ Insoweit gilt die Frage nach der Wissenschaftlichkeit der Betätigung als notwendige Vorfrage zur Annahme einer Forschungstätigkeit in dem hier verstandenen Sinne.

⁵⁰⁹ Vgl. statt vieler *Wiese*, Forschung und Lehre, Grundlegung, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 4, 1965, S. 1-4, hier S. 1.

⁵¹⁰ *Wissenschaftsrat*, Organisation, Planung und Förderung der Forschung, 1975, S. 25.

⁵¹¹ Vgl. statt aller *Krüger*, Forschung, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 261-308, hier S. 262-263.

⁵¹² Vgl. z. B. *BVerfG*, Urteil vom 29.05.1973, 1 BvR 424/71 u. 325/72, BVerfGE 35 (1974), S. 79-170, hier S. 113; pars pro toto aus der Literatur: *Schmitt Glaeser*, Freiheit der Forschung, *WissR* 1974, S. 107-134, hier S. 108; *Scholz*, in: *Maunz/Dürig*, Grundgesetz, Kommentar, Rdnr. 85 zu Art. 5 Abs. 3 GG (Stand: Mai 1977); *Denninger*, in: *Wassermann*, Kommentar zum Grundgesetz, 1989, Rz. 13 zu Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG.

⁵¹³ Vgl. nur *Starck*, in: *Mangoldt/Klein/Starck*, Bonner Grundgesetz, Kommentar, 1999, Rdnr. 322 zu Art. 5 GG.

Zur Konkretisierung des Wissenschaftsbegriffs kann auf die Rechtsprechung des BVerfG zurückgegriffen werden. Danach ist „Wissenschaft“ – ungeachtet der definitorischen Schwierigkeiten⁵¹⁴ – jede Tätigkeit, die „nach Inhalt und Form als ernsthafter und planmäßiger Versuch zur Ermittlung der Wahrheit anzusehen ist.“⁵¹⁵ Hieraus ergibt sich, dass mangels Wissenschaftlichkeit weder die „Wissensmehrung durch glückhaftes Finden“⁵¹⁶ noch „das unmethodische Meinen und das fraglose Hinnehmen auf guten Glauben hin“⁵¹⁷ als Forschungstätigkeit zu qualifizieren ist.

Allerdings ist „wissenschaftliche“ Forschung nicht schon allein deswegen zu verneinen, weil im Rahmen der Verbreitung der Forschungsergebnisse „wirtschaftliche Vorteile“ durch eine sogenannte Erkenntnisverwertung erzielt werden: Es ist allgemein anerkannt, dass der „wissenschaftliche“ Charakter der Forschung durch eine wirtschaftliche Verwertung der Forschungsergebnisse nicht beeinträchtigt wird.⁵¹⁸

Ziel der Forschung ist die Gewinnung neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse.⁵¹⁹ In einer detaillierten Umschreibung des BVerfG gilt „Forschung als die geistige Tätigkeit mit dem Ziele, in methodischer, systematischer und

⁵¹⁴ Vgl. nur *Scholz*, in: *Maunz/Dürig*, Grundgesetz, Kommentar, Rdnrn. 86-91 zu Art. 5 Abs. 3 GG (Stand: Mai 1977); *Denninger*, in: *Wassermann*, Kommentar zum Grundgesetz, 1989, Rz. 14 zu Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG; *Trute*, Forschung zwischen grundrechtlicher Freiheit und staatlicher Institutionalisierung, 1994, S. 56-57.

⁵¹⁵ *BVerfG*, Urteil vom 29.05.1973, 1 BvR 424/71 u. 325/72, BVerfGE 35 (1974), S. 79-170, hier S. 113 in Anlehnung an *Smend*, Recht der freien Meinungsäußerung, VVDStRL 1928, S. 44-73, hier S. 67; eingehend zum Wissenschaftsbegriff vgl. beispielsweise *Alber-Malchow/Steigleder*, Definition der Begriffe Wissenschaft und Forschung, in: *Wagner*, Wissenschaft und Forschung, 2000, S. 23-40.

⁵¹⁶ *Bolsenkötter*, Ökonomie der Hochschule, Bd. 1, 1976, S. 295; in diesem Sinne auch *Kne-meyer*, Lehrfreiheit, 1969, S. 27.

⁵¹⁷ *Jaspers/Rossmann*, Die Idee der Universität, 1961, S. 41.

⁵¹⁸ Vgl. *Classen*, Forschungsförderung durch die EG und Freiheit der Wissenschaft, in: *WissR* 1995, S. 97-112, hier S. 101; *Fehling*, in: *Dolzer/Vogel/Graßhof*, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Rdnr. 68 zu Art. 5 Abs. 3 GG (Stand: März 2004); *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 21 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵¹⁹ Vgl. nur § 22 Satz 1 HRG.

nachprüfbarer Weise neue Erkenntnisse zu gewinnen⁵²⁰. Hieraus folgt, dass die bloße Anwendung bereits gesicherter Erkenntnisse nicht zur Forschung zählt, da insoweit das Streben nach „neuen“ Erkenntnissen fehlt.⁵²¹ Dabei stellt sich die Gewinnung „neuer“ Erkenntnisse nicht nur als das Ergebnis aus der Suche nach diesen dar, sondern kann sich darüber hinaus auch aus der Bestätigung oder Falsifikation von bereits vorhandenen Erkenntnissen ergeben.⁵²²

Ist die Suche nach neuen Erkenntnissen letztlich nicht von Erfolg gekrönt, so darf Forschung nicht allein aufgrund dieses Sachverhalts verneint werden. Entscheidend für das Vorliegen von (wissenschaftlicher) Forschung ist vielmehr ein planmäßiges, d. h. methodisch geordnetes Bemühen, neue Erkenntnisse zu erlangen.⁵²³

b. Forschung als Aufgabe der staatlichen Hochschulen

Die staatlichen Hochschulen dienen gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 HRG „entsprechend ihrer Aufgabenstellung der Pflege und der Entwicklung der Wissenschaften und der Künste durch Forschung, Lehre, Studium und Weiterbildung“. Forschung ist damit ausdrücklich Aufgabe der staatlichen Hochschulen. Durch den Differenzierungsvorbehalt „entsprechend ihrer Aufgabenstellung“, dessen Ausgestaltung durch § 2 Abs. 9 Satz 1 HRG den Ländern übertragen ist, wird jedoch deutlich, dass Forschung nicht bei allen Arten staatlicher Hochschulen im Sinne des § 1 Satz 1 HRG eine Hauptfunktion besitzt. Bezüglich der Fachhochschulen ist die Forschungstätigkeit in der

⁵²⁰ BVerfG, Urteil vom 29.05.1973, 1 BvR 424/71 u. 325/72, BVerfGE 35 (1974), S. 79-170, hier S. 113.

⁵²¹ Vgl. nur BAG, Beschluss vom 21.06.1989, 7 ABR 58/87, BAGE 62 (1991), S. 156-171, hier S. 165.

⁵²² So zutreffend Starck, in: Mangoldt/Klein/Starck, Bonner Grundgesetz, Kommentar, 1999, Rdnr. 331 zu Art. 5 GG.

⁵²³ Vgl. nur Lüthje, in: Denninger, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 1984, Rz. 9 zu § 3 HRG; Starck, in: Mangoldt/Klein/Starck, Bonner Grundgesetz, Kommentar, 1999, Rdnr. 323 zu Art. 5 GG.

Regel dem Bildungsauftrag nachgeordnet.⁵²⁴ Gleichwohl ist allen staatlichen Hochschulen gemeinsam, dass es ihnen nicht verwehrt ist, Forschungsaufgaben aufzugreifen.⁵²⁵ Mehr noch: Die Vorschrift des § 2 Abs. 1 Satz 1 HRG lässt es nicht zu, dass eine der dort genannten Aufgaben, insoweit auch die Forschung, gänzlich unterbleibt.⁵²⁶

II. Drittmittelforschung der staatlichen Hochschulen

Durch die detaillierte Regelung der Drittmittelforschung in § 25 HRG hat der Gesetzgeber deutlich gemacht, welchen Stellenwert er dieser fremdfinanzierten Forschung beimisst. Gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 HRG ist Drittmittelforschung Teil der Hochschulforschung, insofern gehört die Drittmittelforschung zu den dem Hochschullehrer übertragenen (dienstlichen) Forschungsaufgaben.

a. Bedeutung der Drittmittelforschung für die staatlichen Hochschulen⁵²⁷

Die Bedeutung der aus Drittmitteln finanzierten Hochschulforschung hat in den letzten Jahren kontinuierlich zugenommen. Spielte sie früher nur eine untergeordnete Rolle, so ist sie mittlerweile zu einer festen Größe im Forschungsetat staatlicher Hochschulen geworden.⁵²⁸ Während etwa in 1985 der Anteil der Drittmittelforschungsausgaben an den gesamten Forschungs- und Entwicklungsausgaben der Hochschulen noch bei etwa 25 Prozent lag, be-

⁵²⁴ Vgl. beispielsweise § 3 Abs. 2 HG NRW; Gesetz über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (HG NRW) vom 31.10.2006, GVBl. NRW 2006, 474, letzte Änderung vom 18.11.2008, GVBl. NRW 2008, 710.

⁵²⁵ Vgl. nur *Thieme*, Deutsches Hochschulrecht, 2004, Rn. 460-463. Zur Abgrenzung und auch Annäherung zwischen der Universitätsforschung und der Fachhochschulforschung vgl. *Epping*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 8 zu § 2 HRG (Stand: November 1999).

⁵²⁶ So bereits *Avenarius*, Hochschulen und Reformgesetzgebung, 1979, S. 14. A. A. *Dallinger*, in: *Dallinger/Bode/Dellian*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 1978, Rdnr. 2 zu § 2 HRG.

⁵²⁷ Nachfolgender Abschnitt in Anlehnung an *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnrn. 8-10 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵²⁸ Vgl. *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 8 zu § 25 HRG (Stand: September 2004) (m. w. N.).

trug er im Jahre 2006 bereits über 40 Prozent. Absolut gesehen erhöhten sich die Ausgaben für Drittmittelforschung in dieser Zeit (1985-2006) um 3 Milliarden Euro, von etwa 1 Milliarde Euro auf annähernd 4 Milliarden Euro.⁵²⁹

Die den Hochschulen zur Verfügung stehenden regulären Haushaltsmittel stagnieren seit Jahren – so zumindest real gesehen.⁵³⁰ Angesichts des kontinuierlich steigenden Mittelbedarfs insbesondere im Forschungsbereich ist die Hochschulforschung damit in zunehmendem Maße von Drittmitteln abhängig.⁵³¹ 1980 belief sich die Summe der akquirierten Drittmittel noch auf circa 540 Millionen Euro. 1990 betragen die Drittmittel für Hochschulen bereits 1,3 Milliarden Euro. 16 Jahre später, im Jahre 2006, hatte sich diese Summe annähernd verdreifacht, die Hochschulen warben nahezu 3,9 Milliarden Euro an Drittmitteln bei privaten und öffentlichen Stellen ein. Bezogen auf die Gesamtausgaben der Hochschulen – die 2006 in etwa 32 Milliarden Euro ausmachten – entspricht dies einer Drittmittelquote von mehr als 12 Prozent. Im Vergleich dazu: Im Jahre 1980 betrug dieser Anteil gerade einmal 5,8 Prozent bei Gesamtausgaben in diesem Jahr von etwa 9,4 Milliarden Euro.⁵³²

Führender Drittmittelgeber der Hochschulen ist die Deutsche Forschungsgemeinschaft – kurz DFG; sie gewährte den Hochschulen in 2006 mehr als 1,1 Milliarden Euro, was einen Anteil von 28,8 Prozent an sämtlichen

⁵²⁹ Datenquelle: *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2003, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 12.09.2005, korrigiert am 07.11.2005, hier: Abschnitt 2.1.1; *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2006, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 13.11.2008, korrigiert am 14.11.2008, hier: Abschnitt 3.1.1.

⁵³⁰ Vgl. nur *Krüger*, Forschung, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 261-308, hier S. 274; Zu den jüngsten (nominellen) hochschulstatistischen Basisdaten vgl. *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2006, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 13.11.2008, korrigiert am 14.11.2008, hier: Abschnitt 2.1.1.

⁵³¹ So schon etwa *Sandberger*, Drittmittelverwaltung, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 1089-1106, hier S. 1090.

⁵³² Datenquelle: *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2003, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 12.09.2005, korrigiert am 07.11.2005, hier: Abschnitt 1.1.1; *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2006, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 13.11.2008, korrigiert am 14.11.2008, hier: Abschnitt 2.1.1.

Drittmittleinnahmen der Hochschulen ausmachte. Damit verwies die DFG weitere bedeutsame Drittmittelgeber, insbesondere die gewerbliche Wirtschaft (26,2 Prozent), den Bund (19,4 Prozent) und die Europäische Union (9,6 Prozent) auf die Plätze.⁵³³

Die Höhe der akquirierten Drittmittel ist in den einzelnen Fächergruppen sehr unterschiedlich. Die höchsten Drittmittleinnahmen erzielten im Bundesdurchschnitt im Jahre 2006 mit 354 Tausend Euro je Professorenstelle die Humanmedizin / Gesundheitswissenschaften (einschließlich der zentralen Einrichtungen der Hochschulkliniken) an den Universitäten, gefolgt von den Ingenieurwissenschaften (312 Tausend Euro) und den Agrar-, Forst- und Ernährungswissenschaften (173 Tausend Euro). Die Geisteswissenschaften sind deutlich weniger drittmittelabhängig: Im Jahre 2006 wurden an den Universitäten in den Rechts-, Wirtschafts- und Sozialwissenschaften durchschnittlich je Professorenstelle 58 Tausend Euro, in den Sprach- und Kulturwissenschaften 46 Tausend Euro eingeworben.⁵³⁴

Die Fachhochschulen warben 2006 nur 16 Tausend Euro je Professorenstelle ein.⁵³⁵

Auch zwischen den Universitäten gibt es große Unterschiede: Die höchsten Drittmittleinnahmen erzielte im Jahre 2006 – absolut gesehen – die Humboldt-Universität zu Berlin mit 164 Millionen Euro, gefolgt von der Rheinisch-Westfälischen Technischen Hochschule Aachen mit 152 Milli-

⁵³³ Datenquelle: *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2006, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 13.11.2008, korrigiert am 14.11.2008, hier: Abschnitt 2.6.7 in Verbindung mit Abschnitt 2.1.1.

⁵³⁴ Datenquelle: *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2006, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 13.11.2008, korrigiert am 14.11.2008, hier: Abschnitt 2.3.2.

⁵³⁵ Datenquelle: *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2006, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 13.11.2008, korrigiert am 14.11.2008, hier: Abschnitt 2.3.2.

onen Euro und der Ludwig-Maximilians-Universität München mit 138 Millionen Euro.⁵³⁶

b. Drittmittelforschung als Gegenstand des Hochschulrechts

Der Bereich der Drittmittelforschung ist in § 25 HRG sowie in den entsprechenden Bestimmungen der Landeshochschulgesetze geregelt. Darüber hinaus erfahren die landesrechtlichen Vorschriften weitere meist recht umfangreiche Ausführungen durch die dazu ergangenen Ministerialerlasse der Länder (sog. Drittmittelrichtlinien). Bei der Verwaltung der Drittmittel sind je nach dem durchgeführten Bewirtschaftungsverfahren haushaltsrechtliche und personalrechtliche Bestimmungen zu beachten. Für die Bestimmung der Dienstaufgaben der Hochschulmitglieder im Rahmen des Rechts zur Durchführung der Drittmittelforschung sind ferner die Vorschriften der §§ 42 ff. HRG von Bedeutung.

Die hochschulrechtlichen Bestimmungen zur Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen lassen sich in Übereinstimmung mit der Struktur der rahmengesetzlichen Regelung (§ 25 HRG) ganz grundlegend in zwei Bereiche gliedern, nämlich einerseits in das Recht auf Drittmittelforschung⁵³⁷ (§ 25 Absatz 1 bis 3 HRG) und darüber hinaus in die Vorschriften zur Drittmittelverwaltung in der Hochschule⁵³⁸ (§ 25 Absatz 4 bis 6 HRG).⁵³⁹

1. Recht auf Drittmittelforschung

Zu unterscheiden sind hier die „allgemeinen“ Voraussetzungen zur Durchführung von Drittmittelforschung nach § 25 Abs. 1 HRG von denjenigen

⁵³⁶ Datenquelle: *Statistisches Bundesamt*, Monetäre hochschulstatistische Kennzahlen 2006, Fachserie 11, Reihe 4.3.2, erschienen am 13.11.2008, korrigiert am 14.11.2008, hier: Abschnitt 2.7.2.

⁵³⁷ Dazu sogleich unter *Zweiter Teil A.II.b.1* („Recht auf Drittmittelforschung“).

⁵³⁸ Dazu später unter *Zweiter Teil A.II.b.2* („Drittmittelverwaltung in der Hochschule“).

⁵³⁹ Ähnlich *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 1 zu § 25 HRG.

Voraussetzungen, unter denen diese Vorhaben „in der Hochschule“ durchgeführt werden können (§ 25 Abs. 2 HRG).⁵⁴⁰

Insoweit werden im Folgenden zunächst die Bestimmungen des Absatzes 1 von § 25 HRG hinsichtlich der generellen Berechtigung zur Drittmittelforschung analysiert⁵⁴¹ und die für alle – innerhalb wie außerhalb der Hochschule – durchgeführten Vorhaben geltende Anzeigepflicht näher behandelt (§ 25 Abs. 3 HRG)⁵⁴². Erst anschließend werden die Voraussetzungen beschrieben, nach welchen die Durchführung in der Hochschule zulässig ist (§ 25 Abs. 2 HRG)⁵⁴³.

1.1 Berechtigung zur Drittmittelforschung

1.1.1 Forschung mit Mitteln Dritter in Abgrenzung zur Etatforschung

Gemäß § 25 Abs. 1 Satz 1 HRG sind die in der Forschung tätigen Hochschulmitglieder „berechtigt, im Rahmen ihrer dienstlichen Aufgaben auch solche Forschungsvorhaben durchzuführen, die nicht aus den der Hochschule zur Verfügung stehenden Haushaltsmitteln, sondern aus Mitteln Dritter finanziert werden“. Hieraus ergibt sich, dass das maßgebliche Kriterium zur Abgrenzung der Drittmittelforschung von der übrigen Hochschulforschung – der sogenannten Etatforschung – der Mittelzufluss „außerhalb“ der der Hochschule zur Verfügung stehenden Haushaltsmittel ist.

⁵⁴⁰ So schon etwa *Püttner/Mittag*, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschulen und Wirtschaft, 1989, S. 57; *Bender*, in: *Leuze/Bender*, Gesetz über die Universitäten (davor: wissenschaftlichen Hochschulen) des Landes Nordrhein-Westfalen, Kommentar seit 1981, Rdnr. 2 zu § 98 UG NRW (Stand: Dezember 1998), Gesetz über die Universitäten des Landes Nordrhein-Westfalen (UG NRW) in der Fassung der Bekanntmachung vom 03.08.1993, GVBl. NRW 1993, 532, letzte Änderung vom 14.12.1999, GVBl. NRW 1999, 670, aufgehoben durch § 127 Abs. 1 Nr. 1 HG NRW vom 14.03.2000; *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 32 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁴¹ Dazu sogleich unter *Zweiter Teil A.II.b.1.1* („Berechtigung zur Drittmittelforschung“).

⁵⁴² Dazu später unter *Zweiter Teil A.II.b.1.2* („Anzeigepflicht von Drittmittelvorhaben“).

⁵⁴³ Dazu später unter *Zweiter Teil A.II.b.1.3* („Bedingungen der Zulässigkeit von Drittmittelforschung „in der Hochschule““).

Bei näherer Betrachtung des Begriffs – „den der Hochschule zur Verfügung stehenden Haushaltsmitteln“ – wird deutlich, dass es insoweit nur auf die „regulären“ Haushaltsmittel der Hochschule ankommt.⁵⁴⁴ Aus diesem Grund können Haushaltsmittel anderer Ressorts des Landes ebenso als Drittmittel im Sinne des § 25 HRG gelten, wie Mittel des Bundes oder anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts.⁵⁴⁵

Eine Unterteilung des hochschulrechtlichen Drittmittelbegriffs kann anhand unterschiedlicher Kriterien erfolgen. Stellt man in Übereinstimmung mit den sogenannten Drittmittelrichtlinien der Länder etwa auf die Herkunft der Mittel ab, so kann ganz grundlegend zwischen öffentlichen Drittmitteln öffentlich-rechtlicher Einrichtungen einerseits und Drittmitteln Privater im Übrigen unterschieden werden.⁵⁴⁶ Allerdings kann auch der mit der Drittmittelgewährung unmittelbar verfolgte Zweck des Gebers stark divergieren. Dritte im Sinne von § 25 HRG können nicht nur altruistisch handelnde Forschungsfinanziers sein, vielmehr werden darunter auch solche Mittelgeber verstanden, die aus eigennützigem Antrieb gemäß dem Prinzip Leistung und Gegenleistung geben.⁵⁴⁷ Liegt der (letztgenannten) Erscheinungsform drittfinanzierter Hochschulforschung ein zweiseitig verpflichtender Vertrag zugrunde, so spricht man insoweit auch von „Vertragsforschung“.⁵⁴⁸

Drittmittel müssen für ein bestimmtes Forschungsvorhaben nicht die ausschließliche Finanzierungsquelle sein. Eine Mischfinanzierung durch meh-

⁵⁴⁴ Vgl. *Püttner/Mittag*, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschulen und Wirtschaft, 1989, S. 55; *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 2 zu § 25 HRG; *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 19 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁴⁵ Vgl. nur *Sandberger*, Drittmittelverwaltung, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 1089-1106, hier S. 1092.

⁵⁴⁶ Vgl. exemplarisch die Verwaltungsvorschriften zur Annahme und Verwendung von Mitteln Dritter des Landes Baden-Württemberg vom 21.03.2001, Az. 318.0/283, GABl. 2001, S. 697-704, hier S. 697.

⁵⁴⁷ Vgl. nur *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 7 und 19 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁴⁸ Vgl. nur *Püttner/Mittag*, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschulen und Wirtschaft, 1989, S. 55.

rere Dritte oder aus regulären Haushaltsmitteln einerseits und Drittmitteln andererseits ist nicht ausgeschlossen.⁵⁴⁹ Immerhin wird über die Besoldung des Hochschullehrers, der die Forschung betreibt, das Forschungsvorhaben regelmäßig auch aus regulären Haushaltsmitteln mitfinanziert. Unter Drittmittelforschung im Sinne dieser Untersuchung soll daher auch das Forschungsvorhaben verstanden werden, das im äußersten Fall nur untergeordnet aus Mitteln Dritter und im Übrigen aus regulären Haushaltsmitteln finanziert wird.

1.1.2 Berechtigung der in der Forschung „selbständig“ tätigen Hochschulmitglieder

Gemäß § 25 Abs. 1 HRG besteht die Berechtigung zur Drittmittelforschung nur, wenn der Forscher Mitglied der Hochschule ist und das Vorhaben in den Rahmen seiner dienstlichen Aufgaben fällt. Dies setzt voraus, dass er im Rahmen seiner dienstlichen Aufgaben auch in der Forschung „selbständig“ tätig werden kann.⁵⁵⁰

Das Erfordernis eines selbständigen dienstrechtlichen Forschungsauftrags ist aufgrund der gesetzlichen Aufgabenbeschreibung bei Hochschullehrern, d. h. bei Professoren und Juniorprofessoren regelmäßig erfüllt.⁵⁵¹ Denn sowohl Professoren als auch Juniorprofessoren nehmen gemäß § 43 in Verbindung mit § 42 HRG nach näherer Ausgestaltung ihres Dienstverhältnisses die Forschungsaufgaben selbständig, somit in eigener Verantwortung und frei von Weisung wahr.⁵⁵²

⁵⁴⁹ Vgl. etwa *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 2 zu § 25 HRG; *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 19 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁵⁰ So bereits *Denninger*, in: *Denninger*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 1984, Rz. 3 zu § 25 HRG; *Sandberger*, Drittmittelverwaltung, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 1089-1106, hier S. 1093; *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 2 zu § 25 HRG; *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 24 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁵¹ Vgl. statt aller *Thieme*, Deutsches Hochschulrecht, 2004, Rn. 471.

⁵⁵² Vgl. nur *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Hochschulrahmengesetzes vom 30.11.1973, BT-Drucksache 7/1328, S. 67.

Zweifelhaft ist, ob auch wissenschaftliche Mitarbeiter berechtigt sind, Drittmittelforschung (selbständig) durchzuführen. Während eine Meinung der Literatur dies generell verneint,⁵⁵³ besteht im Übrigen (zu Recht) der Konsens dahingehend, dass dies insoweit möglich ist, als den wissenschaftlichen Mitarbeitern landesgesetzlich eine selbständige Forschungsfunktion übertragen ist⁵⁵⁴. Im Grundsatz allerdings kommen die weisungsabhängigen Mitarbeiter ebenso wenig als Träger eigener Forschungsvorhaben in Betracht, wie die Lehrbeauftragten (§ 55 HRG), die Lehrkräfte für besondere Aufgaben (§ 56 HRG) sowie die Tutoren, das technische wie auch das Verwaltungspersonal.⁵⁵⁵

1.1.3 Drittmittelforschung als hauptamtliches Tätigwerden in Abgrenzung zur Forschung in Nebentätigkeit

Drittmittelforschung setzt außerdem voraus, dass sie nicht als Nebentätigkeit ausgeübt wird. § 25 Abs. 1 Satz 1 HRG bestimmt dies, wenn es dort heißt, dass die Hochschulmitglieder berechtigt sind, im Rahmen ihrer „dienstlichen Aufgaben“ Forschung mit Mitteln Dritter zu betreiben. Forschungsvorhaben im Sinne von § 25 HRG sind ferner ausdrücklich Teil der (hauptamtlichen) Hochschulforschung (§ 25 Abs. 1 Satz 2 HRG). Insofern ist als Drittmittelforschung nur solche zu qualifizieren, die als Dienstaufgabe durchgeführt wird.

§ 25 HRG begründet nur eine Berechtigung zur drittfinanzierten Forschung, nicht aber die Pflicht zur Forschung mit Mitteln Dritter „in der Hoch-

⁵⁵³ Vgl. *Krüger*, Forschung, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 261-308, hier S. 285.

⁵⁵⁴ Vgl. z. B. *Bender*, in: *Leuze/Bender*, Gesetz über die Universitäten (davor: wissenschaftlichen Hochschulen) des Landes Nordrhein-Westfalen, Kommentar seit 1981, Rdnr. 3 zu § 98 UG NRW (Stand: Dezember 1998); *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 24 zu § 25 HRG (Stand: September 2004); *Thieme*, Deutsches Hochschulrecht, 2004, Rn. 471. Zur landesgesetzlichen Ermächtigung der Hochschulen, einen selbständigen dienstrechtlichen Forschungsauftrag an wissenschaftliche Mitarbeiter zu erteilen, vgl. etwa § 44 Abs. 1 Satz 6 HG NRW: „Der Fachbereichsrat kann im Benehmen mit den fachlich zuständigen Professorinnen und Professoren wissenschaftlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern an Universitäten auf deren Antrag bestimmte Forschungsaufgaben zur selbständigen Erledigung übertragen.“

⁵⁵⁵ Vgl. *Thieme*, Deutsches Hochschulrecht, 2004, Rn. 471.

schule“.⁵⁵⁶ Der Hochschullehrer genießt insoweit Wahlfreiheit, ob er Forschungsvorhaben seinem Hauptamt zuordnet oder ob er sie in Nebentätigkeit durchführen will.⁵⁵⁷

Erhält jedoch der Forscher für sein Tätigwerden ein persönlich vereinbartes Honorar⁵⁵⁸, so gilt dies nach herrschender Meinung als gewichtiges Beweiszeichen für das Vorliegen einer Nebentätigkeit.⁵⁵⁹ Begründet wird diese Haltung aus dem „Verbot der Doppelalimentation“: Der Hochschullehrer darf für seine hauptamtliche Tätigkeit nicht mehr als die ihm nach Maßgabe des Besoldungsrechts gesetzlich zustehende Besoldung erhalten.⁵⁶⁰

Die Aussage – wenn persönlich vereinbartes Honorar, dann nie Hauptamt – ist angesichts dessen, dass dem Kriterium nur eine Indizfunktion zukommt, nicht zwingend.⁵⁶¹ In manchen Fällen ist es nicht unüblich, dass Forscher im Rahmen schriftlicher Publikationen ihrer Forschungsergebnisse

⁵⁵⁶ Vgl. z. B. *Hufen*, Haupt- und Nebentätigkeit von Professoren, in: *WissR* 1989, S. 17-32, hier S. 30-32; *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 27 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁵⁷ Diese Wahlfreiheit ist Ausfluss der verfassungsrechtlich privilegierten Position des Hochschullehrers, in freier Verantwortung über Themen und Ausführungen der Forschungsvorhaben zu entscheiden; vgl. etwa *VGH Baden-Württemberg*, Urteil vom 27.10.1981, IV 2858/78, KMK-HSchR 1982, S. 788-792, hier S. 789.

⁵⁵⁸ Von einem persönlich vereinbarten Honorar ist dann zu sprechen, wenn dem Forscher über einen Aufwendungsersatz hinaus ein nicht aus Hochschulmitteln geleisteter wirtschaftlicher Vorteil zugewendet wird; vgl. *BVerwG*, Urteil vom 11.10.1990, 2 C 46/88, DVBl. 1991, S. 634-637, hier S. 636. Kein persönlich vereinbartes Honorar und insoweit kein Nebentätigkeitsindiz liegt m. E. bei Gewährung einer sogenannten Forschungszulage im Sinne des § 35 BBesG vor; Bundesbesoldungsgesetz (BBesG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 06.08.2002, BGBl. I 2002, 3020, letzte Änderung vom 21.12.2008, BGBl. I 2008, 2891. Derartige Zulagen sind vom Dienstherrn vergebene Besoldungsbestandteile, die Professoren für die Einwerbung von Drittmitteln und die Durchführung der entsprechenden Forschungsvorhaben gewährt werden können (§ 35 Abs. 1 Satz 1 BBesG). Sie stellen insoweit kein persönlich vereinbartes Honorar zwischen Drittmittelforscher und Drittmittelgeber dar; kritisch dazu *Geis*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 9 zu Nach. § 52 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁵⁹ Vgl. statt vieler *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 31 zu § 25 HRG (Stand: September 2004) (m. w. N.).

⁵⁶⁰ Zum Verbot der Doppelbesoldung von Beamten vgl. *Blümel/Scheven*, Nebentätigkeitsrecht des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 443-491, hier S. 458.

⁵⁶¹ Vgl. nur *Hufen*, Haupt- und Nebentätigkeit von Professoren, in: *WissR* 1989, S. 17-32, hier S. 29-30.

ein sogenanntes „Autorenhonorar“ erhalten. Diese urheberrechtliche Vergütung als Ausfluss des § 43 UrhG⁵⁶² stellt nach herrschender Meinung – nicht zuletzt aufgrund der zumeist geringen Höhe der Zahlung – kein persönlich vereinbartes Honorar dar, das besoldungsverdoppelnden Charakter hat.⁵⁶³ Ebenso verhält es sich mit der Gewährung solcher Vergütungen, die für die Verwertung einer freien Erfindung bezahlt werden oder die durch den Dienstherrn nach § 42 Nr. 4 ArbEG⁵⁶⁴ für die Inanspruchnahme einer Dienstleistung vergeben werden.⁵⁶⁵ Begründet wird diese Auffassung insbesondere aus dem sogenannten „Splitting-Verbot“, wonach ein einheitliches Forschungsvorhaben nicht in einen (besoldeten) Nebentätigkeitsteil und in einen (unentgeltlichen) Hauptamtsteil aufgeteilt werden darf.⁵⁶⁶ Wird einem Forscher ein Autorenhonorar oder eine vergleichbare urheberrechtliche Vergütung durch die Einräumung eines Nutzungsrechts gemäß § 31 UrhG oder eine Vergütung als Erfinder nach § 40 und § 42 ArbEG zugewendet und sind die vorangegangenen Forschungstätigkeiten hauptamtlichen Ursprungs, so ist der ge-

⁵⁶² Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte (UrhG) vom 09.09.1965, BGBl. I 1965, 1273, letzte Änderung vom 07.12.2008, BGBl. I 2008, 2349.

⁵⁶³ In diesem Sinne beispielsweise *Dellian*, in: *Dallinger/Bode/Dellian*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 1978, Rdnr. 2 zu § 52 HRG; *Hufen*, Haupt- und Nebentätigkeit von Professoren, in: *WissR* 1989, S. 17-32, hier S. 30; *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 14 zu § 4 HRG; *Geis*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 27 zu § 52 HRG (Stand: Dezember 2003); vgl. auch *Scholz*, in: *Maunz/Dürig*, Grundgesetz, Kommentar, Rdnr. 84 zu Art. 5 Abs. 3 GG (Stand: Mai 1977), der es sogar als verfassungsrechtlich unhaltbar ansieht, wenn der Dienstherr eines Hochschullehrers dessen Einnahmen aus Publikationen oder Vorträgen den Regelungen des Nebentätigkeitsrechts unterwerfen wollte. Publikationen und Vorträge als Ausfluss dienstlicher Tätigkeit gelten als unverzichtbare Formen wissenschaftlicher Kommunikation und sind insoweit dem Hauptamt zuzuordnen, auch wenn damit wirtschaftliche Erträge erzielt werden.

⁵⁶⁴ Gesetz über Arbeitnehmererfindungen (ArbEG) vom 25.07.1957, BGBl. I 1957, 756, letzte Änderung vom 18.01.2002, BGBl. I 2002, 414.

⁵⁶⁵ So z. B. *Hufen*, Haupt- und Nebentätigkeit von Professoren, in: *WissR* 1989, S. 17-32, hier S. 30; *Leuze*, Anmerkungen zur Beseitigung des Hochschullehrerprivilegs, in: *WissR* 2002, S. 348-357, hier S. 353-354; *Geis*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 33 zu § 52 HRG (Stand: Dezember 2003).

⁵⁶⁶ Vgl. *Geis*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 33 zu § 52 HRG (Stand: Dezember 2003). Zum sogenannten „Splitting-Verbot“ siehe *Püttner/Mittag*, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschule und Wirtschaft, 1989, S. 194-198.

samte Forschungsprozess – also einschließlich der oben genannten Vergütungen – dem Hauptamt des Forschers zuzurechnen.⁵⁶⁷

Im Übrigen ist für die Annahme einer dienstlichen Aufgabe vor allem darauf abzustellen, ob das Forschungsvorhaben in der Hochschule, d. h. unter Inanspruchnahme von Personal, Material und/oder Einrichtungen der Hochschule, durchgeführt wird.⁵⁶⁸

1.2 Anzeigepflicht von Drittmittelvorhaben

§ 25 Abs. 3 Satz 1 HRG verpflichtet den Drittmittelempfänger im Interesse der Koordination der Forschung und wegen der möglichen Folgekosten ein drittfinanziertes Forschungsvorhaben gegenüber der nach Landesrecht⁵⁶⁹ zuständigen Stelle anzuzeigen. Die Pflicht gilt wegen der Bezugnahme auf Absatz 1 unabhängig davon, ob das Vorhaben „in der Hochschule“, d. h. unter Inanspruchnahme dienstlicher Ressourcen durchgeführt wird.⁵⁷⁰ Anzeigepflichtig ist insoweit jedwede drittfinanzierte Forschung; denn Absatz 1 ist im Vergleich zu Absatz 2 der weitergehende Tatbestand, der Absatz 2 umschließt.⁵⁷¹

„Der Inhalt der Anzeige ist auch für den die Anzeigepflicht regulierenden Landesgesetzgeber durch die auf die Anzeige hin zu aktivierenden Prü-

⁵⁶⁷ Vgl. *Leuze*, Anmerkungen zur Beseitigung des Hochschullehrerprivilegs, in: *WissR* 2002, S. 348-357, hier S. 353-354; *Geis*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnrn. 26 u. 27 zu § 52 HRG (Stand: Dezember 2003).

⁵⁶⁸ Vgl. statt vieler *Blümel/Scheven*, Nebentätigkeitsrecht des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 443-491, hier S. 458 (m. w. N.).

⁵⁶⁹ Vgl. bspw. § 71 Abs. 3 Satz 1 HG NRW: An nordrhein-westfälischen Hochschulen sind aus Drittmitteln finanzierte Forschungsvorhaben dem Präsidium über die Dekanin oder den Dekan anzuzeigen.

⁵⁷⁰ In diesem Sinne bereits *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Hochschulrahmengesetzes vom 30.11.1973, BT-Drucksache 7/1328, S. 52.

⁵⁷¹ Vgl. statt aller *Denninger*, in: *Denninger*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 1984, Rz. 11 zu § 25 HRG; *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 7 zu § 25 HRG; *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 51 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

fungsmaßstäbe bedingt.⁵⁷² Da eine Anzeigepflicht nur bei drittfinanzierten Forschungsvorhaben besteht, kann § 25 Abs. 3 Satz 1 HRG entnommen werden, dass über alles zu berichten ist, was nach Absatz 1 und gegebenenfalls nach Absatz 2 der betreffenden Vorschrift Voraussetzung für die Berechtigung zur Drittmittelforschung ist.⁵⁷³ Vor diesem Hintergrund muss deshalb berichtet werden, ob nach Meinung des Forschers die Erfüllung seiner (übrigen) dienstlichen Aufgaben und, soweit das Vorhaben „in der Hochschule“⁵⁷⁴ durchgeführt wird, die Rechte und Pflichten anderer Personen sowie die Erfüllung anderer Aufgaben der Hochschule berührt sind, ob Folgelasten entstehen, wer sie trägt und ob und warum die Verteilung der Folgelasten angemessen ist. Sollten schon aus Sicht des Projektbeginns die Forschungsergebnisse nicht in absehbarer Zeit veröffentlicht werden, ist auch dies festzuhalten.

Sieht man die Anzeigepflicht letztlich aus der Sicht der Verwaltungspraxis, so dürften die zuvor dargestellten Anforderungen an eine ordnungsgemäße Anzeige bei der Einwerbung „privater“ Drittmittel wohl erst durch die Vorlage der Zusage (bei einseitigen Zuwendungen) bzw. des Vertrages (bei Forschungsaufträgen) gegeben sein, während im Rahmen der Akquisition öffentlicher Drittmittel bereits die obligatorische Antragstellung über die Hochschulleitung ausreichend erscheint.⁵⁷⁵

⁵⁷² So die zutreffende Umschreibung von Löwer, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 58 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁷³ Vgl. nur Reich, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 7 zu § 25 HRG.

⁵⁷⁴ Dazu sogleich unter *Zweiter Teil A.II.b.1.3* („Bedingungen der Zulässigkeit von Drittmittelforschung ‚in der Hochschule‘“).

⁵⁷⁵ Dies entspricht jedenfalls dem in einigen Drittmittelrichtlinien der Länder geregelten Anzeigeverfahren; vgl. nur *Bayerisches Staatsministerium für Wissenschaft, Forschung und Kunst*, Verwaltungsvorschrift zur Annahme und Verwendung von Mitteln Dritter an Hochschulen (Drittmittelrichtlinie) vom 21.10.2002, KWMBI. I Nr. 21/2002, S. 376-380, hier S. 377.

1.3 Bedingungen der Zulässigkeit von Drittmittelforschung „in der Hochschule“

Bestimmt Absatz 1 des § 25 HRG die Berechtigung zur Drittmittelforschung, so regelt Absatz 2, unter welchen Voraussetzungen für drittfinanzierte Forschung dienstliche Ressourcen in Anspruch genommen werden können.

Die Berechtigung zur Drittmittelforschung „in der Hochschule“ wird in Halbsatz 1 von § 25 Abs. 2 HRG u. a. davon abhängig gemacht, dass die Erfüllung der anderen dienstlichen Aufgaben sowie die Rechte und Pflichten anderer Personen dadurch nicht beeinträchtigt werden. Hieraus ergibt sich, dass die aus regulären Hochschulmitteln finanzierte Forschung sowie Lehre und Studium gegenüber der Drittmittelforschung im Zweifel Vorrang haben.⁵⁷⁶ Der mit Mitteln Dritter forschende Hochschullehrer darf insoweit im Rahmen seines Drittmittelprojektes weder seine (übrigen) dienstlichen Pflichten als Lehrer, Prüfer oder Forscher vernachlässigen noch ist es ihm erlaubt, wegen seines Projekts die Rechte und Pflichten anderer – insbesondere der weisungsgebundenen (unselbständigen) wissenschaftlichen Mitarbeiter im Bereich jener Dienstaufgaben, für die sie Forschungs- und Lehrfreiheit beanspruchen können (z. B. Promotion) – zu beeinträchtigen.⁵⁷⁷ Diese „anderen Personen“ sollen verständlicherweise nicht weniger Freiheit im Amt genießen können, nur weil ein Dritter Finanzmittel bereitstellt.

Darüber hinaus macht Halbsatz 1 die Zulässigkeit des Drittmittelvorhabens von einer angemessenen Berücksichtigung der für die Hochschule entstehenden Folgelasten abhängig. Hierzu gehört etwa, dass für die Unterhaltung von Großgeräten – auch in personeller Hinsicht – für die Zeit „nach“ Auslaufen der Drittmittelförderung Sorge zu tragen ist.⁵⁷⁸ Werden allerdings die der

⁵⁷⁶ So auch *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 7 zu § 25 HRG. A. A. *Püttner/Mittag*, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschulen und Wirtschaft, 1989, S. 70.

⁵⁷⁷ Vgl. nur *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 40 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁷⁸ Vgl. dazu *Denninger*, in: *Denninger*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 1984, Rz. 7 zu § 25 HRG. Haushaltsrechtlich kann dies beispielsweise durch die Aufnahme ent-

Hochschule zugewiesenen regulären Haushaltsmittel durch das Drittmittelvorhaben in einer das übliche Maß weit übersteigenden Weise belastet, so wären Folgelasten nicht mehr als „angemessen berücksichtigt“ anzusehen und insoweit die betreffende „in der Hochschule“ durchgeführte Forschung mit Mitteln Dritter als rechtswidrig zu qualifizieren.⁵⁷⁹

Schließlich ist die Forschung mit Mitteln Dritter „in der Hochschule“ nur dann zulässig, wenn – von gleich zu diskutierenden begründeten Ausnahmen abgesehen – die Forschungsergebnisse innerhalb „absehbarer Zeit“ veröffentlicht werden (§ 25 Abs. 2 Halbsatz 2 HRG). Will demnach ein Hochschulwissenschaftler ohne triftigen Grund auf die Veröffentlichung der Ergebnisse verzichten, so darf er das jeweilige Vorhaben nur in Nebentätigkeit ausüben; denn diese wird von der Publikationspflicht nicht erfasst⁵⁸⁰. Verbieten etwa die Drittmittelbedingungen des Drittmittelgebers die Veröffentlichung der Forschungsergebnisse – und liegt dafür kein tragfähiger Grund vor –, so ist die Hochschule berechtigt, die Annahme des Drittmittelprojekts zu verweigern. Dabei darf jedoch nicht übersehen werden, dass der Mittelgeber durchaus triftige Gründe haben kann, eine Publikation zu verbieten; man denke in diesem Zusammenhang nur an etwaige Geheimhaltungspflichten bei der Resortforschung im Bereich der Landesverteidigung. Auch ist zu bedenken, dass infolge der grundrechtlich gewährten Wissenschaftsfreiheit (Art. 5 Abs. 3 GG) „die Entscheidung über die Veröffentlichungsreife (...) dem höchstpersönlichen Fachurteil des betreffenden Wissenschaftlers vorbehalten“⁵⁸¹ bleibt.

sprechender Verpflichtungsermächtigungen in den Hochschulhaushalt geschehen (§ 5, § 22 HGrG); Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder (HGrG) vom 19.08.1969, BGBl. I 1969, 1273, letzte Änderung vom 31.10.2006, BGBl. I 2006, 2407.

⁵⁷⁹ Vgl. nur *Bender*, in: *Leuze/Bender*, Gesetz über die Universitäten (davor: wissenschaftlichen Hochschulen) des Landes Nordrhein-Westfalen, Kommentar seit 1981, Rdnr. 12 zu § 98 UG NRW (Stand: Dezember 1998).

⁵⁸⁰ So zumindest die herrschende Meinung; vgl. nur *Püttner/Mittag*, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschulen und Wirtschaft, 1989, S. 71, hier Fn. 96; *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 6 zu § 25 HRG; *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 49 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁸¹ *Denninger*, in: *Denninger*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 1984, Rz. 10 zu § 25 HRG.

Der Umgang mit der Publikationspflicht in der hochschulrechtlichen Praxis kann sich somit zweifelsohne schwierig gestalten. Aus diesem Grund ist es nachvollziehbar, wenn man die Norm des § 25 Abs. 2 Halbsatz 2 HRG lediglich als „Good-Practice-Norm des Wissenschaftsbetriebs“⁵⁸² begreift. Denn „schon begrifflich ist Wissenschaft als kommunikativer Prozess – früher oder später – auf Verbreitung der Ergebnisse angelegt“⁵⁸³.

2. Drittmittelverwaltung in der Hochschule

2.1 Bewirtschaftungsverfahren

Satz 1 von § 25 Abs. 4 HRG bestimmt als Sollvorschrift und insoweit als Regeltypus die Verwaltung von Drittmitteln durch die Hochschule. Nur ausnahmsweise und auf Antrag wird dem forschenden Hochschulmitglied das Recht eingeräumt, die Mittel selbst zu bewirtschaften (Satz 4).

Als mit dem Hochschulrahmengesetz vereinbar geltend werden in der Literatur regelmäßig⁵⁸⁴ drei Verwaltungsformen genannt: Das „Drittmittelverfahren“, das „Verwahrkontenverfahren“ sowie das „Sonderkontenverfahren“.

Die Verwaltung durch die Hochschule umfasst sowohl das (übliche) Drittmittel- wie auch das Verwahrkontenverfahren. Wesentliches Abgrenzungsmerkmal beider Verfahren ist die haushalts- und kassenrechtliche Behandlung:⁵⁸⁵ Im Drittmittelverfahren werden die Mittel aufgrund der Einstellung in den Haushaltsplan wie Haushaltsmittel, mit der Konsequenz der vollen Geltung des Haushaltsrechts behandelt. Beim Verwahrkontenverfahren werden

⁵⁸² Löwer, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 50 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁸³ *Fehling*, in: *Dolzer/Vogel/Graßhof*, Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Rdnr. 74 zu Art. 5 Abs. 3 GG (Stand: März 2004); vgl. auch *Denninger*, in: *Denninger*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 1984, Rz. 8 zu § 25 HRG (m. w. N.).

⁵⁸⁴ Vgl. statt aller *Sandberger*, Drittmittelverwaltung, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 1089-1106, hier S. 1096-1097; *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 65 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁸⁵ Vgl. dazu nur *Püttner/Mittag*, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschulen und Wirtschaft, 1989, S. 80.

die Mittel kassentechnisch als Verwahrung im Auftrag, unter der Verantwortung des Drittmittelempfängers abgewickelt.

Das Verwahrkontenverfahren ist eine Sonderform der Drittmittelverwaltung. Die Hochschule übernimmt die verwaltungsmäßige und kassenmäßige Betreuung für das Hochschulmitglied, ohne das Vorhaben über entsprechende Einnahme- und Ausgabebetitel des Haushalts abzuwickeln.⁵⁸⁶ Die Verantwortung für die Bewirtschaftung verbleibt beim Hochschullehrer. Bedenkt man aber, dass das Verwahrkontenverfahren infolge der Zuordnung zur Verwaltung „von der Hochschule“ (Satz 1 von § 25 Abs. 4 HRG) ebenso den Zweckbindungen des Drittmittelverfahrens unterworfen ist (Satz 3 von § 25 Abs. 4 HRG), so dürfte dieses Bewirtschaftungsverfahren im Vergleich zum herkömmlichen Drittmittelverfahren kaum Vorteile bieten. Denn dort liegt die Verantwortung einer sorgfältigen Bewirtschaftung der Mittel bei entsprechender Zweckbindung nicht in den Händen des forschenden Hochschullehrers.

Größtmögliche Flexibilität und individuelle Dispositionsfreiheit bietet das sog. „Sonderkontenverfahren“⁵⁸⁷, weil die finanzielle Abwicklung des Drittmittelvorhabens hier über ein privates Bankkonto des Hochschulmitglieds erfolgt und insoweit haushaltsrechtliche Vorschriften nicht maßgeblich sind. Allerdings birgt diese Art der Bewirtschaftung für das Hochschulmitglied auch erhebliche finanzielle Risiken: Der Drittmittelempfänger ist dem Drittmittelgeber für die Abwicklung zivilrechtlich verantwortlich und gegenüber dem aus den Drittmitteln vergüteten Personal Arbeitgeber mit sämtlichen daraus resultierenden Pflichten. Darüber hinaus trägt der Hochschullehrer auch gegenüber dem Dienstherrn eine dienstrechtliche Pflicht für eine sorgfältige Drittmittelverwaltung, die einer treuhandsähnlichen Rechtsstellung gleicht.

⁵⁸⁶ Vgl. Löwer, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 65 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁸⁷ Vgl. dazu ausführlich *Sandberger*, Drittmittelverwaltung, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 1089-1106, hier S. 1102-1104.

Drittmittelforschung bleibt auch bei Anwendung des Sonderkontenverfahrens Dienstaufgabe. Damit wird die Abgrenzung zur Nebentätigkeit erforderlich. Sowohl beim Sonderkontenverfahren als auch in Nebentätigkeit handelt der Hochschullehrer gegenüber Dritten „im eigenen Namen“,⁵⁸⁸ im Rahmen des Sonderkontenverfahrens wird er fremdnützig, bei Nebentätigkeit eigennützig tätig. Ein sicheres Indiz für Nebentätigkeit ist die Vereinbarung einer persönlichen Vergütung.⁵⁸⁹ Zuwendungen ohne Erhalt eines persönlichen Honorars sind dagegen Indiz für Dienstaufgabe.

Die Durchführung des Forschungsvorhabens als Hauptamt oder als Nebentätigkeit hat Konsequenzen für mögliche Abgabepflichten des Forschers: Bei Abwicklung in Dienstaufgabe schuldet der Hochschullehrer kein Entgelt für die Inanspruchnahme von Ressourcen der Hochschule. Bei Vertragsforschung ist jedoch auf Kostendeckung zu achten. Bei Durchführung in Nebentätigkeit schuldet der Hochschullehrer ein Nutzungsentgelt, welches neben den Kosten auch den Vorteil aus der Inanspruchnahme dienstlicher Ressourcen umfasst.⁵⁹⁰

2.2 Drittmittelpersonal

Aus Mitteln Dritter bezahlte Mitarbeiter an Forschungsvorhaben, die in der Hochschule durchgeführt werden, sollen als Personal der Hochschule im Arbeitsvertragsverhältnis eingestellt werden (§ 25 Abs. 5 Satz 1 HRG). Mit der Einstellung durch die Hochschule haben die Mitarbeiter, die aus Drittmitteln finanziert werden, einen Status wie alle anderen Mitglieder der Hochschule, einschließlich der damit verbundenen korporativen Rechte. Ihre Einstellung unterliegt somit dem Hochschulrecht und dem öffentlichen Dienstrecht.⁵⁹¹

⁵⁸⁸ Vgl. Sandberger, Drittmittelverwaltung, in: Flämig u. a., Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 1089-1106, hier S. 1104.

⁵⁸⁹ Dazu oben unter *Zweiter Teil A.II.b.1.1.3* („Drittmittelforschung als hauptamtliches Tätigwerden in Abgrenzung zur Forschung in Nebentätigkeit“).

⁵⁹⁰ Hierzu ausführlich Püttner/Mittag, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschulen und Wirtschaft, 1989, S. 108-114.

⁵⁹¹ Vgl. Sandberger, Drittmittelverwaltung, in: Flämig u. a., Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 1089-1106, hier S. 1104.

Wohl insbesondere aus Gründen der mit Satz 1 einhergehenden einschränkend wirkenden Tarifbindung eröffnet Satz 3 von § 25 Abs. 5 HRG – in begründeten Fällen – die Möglichkeit von sogenannten Privatdienstverträgen.⁵⁹² Der Hochschullehrer übernimmt in diesem Fall die Aufgabe des Arbeitgebers: Er hat für die Vergütung, Abführung der Sozialversicherungsbeiträge und Steuern zu sorgen und trägt dafür die Verantwortung. Voraussetzung ist jedoch, dass die Bedingungen des Geldgebers keine Einstellung als Hochschulpersonal vorsehen. Fordert bei mehreren Drittmittelgebern im Rahmen „eines“ Forschungsprojekts auch nur ein einziger die Einstellung durch die Hochschule, so ist eine Beschäftigung im Rahmen eines Privatdienstvertrags unzulässig.⁵⁹³

⁵⁹² Eine andere Ausnahme als den Privatdienstvertrag kennt das Gesetz nicht; vgl. *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 17 zu § 25 HRG; *Löwer*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, Rdnr. 79 zu § 25 HRG (Stand: September 2004).

⁵⁹³ So bereits *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 17 zu § 25 HRG

B. Analyse der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen im Hinblick auf die Unternehmertätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes

I. Thematische Abgrenzungen

a. Abgrenzung des Themas zur umsatzsteuerlichen Beurteilung privatrechtlicher Forschungsorganisation

Thema der vorliegenden Arbeit ist die in § 25 HRG geregelte Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen, die gemäß § 58 Abs. 1 HRG und den entsprechenden landeshochschulgesetzlichen Bestimmungen⁵⁹⁴ juristische Personen des öffentlichen Rechts sind. Die für privatrechtlich organisierte Hochschulen oder andere private Forschungseinrichtungen geltende Steuerrechtslage ist somit nicht Betrachtungsgegenstand dieser Untersuchung. Auch werden im Rahmen dieser Analyse die sogenannten An-Institute ausgeklammert. An-Institute sind Forschungseinrichtungen mit „eigener“ Rechtspersönlichkeit und somit nicht integraler Bestandteil der Hochschule.⁵⁹⁵ Es sind (rechtlich) außerhalb der Hochschule befindliche Einrichtungen, deren Gründer und Finanziers selbständige juristische Personen (zumeist privatrechtliche Stiftungen oder Vereine) sind.⁵⁹⁶

b. Abgrenzung des Themas zur Problematik der Umsatzsteuerpflicht von in Nebentätigkeit forschenden Hochschullehrern

Darüber hinaus ist von der hier thematisierten Drittmittelforschung im Sinne des § 25 HRG diejenige Forschungstätigkeit zu trennen, die der Hochschullehrer außerhalb seines Hauptamtes, also in Nebentätigkeit ausübt. Drittmittelforschung ist gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 HRG Teil der dem Hochschul-

⁵⁹⁴ Vgl. z. B. § 2 Abs. 1 Satz 1 HG NRW: „Die Hochschulen nach § 1 Abs. 2 sind vom Land getragene, rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts.“

⁵⁹⁵ Vgl. *Püttner/Mittag*, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschule und Wirtschaft, 1989, S. 271; *Geis*, in: *Hailbronner/Geis*, Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, 2004, Rdnr. 3 zu Nach. § 52 HRG.

lehrer als Dienstaufgabe obliegenden Hochschulforschung (§ 43 HRG). Wird zwischen Mittelgeber und Hochschullehrer ein persönliches Honorar vereinbart, so liegt keine Drittmittelforschung der Hochschule vor. In diesen Fällen forscht der Hochschullehrer zwangsläufig in Nebentätigkeit, weil er für eine Durchführung im Hauptamt – neben seinem Gehalt – kein weiteres Honorar annehmen darf (Verbot der Doppelbesoldung).⁵⁹⁷ Eine eventuell vorhandene Unternehmertätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist bei Forschung in Nebentätigkeit nicht der Hochschule, sondern dem forschenden Hochschullehrer selbst zuzurechnen.⁵⁹⁸

Klärungsbedürftig bleibt, ob der Hochschule jedwede (hauptamtliche) Drittmittelforschung umsatzsteuerlich zuzuordnen ist. Erfolgt die finanzielle Abwicklung des Forschungsprojekts über das sogenannte Sonderkontenverfahren, so liegt die Verneinung dieser Frage nahe. Denn beim (hauptamtlichen) Sonderkontenverfahren handelt der Hochschullehrer gegenüber Dritten – wie oben bereits dargelegt⁵⁹⁹ – „im eigenen Namen“ und gerade dieses Auftreten nach außen (Außenverhältnis) spricht in Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung des BFH⁶⁰⁰ – zumindest auf den ersten Blick – für die umsatzsteuerliche Zurechnung zum Hochschullehrer.

Betrachtet man die Problematik der personellen Zuordnung einer Unternehmertätigkeit näher, so fällt auf, dass es zwar im Grundsatz auf das für Dritte evidente Außenverhältnis ankommt, dieser Grundsatz allerdings nur für „Selbständige“ (im umsatzsteuerlichen Sinne) gelten kann. Das Abstellen auf

⁵⁹⁶ Dazu *Tettinger*, Das Forschungsinstitut an der Universität, in: *WissR* 1993, S. 1-17, hier S. 6 u. 9; *ders.*, Forschungseinrichtungen an der Hochschule, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 991-1005, hier S. 991 u. S. 1001.

⁵⁹⁷ Dazu oben unter *Zweiter Teil A.II.b.1.1.3* („Drittmittelforschung als hauptamtliches Tätigwerden in Abgrenzung zur Forschung in Nebentätigkeit“).

⁵⁹⁸ In diesem Sinne bereits *RdF* vom 15.09.1939 – S 4154 -254 III, USt-Kartei 1952, § 2 Abs. 3 UStG, S 4154, Karte 33; vgl. auch *Widmann*, Umsatzsteuer-Fragen bei der Drittmittelforschung durch Hochschulangehörige, UStR 1981, S. 25-27, hier S. 25-26; *Lang/Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, 1992, S. 15.

⁵⁹⁹ Dazu oben unter *Zweiter Teil A.II.b.2.1* („Bewirtschaftungsverfahren“).

⁶⁰⁰ Siehe dazu etwa die vielen Nachweise bei *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 455 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004).

das Außenverhältnis ist insoweit unerheblich, als „Unselbständige“ im Rahmen des Dienstverhältnisses im eigenen Namen auftreten.⁶⁰¹ „Der Unselbständige kann mangels Selbständigkeit nicht Unternehmer sein, sein Handeln wird dem Arbeitgeber zugerechnet.“⁶⁰² Daran ändert auch das Auftreten des bediensteten Hochschullehrers im eigenen Namen nichts. Dieses Verhalten gilt hinsichtlich der Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuerrechts als Tätigwerden der Hochschule unter fremdem Namen.

Ohne Bedeutung für die Wertung als „umsatzsteuerlich unselbständig“ ist, dass der Hochschullehrer gemäß § 43 HRG über einen selbständigen Forschungsauftrag verfügt. Diese aus der grundrechtlich geschützten Wissenschaftsfreiheit des Art. 5 Abs. 3 GG abgeleitete „Selbständigkeit“ stimmt nicht mit dem in § 2 Abs. 1 und 2 UStG gebrauchten Begriff der Selbständigkeit überein.⁶⁰³ Selbständigkeit im Sinne von § 43 HRG bedeutet „wissenschaftliche“ Eigenverantwortung und ist nicht mit rechtlicher oder wirtschaftlicher Verantwortlichkeit zu verwechseln.⁶⁰⁴

Für die weiteren Überlegungen ist festzuhalten, dass das hauptamtliche Forschungsvorhaben im Sinne des § 25 HRG umsatzsteuerlich stets der Hochschule als Institution zuzurechnen ist. Der Hochschullehrer selbst kann allenfalls dann zum Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes werden, wenn er – außerhalb seines Dienstverhältnisses – in Nebentätigkeit agiert.

⁶⁰¹ Vgl. *Heidner*, Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der rechtsgeschäftlichen Verwaltungstreuhand, UR 1995, S. 122-128, hier S. 123-124; *Probst*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 67 zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Stand: Lfg. 2/2002).

⁶⁰² *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 475 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004).

⁶⁰³ So bereits *Widmann*, Umsatzsteuer-Fragen bei der Drittmittelforschung durch Hochschulangehörige, UStR 1981, S. 25-27, hier S. 25.

⁶⁰⁴ Vgl. nur *Scholz*, in: *Maunz/Dürig*, Grundgesetz, Kommentar, Rdnr. 99 zu Art. 5 Abs. 3 GG (Stand: Mai 1977).

c. Abgrenzung des Themas zur umsatzsteuerlichen Beurteilung schlichter Erkenntnisverwertung

Hochschulen haben die Möglichkeit, die durch Forschungstätigkeit gewonnenen Erkenntnisse wirtschaftlich zu verwerten.⁶⁰⁵ Dabei stellt sich die für umsatzsteuerliche Zwecke entscheidende Frage, ob es sich bei der sogenannten „Erkenntnisverwertung“ um eine von der eigentlichen Forschungstätigkeit (Erkenntniserzielung) gesondert zu beurteilende Tätigkeit handelt oder ob sie das Schicksal der sogenannten „Erkenntniserzielung“ teilt, weil sie untrennbar mit dieser verbunden ist.

Der von der eigentlichen Forschungstätigkeit trennbare Verwertungsakt ist nicht Betrachtungsgegenstand dieser Untersuchung. Die schlichte „Erkenntnisverwertung“ ist auf die Anwendung bereits gesicherter Erkenntnis beschränkt.⁶⁰⁶ Damit entspricht sie nicht den Anforderungen der hier thematisierten (wissenschaftlichen) Drittmittelforschung.⁶⁰⁷

Für das Vorliegen einer untrennbar gemischten Tätigkeit kommt es darauf an, ob „Erkenntniserzielung“ und „Erkenntnisverwertung“ ein einheitliches Rechtsgeschäft bilden.⁶⁰⁸ Die wirtschaftliche Verwertung der Forschungsergebnisse ist dann unlösbar mit der vorausgegangenen drittfinanzierten Forschungstätigkeit verbunden, wenn sich der Drittmittelgeber selbst die Forschungsergebnisse vorbehält.⁶⁰⁹ Verbleiben die Ergebnisse indes vorerst bei der Hochschule und verwertet sie sie später anderweitig, so liegen zwei un-

⁶⁰⁵ Vgl. nur *Strahl*, Steuerliche Konsequenzen der Verwertung von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen durch Hochschulen und gemeinnützige Forschungseinrichtungen, DStR 2000, S. 2163-2170, hier S. 2164-2165.

⁶⁰⁶ So bereits *BMF* vom 22.09.1999, IV C 6 – S 0171 – 97/99, BStBl. I 1999, S. 944-945, hier S. 945.

⁶⁰⁷ Dazu oben unter *Zweiter Teil A.I.a* („Begriff der Forschung“).

⁶⁰⁸ Vgl. *Sädler*, Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, 2006, S. 165. Zu den Merkmalen eines „einheitlichen Rechtsgeschäfts“ vgl. etwa *Heinrichs*, in: *Palandt*, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 2008, Rn. 5 zu § 139 BGB.

⁶⁰⁹ Vgl. *Strahl*, Steuerliche Konsequenzen der Verwertung von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen durch Hochschulen und gemeinnützige Forschungseinrichtungen, DStR 2000, S. 2163-2170, hier S. 2165.

satzsteuerlich getrennt zu beurteilende Tätigkeiten vor.⁶¹⁰ Bei Etatforschung, also der Forschung mit regulären Haushaltsmitteln, ist der Verwertungsakt stets von der eigentlichen Forschungstätigkeit trennbar.⁶¹¹

⁶¹⁰ Vgl. *Strahl*, Steuerliche Konsequenzen der Verwertung von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen durch Hochschulen und gemeinnützige Forschungseinrichtungen, DStR 2000, S. 2163-2170, hier S. 2164.

⁶¹¹ Vgl. *Sädler*, Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, 2006, S. 166.

II. Drittmittelforschung im Fokus der einzelnen Tatbestandsmerkmale

Der Ablauf nachfolgender Untersuchung orientiert sich am zuvor entwickelten Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen.⁶¹²

a. Drittmittelforschung als nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (§ 2 Abs. 1 UStG)?

1. Tätigkeit zur Erbringung von Leistungen im Leistungsaustausch

Die Problematik, ob eine Forschungstätigkeit auf die Ausführung von Leistungen im Leistungsaustausch gerichtet ist, lässt sich dreiteilen.

(1) An vorderster Stelle ist zu klären, unter welchen Voraussetzungen die in § 25 HRG geregelte Forschungstätigkeit mit Mitteln Dritter als „Leistung“⁶¹³ im umsatzsteuerlichen Sinne anzusehen ist. (2) Erst soweit feststeht, dass mit der Drittmittelforschung eine „Leistung“ erbracht wird, gilt es die Fälle zu identifizieren, in denen die Zahlung des Drittmittelgebers als eine mit der Leistung im „Leistungsaustausch“⁶¹⁴-Verhältnis stehende „Gegenleistung“ zu qualifizieren ist. Dabei können Drittmittelforschung und Drittmittel nicht eher auf die einen Leistungsaustausch konstituierende innere Verknüpfung untersucht werden, bevor feststeht, wer was an wen im Sinne des Umsatzsteuerrechts geleistet hat.⁶¹⁵ (3) Schließlich sei daran erinnert, dass es für die Annahme der Unternehmereigenschaft genügt, dass die betreffende Forschungstätigkeit auf die Erbringung einer Leistung im Leistungsaustausch „gerichtet“ ist, insoweit nur die ernsthafte „Absicht“ bestehen muss, mit dem Drittmittelvorhaben steuerbare Umsätze ausführen zu wollen. Die Beurteilung der Pro-

⁶¹² Dazu oben unter *Erster Teil B.III.c* („Prüfungsschema zur Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen“).

⁶¹³ Dazu sogleich unter *Zweiter Teil B.II.a.1.1* („Leistungsbegriff und Drittmittelforschung“).

⁶¹⁴ Dazu später unter *Zweiter Teil B.II.a.1.2* („Leistungsaustausch und Drittmittelforschung“).

⁶¹⁵ Vgl. nur *Lange*, Öffentliche Mittel und Umsatzsteuerrecht, UR 1994, S. 413-422, hier S. 418; *Streng*, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, 1999, S. 171.

blematik, in welchen Fällen der Drittmittelforschung im Sinne des § 25 HRG eine sogenannte „Einnahmenerzielungsabsicht“⁶¹⁶ zugrunde liegt, soll als dritter Gliederungspunkt die Analyse in diesem Abschnitt beenden.

1.1 Leistungsbegriff und Drittmittelforschung

Es besteht im wesentlichen Einigkeit dahingehend, dass das Vorliegen einer „Leistung“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts insbesondere von drei Voraussetzungen abhängig ist,⁶¹⁷ die nachfolgend erläutert werden sollen:

- der Notwendigkeit willentlichen Handelns,
- dem Erfordernis mindestens zweier Beteiligter und
- dem Zuwenden eines wirtschaftlichen Vorteils.

1.1.1 Willengesteuertes Verhalten

Eine „Leistung“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts setzt ein bewusstes, nicht reflexartiges Verhalten voraus.⁶¹⁸

Dass wissenschaftliche Forschung stets eine willentliche Handlung im umsatzsteuerlichen Sinne darstellt, liegt bereits aus begrifflichen Erwägungen

⁶¹⁶ Dazu später unter *Zweiter Teil B.II.a.1.3* („Einnahmenerzielungsabsicht und Drittmittelforschung“).

⁶¹⁷ Vgl. statt aller *EuGH*, Urteil vom 29.02.1996, Rs. C-215/94, UR 1996, S. 119-120, hier S. 120; *BFH*, Urteil vom 30.01.1997, V R 133/93, BStBl. II 1997, S. 335-336, hier S. 336; *Probst*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 35-92 zu § 1 Abs. 1 Nr 1 UStG (Stand: Lfg. 1/2002 bzw. 2/2002); *Nieskens*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 361-406 zu § 3 UStG (Stand: März 2001 / Mai 2004); *Husmann*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 80-104 zu § 1 UStG (Stand: August 2003 / August 2006); *Dobratz*, Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht, 2005, S. 149-162; *Lippross*, Umsatzsteuer, 2005, S. 59.

⁶¹⁸ Vgl. *BFH*, Urteil vom 30.07.1986, V R 41/76, BStBl. II 1986, S. 874-877, hier S. 875; *Probst*, in: *Hartmann/Metzenmacher*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Tz. 56 zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Stand: Lfg. 1/2002); *Husmann*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 100 zu § 1 UStG (Stand: August 2003); *Jakob*, Umsatzsteuer, 2009, Rn. 183 zu § 5; *Lippross*, Umsatzsteuer, 2005, S. 61. Mangels Leistungswille liegt insbesondere beim Erbfall gemäß § 1922 BGB kein umsatzsteuerlich relevanter Sachverhalt vor. Dies gilt auch für den Fall des sog. „echten“ Schadensersatzes: Das Erleiden eines Schadens resultiert nicht aus einem willengesteuerten Verhalten des Geschädigten.

auf der Hand. Der Wissenschaftlichkeit einer Betätigung ist die Planmäßigkeit des Vorgehens immanent: Zwar ist wissenschaftliches Erkennen nicht immer planbar, da es oft ein Wechselspiel zwischen Intuition und Reflexion ist,⁶¹⁹ dennoch verläuft es nicht ohne Plan, sondern erfordert ein methodisch geordnetes Denken⁶²⁰. Gerade dies setzt jedoch – nach meinem Dafürhalten – an aller erster Stelle ein „bewusstes“ Handeln voraus.

Vor diesem Hintergrund kann Forschung schon begrifflich als willengesteuertes Verhalten im Sinne des Umsatzsteuerrechts angesehen werden. Eine nähere Prüfung dieses Kriteriums im Rahmen der gesonderten Betrachtung einzelner Forschungsformen erscheint überflüssig. Soweit wissenschaftliche Forschung – zum Beispiel in Gestalt der in § 25 HRG geregelten Drittmittelforschung – betrieben wird, ist zugleich auch das für die Annahme einer umsatzsteuerlichen Leistung geforderte Kriterium des „willentlichen Handelns“ erfüllt.

1.1.2 Mehrere Beteiligte

Im Weiteren erfordert eine „Leistung“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts mindestens zwei Beteiligte, einen Leistenden und mindestens einen Leistungsempfänger. „Wer nur sein Vermögen oder seine Arbeitskraft nutzt, jedoch nicht zu einem anderen in Beziehung tritt, leistet nicht.“⁶²¹ Damit ist die schlichte Produktion von Wirtschaftsgütern oder auch die hier im Fokus stehende Forschungstätigkeit als solche keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne. Nicht die Tätigkeit an sich begründet eine Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts.⁶²² Erst das „Zuwenden“ der durch Tätigkeit hervorgebrachten „Produkte“ an einen anderen als Leistungsempfänger kann umsatzsteuerlich

⁶¹⁹ So *Smend*, Recht der freien Meinungsäußerung, VVDStRL 1928, S. 44-73, hier S. 61-62.

⁶²⁰ Vgl. nur *Schmitt Glaeser*, Freiheit der Forschung, WissR 1974, S. 107-134, hier S. 116.

⁶²¹ *Nieskens*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 380 zu § 3 UStG (Stand: Mai 2004).

⁶²² Vgl. *Giesberts*, Der Unternehmer: Ein „Händler am Markt“?, UR 1989, S. 257-262, hier S. 259-260.

relevant sein.⁶²³ Somit kann eine umsatzsteuerliche Leistung bei Hochschulforschung erst insoweit vorliegen, als die Hochschule mit anderen Rechtssubjekten in Kontakt tritt und in irgendeiner Form die durch Erfindertätigkeit gewonnenen Ergebnisse zur Verfügung stellt. Das Bestehen einer „Leistung“ ist stets zu verneinen, soweit die Forschungsergebnisse lediglich zur Erweiterung des „eigenen“ Erkenntnisstands genutzt werden und sie insofern die (unternehmerische) Sphäre der Hochschule nicht verlassen. Hieran ändert auch nichts, dass die Hochschule erst durch Zuwendung von Drittmitteln in die Lage versetzt wird, die Forschungstätigkeit auszuüben⁶²⁴ oder der Drittmittelgeber gar einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf Durchführung des Forschungsvorhabens erworben hat⁶²⁵. Diese Kriterien begründen für sich betrachtet noch keine Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

1.1.3 Zuwenden eines wirtschaftlichen Vorteils

Die Umsatzsteuer soll als allgemeine Verbrauchsteuer den Konsum eines potentiellen Endverbrauchers belasten. Diese vom Richtliniengeber der EU⁶²⁶ wie auch vom deutschen Gesetzgeber⁶²⁷ angestrebte steuerliche Belastungswirkung ist das wesensbestimmende Charakteristikum der Umsatzsteuer. Da aber aus Gründen der Steuerpraktikabilität nicht jeder Endverbraucher als Steuerträger auch Steuerschuldner sein soll, hält sich das Umsatzsteuerrecht technisch an den Unternehmer, der Leistungen gegen Entgelt ausführt. Die Umsatzsteuer ist demnach auf Überwälzung auf den Endverbraucher ange-

⁶²³ Vgl. dazu insbesondere *Giesberts*, Zum Leistungsbegriff und zum Beginn eines Unternehmens im Sinne des Umsatzsteuerrechts, *StuW* 1991, S. 175-179, hier S. 177: „Leistung“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts bedeutet „Konsumguttransfer“; so auch *Nieskens*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 355 zu § 3 UStG (Stand: März 2001).

⁶²⁴ Im Ergebnis ebenso *Lang/Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, 1992, S. 49.

⁶²⁵ So aber *BFH*, Urteil vom 09.12.1987, X R 39/81, *BStBl.* II 1988, S. 471-473, hier S. 473.

⁶²⁶ Vgl. nur Art. 1 Abs. 2 der EG-MwStSystRL: „Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenstände und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist.“

⁶²⁷ Dazu oben unter *Erster Teil A.II.a* („Primärer Auslegungsmaßstab bei § 2 Abs. 1 UStG“).

legt.⁶²⁸ Soweit Umsatzsteuer auf Unternehmer überwältzt wird, entlasten sich diese durch den Vorsteuerabzug.

Vor diesem Hintergrund kann Gegenstand einer Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts auch nur das sein, was sich potentiell als Endverbraucher Versorgung darstellt.⁶²⁹ So sieht die Rechtsprechung des EuGH eine Leistung nur in den Fällen als erbracht an, in denen ein „wirtschaftlicher Vorteil“ zugewendet wird, der – beim Leistungsempfänger oder am Ende der Unternehmerkette – einen „Verbrauch im Sinne des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems“ ermöglicht.⁶³⁰ Ein solcher „Verbrauch“ ist dabei nach Maßgabe des EuGH anzunehmen, wenn der hingewendete Vorteil „einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte.“⁶³¹

Das signifikante Ziel jedweder wissenschaftlichen Forschung, somit auch der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen, ist – wie oben bereits erörtert⁶³² – die Gewinnung neuer wissenschaftlicher Erkenntnisse. Forschung zielt darauf ab, formulierbare Erkenntnisse zu erlangen, die den Wissensstand erweitern und nach Möglichkeit zur Lösung der gewählten oder anderer Probleme beitragen.⁶³³ Soweit also das drittfinanzierte Forschungsvorhaben staatlicher Hochschulen auch nur geringfügig verbreitungsfähige Ergebnisse her-

⁶²⁸ Das tatsächliche Gelingen der Überwälzung im konkreten Einzelfall ist – zumindest juristisch betrachtet – für die Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer nicht erforderlich; vgl. *Söhn*, Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, *StuW* 1996, S. 165-168, hier S. 165-166 (m. w. N.); *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 184 zu Einf. UStG (Stand: November 2000). A. A. *Theile*, Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer, *StuW* 1996, S. 154-164, hier S. 159-163.

⁶²⁹ Vgl. statt aller *Jakob*, Umsatzsteuer, 2009, Rn. 193 zu § 5.

⁶³⁰ Vgl. *EuGH*, Urteil vom 29.02.1996, Rs. C-215/94, UR 1996, S. 119-120, hier S. 120; *EuGH*, Urteil vom 18.12.1997, Rs. C-384/95, UR 1998, S. 102-104, hier S. 104. Vgl. auch *BFH*, Urteil vom 30.01.1997, V R 133/93, BStBl. II 1997, S. 335-336, hier S. 336.

⁶³¹ *EuGH*, Urteil vom 18.12.1997, Rs. C-384/95, UR 1998, S. 102-104, hier S. 104.

⁶³² Dazu oben unter *Zweiter Teil A.I.a* („Begriff der Forschung“).

⁶³³ So die detaillierte Umschreibung gemäß *Wissenschaftsrat*, Organisation, Planung und Förderung der Forschung, 1975, S. 25.

vorbringt,⁶³⁴ ist das Vorhandensein eines „wirtschaftlichen Wertes“ in Gestalt der in den Forschungsergebnissen enthaltenen für den Empfänger relevanten Informationen regelmäßig zu bejahen.⁶³⁵

Auch sind diese Informationen „verbrauchbar“ im Sinne des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems. Denn in Übereinstimmung mit der dazu entwickelten Formel des EuGH ist nicht entscheidend, ob die durch Forschung gewonnenen neuen Erkenntnisse einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Wirtschaftsteilnehmers tatsächlich bewirken. Die schlichte Möglichkeit, dass Forschungsergebnisse einen solchen „bilden können“ – so der Wortlaut des EuGH – reicht vielmehr aus. So fehlt es auch nicht an einem „verbrauchbaren Wert“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts, wenn die Erkenntnisse letztlich der Allgemeinheit – z. B. in öffentlichen Bibliotheken – (unentgeltlich) zur Verfügung gestellt werden. Auch wenn die Entgeltlichkeit ein Indiz für den wirtschaftlich bedeutsamen Wert einer Leistung ist, gehört sie dennoch nicht zum Leistungsbegriff.⁶³⁶ Letztlich entscheiden ohnehin allein die subjektiven Vorstellungen der Beteiligten selbst, ob mittels Entgeltlichkeit ein Kostenfaktor tatsächlich resultiert oder nicht.⁶³⁷ Dass Forschungsergebnisse zumindest „potentiell“ wirtschaftlich verwertbar sind, steht wohl außer Frage.⁶³⁸

1.2 Leistungsaustausch und Drittmittelforschung

Die vorstehenden Überlegungen haben sich mit der Frage befasst, in welchen Fällen Drittmittelforschung den allgemein anerkannten Voraussetzungen umsatzsteuerlicher Leistungen entspricht.

⁶³⁴ Zur Problematik der Annahme umsatzsteuerlicher Unternehmertätigkeit bei letztlich „ergebnisloser“ Forschung; dazu später unter *Zweiter Teil B.II.a.1.3* („Einnahmenerzielungsabsicht und Drittmittelforschung“).

⁶³⁵ Ähnlich *Streng*, Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, 1999, S. 268.

⁶³⁶ Vgl. nur *Nieskens*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 411 zu § 3 UStG (Stand: März 2001).

⁶³⁷ So bereits *Jakob*, Umsatzsteuer, 2009, Rn. 193 zu § 5.

⁶³⁸ Vgl. *Denninger*, in: *Wassermann*, Kommentar zum Grundgesetz, 1989, Rz. 16 zu Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG.

Das bloße Bestehen einer Leistung im Sinne des Umsatzsteuerrechts reicht jedoch für die in § 2 Abs. 1 UStG geforderte „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ nicht aus. Entscheidend ist auch, dass die Leistung – zumindest subjektiv beabsichtigt⁶³⁹ – „gegen Entgelt“, also im Leistungsaustausch ausgeführt wird. Denn es besteht Einigkeit dahingehend, dass die unternehmerische Tätigkeit im Sinne der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG eine Tätigkeit ist, die der (entgeltlichen) Erbringung von Leistungen im Leistungsaustausch dient.⁶⁴⁰

„Im Leistungsaustausch“ ist eine Leistung nur dann erbracht, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht.⁶⁴¹ Dafür müssen Leistung und Gegenleistung – wie oben bereits dargelegt⁶⁴² – final oder zumindest kausal miteinander verknüpft sein. Neben den synallagmatischen Geschäften des umsatzsteuerlichen Alltags, die auf dem Prinzip des „do ut des“ („ich gebe, damit du gibst“) beruhen, gelten hier somit auch solche Leistungsvorgänge als umsatzsteuerlich „verbunden“, bei denen die Leistung lediglich Ursache der erbrachten Gegenleistung oder sogar die Gegenleistung auslösendes Moment der Leistung ist.⁶⁴³ Solch eine (extensive) Lesart ist verbrauchsteuer-teleologisch stringent.⁶⁴⁴ „Unter dem Verbrauchsteueraspekt kommt es darauf an, dass der Leistungsempfänger etwas aufwendet, um die Leistung zu erhalten (final) oder weil er eine Leistung erhalten hat (kausal).“⁶⁴⁵

Ob die Forschungsleistung der Hochschule in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Zahlung des Drittmittelgebers steht, richtet sich nach

⁶³⁹ Dazu später unter *Zweiter Teil B.II.a.1.3* („Einnahmenerzielungsabsicht und Drittmittelforschung“).

⁶⁴⁰ Dazu oben unter *Erster Teil A.II.b.1* („Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“).

⁶⁴¹ Vgl. nur *BFH*, Beschluss vom 16.01.2003, V R 92/01, BStBl. II 2003, S. 732-734, hier S. 733.

⁶⁴² Dazu oben unter *Erster Teil A.II.b.1* („Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“).

⁶⁴³ Vgl. hierzu *Jakob*, Umsatzsteuer, 2009, Rn. 206-209 zu § 5.

⁶⁴⁴ Dazu oben unter *Erster Teil A.II.a* („Primärer Auslegungsmaßstab bei § 2 Abs. 1 UStG“).

⁶⁴⁵ *Reiß*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 2008, Rz. 34 zu § 14.

den Vereinbarungen zwischen den Beteiligten, insbesondere den zugrunde liegenden Verträgen oder Bewilligungsbedingungen.⁶⁴⁶ Dabei ist dem Rechtsverhältnis für die Annahme eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches – wie soeben dargelegt – mindestens die Feststellung der Kausalität zu entnehmen; die Drittmittelzahlungen müssen zumindest „wegen“ der infrage stehenden Forschungsleistung gewährt werden. Soweit es sich um ein Rechtsverhältnis öffentlich-rechtlicher Natur handelt, ist zu diesem Zweck vor allem auf die ergänzenden Nebenbestimmungen (Auflagen, Bedingungen) zum erlassenen Verwaltungsakt (hier: Bewilligungsbescheid) abzustellen.⁶⁴⁷ Im Übrigen sind die speziellen Vereinbarungen der eingegangenen privatrechtlichen oder öffentlich-rechtlichen Verträge (§§ 54 ff. VwVfG⁶⁴⁸) maßgebend.

Nach ganz überwiegender Auffassung in Rechtsprechung⁶⁴⁹, Verwaltung⁶⁵⁰ und Schrifttum⁶⁵¹ ist ein umsatzsteuerlicher „Leistungsaustausch“ regelmäßig zu verneinen, soweit die Hochschule durch Zahlungen des Drittmittelgebers ganz allgemein in die Lage versetzt werden soll, die Forschungstätigkeit zu betreiben. Eine Drittmittelgewährung, die lediglich dazu bestimmt ist, eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit zu fördern, genüge nicht dem Besteuerungskri-

⁶⁴⁶ Vgl. *BFH*, Urteil vom 28.07.1994, V R 19/92, BStBl. II 1995, S. 86-88, hier S. 87; Abschn. 150 Abs. 2 Satz 2 UStR (2008).

⁶⁴⁷ Vgl. *BMF* vom 15.08.2006, IV A 5 – S 7200 – 59/06, BStBl. I 2006; S. 502-503; hier S. 502.

⁶⁴⁸ Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVfG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.01.2003, BGBl. I 2003, 102, letzte Änderung vom 17.12.2008, BGBl. I 2008, 2586.

⁶⁴⁹ Pars pro toto aus der Rechtsprechung: *BFH*, Urteil vom 05.06.1986, V R 114/76, *BFH/NV* 1987, S. 199-200, hier S. 200; *BFH*, Urteil vom 09.12.1987, X R 39/81, BStBl. II 1988, S. 471-473, hier S. 472; *BFH*, Urteil vom 28.07.1994, V R 19/92, BStBl. II 1995, S. 86-88, hier S. 87.

⁶⁵⁰ Vgl. nur *BMF* vom 15.08.2006, IV A 5 – S 7200 – 59/06, BStBl. I 2006; S. 502-503; hier S. 503.

⁶⁵¹ So etwa; *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 28 zu § 4 Nr. 21a UStG (Stand: November 2002) (m. w. N.); *Husmann*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 386 und 386.1 zu § 1 UStG (Stand: August 2003); wohl auch *Kirchhof*, Steuerrechtsfolgen der Drittmittel einwerbung in: *Tag/Tröger/Taupitz*, Drittmittelinwerbung – Strafbare Dienstpflicht?, 2004, S. 241-255, hier S. 247-248.

terium der inneren Verknüpfung von Forschung und Drittmitteln. Insoweit läge kein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch vor.

Diesem Standpunkt ist – zumindest im Ergebnis – zuzustimmen. Mit der Drittmittelgewährung zur allgemeinen Aufrechterhaltung oder Förderung der Hochschulforschung wird keine an den Drittmittelgeber erbrachte Leistung abgegolten. Ohne auf die einen Leistungsaustausch begründende innere Verknüpfung von Zuwendung und Forschung näher eingehen zu müssen, fehlt es hier bereits an einer umsatzsteuerlichen „Leistung“: Dem Zuwendungsgeber wird mit dem bloßen Tätigwerden der Hochschule (noch) kein verbrauchbarer wirtschaftlicher Vorteil zugewendet, aufgrund dessen er als umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger anzusehen wäre.⁶⁵² Erst soweit dem Drittmittelgeber die aus der Forschungstätigkeit hervorgehenden neuen Erkenntnisse als Forschungsergebnisse, beispielsweise durch Übertragung der urheberrechtlichen Nutzungsrechte (§ 31 UrhG) oder durch schlichte Übergabe von Gutachten oder Studien, zur Verfügung gestellt werden, erbringt die Hochschule eine umsatzsteuerlich relevante Leistung.

Die Finanzverwaltung⁶⁵³ und vereinzelte Stimmen der steuerrechtlichen Literatur⁶⁵⁴ vertreten die Meinung, dass die Einräumung von Verwertungs- und Veröffentlichungsrechten zu keiner Steuerbarkeit führe, wenn diese im Interesse der Allgemeinheit vereinbart worden sind. Es spreche nicht für einen Leistungsaustausch, wenn ein Vorbehalt von Verwertungsrechten lediglich dazu diene, die Ergebnisse für die Allgemeinheit zu sichern. In diesen Fällen handele die Hochschule nicht im Eigeninteresse, sondern vielmehr im öffentlichen Interesse.

Dieser These kann meines Erachtens nicht gefolgt werden. Nach gesicherter Auffassung wird mit der Einräumung, Übertragung oder Wahr-

⁶⁵² Dazu soeben unter *Zweiter Teil B.II.a.1.1.2* („Mehrere Beteiligte“).

⁶⁵³ Vgl. zuletzt *BMF* vom 15.08.2006, IV A 5 – S 7200 – 59/06, *BSStBl. I* 2006, S. 502-503; hier S. 503.

⁶⁵⁴ Vgl. exemplarisch *Lang/Seer*, *Die Besteuerung der Drittmittelforschung*, 1992, S. 51.

nehmung von Rechten stets eine „Leistung“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts erbracht.⁶⁵⁵ Auch stehen hier Drittmittelzahlung und Nutzungsrechtsübertragung in einem unmittelbaren Zusammenhang: Das umsatzsteuerlich relevante Eigeninteresse des Drittmittelgebers drückt sich meines Erachtens in dem Vorbehalt der Verwertungs- und Veröffentlichungsrechte an den Forschungsergebnissen aus. Nicht die Allgemeinheit ist Empfänger der vereinbarten Nutzungsrechtsübertragung, vielmehr erhält der Drittmittelgeber das ausschließliche Recht der Verwertung bzw. Veröffentlichung der Ergebnisse. Wenn dieser die Rechte letztlich zur Sicherung der Allgemeinzugänglichkeit der Forschungsergebnisse bzw. zur Vermeidung privatwirtschaftlicher Verwertungsabsichten ausübt, ist das für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Rechtsübertragung als solche unerheblich. Letztlich genügt es aus verbrauchsteuer-teleologischen Gründen, dass der Drittmittelgeber an die Gewährung der Drittmittel den Vorbehalt der Verwertungs- und Veröffentlichungsrechte an den Forschungsergebnissen knüpft, er insoweit wegen der an ihn adressierten Nutzungsrechtsübertragung zahlt.

Eine andere Rechtsfolge stellt sich ein, wenn keine Nutzungsrechtsübertragung vereinbart wird, sondern mit der Drittmittelbewilligung lediglich die Auflage für die Hochschule einher geht, die erzielten Forschungsergebnisse der Allgemeinheit zugänglich zu machen. In diesen Fällen wird dem Drittmittelgeber regelmäßig kein wirtschaftlicher Vorteil zugewendet, aufgrund dessen er als Leistungsempfänger zu qualifizieren wäre. Es fehlt insoweit bereits an einer „Leistung“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts.⁶⁵⁶

Problematisch hinsichtlich der Annahme eines umsatzsteuerlichen Leistungsaustausches sind die Fälle von Drittmittelforschung, in denen dem Drittmittelgeber zwar ein wirtschaftlicher Wert in Gestalt der Forschungsergebnisse zur Verfügung gestellt wird (z. B. durch Übergabe eines Gutachtens oder einer Studie), die Drittmittelzahlung aber primär zur bloßen Förderung

⁶⁵⁵ Vgl. statt aller *Nieskens*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 3591 zu § 3 UStG (Stand: Oktober 2005).

⁶⁵⁶ Dazu oben unter *Zweiter Teil B.II.a.1.1.3* („Zuwenden eines wirtschaftlichen Vorteils“).

oder Aufrechterhaltung der eigentlichen Forschungstätigkeit gewährt wird. Indem die Ausgestaltung einer Drittmittelzahlung im Belieben des Drittmittelgebers steht, kann er sie – ohne von seiner insgesamt altruistischen Absicht Abstand nehmen zu müssen – mit bestimmten Tätigkeiten, zum Beispiel der Erstellung und Übergabe von Gutachten, verbinden.⁶⁵⁷

Zur Lösung der vorbezeichneten Problematik ist nach meinem Dafürhalten in Übereinstimmung mit einer Sichtweise aus Rechtsprechung⁶⁵⁸ und Literatur⁶⁵⁹ auf die „überwiegende“ Zweckbestimmung der Drittmittelgewährung abzustellen. So gelten Drittmittelzahlungen mangels innerer Verknüpfung nicht als Entgelt für eine Leistung, wenn sie in erster Linie der Hochschule zu ihrer Förderung, d. h. überwiegend in ihrem Interesse, entrichtet worden sind. Damit kommt es entscheidend darauf an, welchen Zweck der Zahlende mit den Zahlungen vornehmlich verfolgt. Ob ein Drittmittelgeber insbesondere zur allgemeinen Förderung der Hochschule zahlt oder in der Hauptsache beispielsweise die Erstellung und Übergabe eines Gutachtens als umsatzsteuerliche Leistung der Hochschule honoriert, muss sich dabei „als eine innere Tatsache (...) in äußeren Gegebenheiten verwirklicht haben“⁶⁶⁰, so dass meiner Ansicht nach insbesondere auf die zugrunde liegenden Vereinbarungen zwischen Mittelgeber und Hochschule oder die Nebenbestimmungen zum Bewilligungsbescheid einzugehen ist. Wird dem Drittmittelgeber beispielsweise die fachliche Detailsteuerung des Forschungsprojekts oder ein Zustimmungsvorbehalt für die Veröffentlichung der Forschungsergebnisse eingeräumt, so sprechen diese Regelungen als gewichtige Beweisanzeichen dafür, dass die Drittmittelzahlungen „überwiegend“ im Interesse des Zahlenden erfolgen.⁶⁶¹

⁶⁵⁷ Vgl. *BFH*, Urteil vom 05.06.1986, V R 114/76, *BFH/NV* 1987, S. 199-200, hier S. 200.

⁶⁵⁸ Vgl. *BFH*, Urteil vom 09.12.1987, X R 39/81, *BStBl. II* 1988, S. 471-473, hier S. 472.

⁶⁵⁹ Vgl. *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 928 zu § 2 UStG (Stand: Juni 1997).

⁶⁶⁰ So die Formulierung des *BFH*, Urteil vom 09.12.1987, X R 39/81, *BStBl. II* 1988, S. 471-473, hier S. 472; vgl. auch *Husmann*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Anm. 385.1 zu § 1 UStG (Stand: August 2003).

Abschließend sei jedoch hervorgehoben, dass dieser Prüfungsschritt nur insoweit erforderlich ist, als dem Drittmittelgeber tatsächlich die Forschungsergebnisse auch in irgendeiner Form zur Verfügung gestellt werden, da ansonsten – wie oben ausgeführt⁶⁶² – es bereits an einer „Leistung“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts seitens der Hochschule fehlt.

1.3 Einnahmenerzielungsabsicht und Drittmittelforschung

Für die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG reicht es, wenn die Tätigkeit auf einen Leistungsaustausch gerichtet ist (Absicht). Auch der, der eine Leistung zur Erzielung von Gegenleistungen ernsthaft und nachprüfbar erbringen wollte, letzten Endes aber keinen steuerbaren Umsatz bewirkt, kann – wie oben bereits skizziert⁶⁶³ – Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein und insoweit in den Genuss des Vorsteuerabzugs kommen. Diese Sichtweise entspricht gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben.⁶⁶⁴

Das ernsthafte, planmäßige Streben nach neuen Erkenntnissen als konstituierendes Element wissenschaftlicher Forschung kann als objektiver Anhaltspunkt dafür angesehen werden, dass Drittmittelforschung schon begrifflich⁶⁶⁵ die Absicht impliziert, „wirtschaftliche Vorteile“ im Sinne des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems hervorzubringen. Drittmittelforschung ist gemäß § 25 Abs. 1 Satz 2 HRG Teil der wissenschaftlichen Hochschulforschung und insoweit als wissenschaftliche Betätigungsmodalität darauf angelegt, umsatzsteuerlich relevante Wirtschaftsgüter in Form von verbreitungsfähigen Forschungsergebnissen zu erzeugen. Selbst der reinen Grundlagenforschung, also der Forschung, die eine Erweiterung des wissenschaftlichen Erkenntnisstands zum Ziel hat, ohne an der praktischen Anwendbarkeit

⁶⁶¹ Im Ergebnis ebenso *BMF* vom 15.08.2006, IV A 5 – S 7200 – 59/06, BStBl. I 2006, S. 502-503; hier S. 503.

⁶⁶² Dazu oben unter *Zweiter Teil B.II.a.1.1.2* („Mehrere Beteiligte“).

⁶⁶³ Dazu oben unter *Erster Teil A.II.b.1* („Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“).

⁶⁶⁴ Dazu oben unter *Erster Teil B.II.c.2* („Die wirtschaftliche Tätigkeit als Kern der allgemeinen Steuerpflichtigen-Definition“) und *Erster Teil B.III.a* („Auswirkungen auf die Auslegung des allgemeinen Unternehmerbegriffs im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG“).

orientiert zu sein,⁶⁶⁶ liegt die ernsthafte Erwartung des Forschers auf ein Ergebnis und dessen potentielle Nutzbarkeit zugrunde.⁶⁶⁷ Auch Grundlagenforschung ist damit nicht zweckfrei. Lediglich ist hier im Zeitpunkt der Aufgabenstellung bzw. im Stadium der Zielerreichung (noch) nicht offenkundig, für welches Anwendungsgebiet die Forschungsarbeit von Bedeutung ist.⁶⁶⁸ Vor diesem Hintergrund lässt sich die allgemein gültige Aussage treffen, dass keine Forschungsart zu erkennen ist, die den in dieser Untersuchung zugrunde liegenden begrifflichen Anforderungen wissenschaftlicher Betätigung entspricht und nicht zugleich darauf abzielt, nützliche Forschungsergebnisse zu gewinnen. Die andernfalls als „Forschung um ihrer selbst willen“ zu bezeichnende Tätigkeit, fällt schon (wissenschafts-)begrifflich aus der hier thematisierten umsatzsteuerlichen Beurteilung heraus. Auch wenn Forschung letzten Endes keine neuen Erkenntnisse hervorbringt und damit die Erbringung einer Leistung im Leistungsaustausch schon mangels Vorliegen eines Leistungsgegenstandes scheitert,⁶⁶⁹ so liegt dennoch jeder wissenschaftlichen Forschungstätigkeit zumindest die ernsthafte Absicht zugrunde, Erkenntnisse zu gewinnen. Auch ergebnislose (wissenschaftliche) Forschung kann damit Unternehmertätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG sein.

Die Absicht, einen Leistungsgegenstand hervorzubringen, ist jedoch nur notwendige Bedingung für das Vorliegen einer „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“. Erst das ernsthafte und nachprüfbare Anliegen, diesen Leistungsgegenstand auch einem anderen entgeltlich zur Verfügung zu stellen, kann dem Erfordernis der „Einnahmenerzielungsabsicht“ genügen. Dabei muss die Einnahmenerzielung nicht primärer Beweggrund des Tätigwerdens sein.⁶⁷⁰

⁶⁶⁵ Dazu oben unter *Zweiter Teil A.I.a* („Begriff der Forschung“).

⁶⁶⁶ Vgl. zum Begriff der Grundlagenforschung nur *Wiese*, *Forschung und Lehre*, *Grundlegung*, in: *Handwörterbuch der Sozialwissenschaften*, Bd. 4, 1965, S. 1-4, hier S. 2.

⁶⁶⁷ Vgl. nur *Krüger*, *Forschung*, in: *Flämig u. a.*, *Handbuch des Wissenschaftsrechts*, 1996, Bd. 1, S. 261-308, hier S. 263-264.

⁶⁶⁸ So bereits *Mellerowicz*, *Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem*, 1958, S. 25.

⁶⁶⁹ Dazu oben unter *Zweiter Teil B.II.a.1.1.3* („Zuwenden eines wirtschaftlichen Vorteils“).

⁶⁷⁰ Vgl. nur *Stadie*, in: *Rau/Dürrwächter/Flick/Geist*, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz*, Anm. 170 zu § 2 UStG (Stand: Februar 2004).

Auch öffentlich-rechtliche, ideelle, karitative und gemeinnützige Tätigkeiten können zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt werden.⁶⁷¹

Für die Beurteilung der Frage, ob ein Drittmittelprojekt im Einzelfall auf die Erbringung von „Leistungen gegen Entgelt“ angelegt ist, bietet es sich an, auf das der Drittmittelforschung zugrunde liegende Rechtsverhältnis, das entweder durch Verwaltungsakt (Bewilligungsbescheid), im Übrigen durch Vertrag begründet wird, zurückzugreifen. Wird dem Drittmittelgeber ein Anspruch auf Übergabe oder Nutzung der Forschungsergebnisse zuteil und erfolgen die Drittmittelzahlungen im Gegenzug insbesondere hierfür, so sind dies – wie oben bereits dargelegt⁶⁷² – gewichtige Beweisanzeichen für die Annahme einer „Leistung im Leistungsaustausch“. Es ist allerdings für die in § 2 Abs. 1 UStG geregelte Unternehmereigenschaft nicht zwingend, dass es tatsächlich zur Ausführung steuerbarer Umsätze kommt. Dem Erfordernis der „Einnahmenerzielungsabsicht“ genügt es hier, dass das zugrunde liegende Rechtsverhältnis objektive Anhaltspunkte dafür liefert, dass bei erfolgreicher Forschungstätigkeit die Erbringung einer entgeltlichen Leistung für die Hochschule entsprechend der getroffenen Vereinbarungen zwingend erfolgt wäre. In diesen Fällen hat die Hochschule die durch objektive, äußere Umstände belegte Absicht, mit dem betreffenden Drittmittelprojekt Einnahmen im Sinne des Umsatzsteuerrechts erzielen zu wollen.

2. Nachhaltigkeit des Tätigwerdens

Nicht jede Tätigkeit gegen Entgelt begründet die Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG. Unternehmerisch im Sinne der allgemeinen Unternehmerdefinition ist vielmehr nur diejenige „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“, die „nachhaltig“ ausgeübt wird. Damit können nur solche Forschungen die Hochschule zum Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts machen, die auch „nachhaltig“ betrieben werden.

⁶⁷¹ Vgl. *FG Münster*, Urteil vom 25.05.1994, 15 K 5247/87 U, EFG 1994, S. 810-812, hier S. 811.

⁶⁷² Dazu oben unter *Zweiter Teil B.II.a.1.1* („Leistungsbegriff und Drittmittelforschung“) und *Zweiter Teil B.II.a.1.2* („Leistungsaustausch und Drittmittelforschung“).

Zum Zwecke der Beurteilung, ob die in § 25 HRG geregelte Drittmittelforschung „nachhaltig“ ausgeübt wird, sei daran erinnert, dass eine nachhaltige Tätigkeit als eine auf Dauer angelegte Tätigkeit verstanden wird, für deren Beurteilung das Gesamtbild der Verhältnisse maßgebend ist und bei dem die für und wider die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale gegeneinander abgewogen werden müssen. Diese vom BFH⁶⁷³ entwickelte Gesamtbildbetrachtung stimmt mit gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben überein.⁶⁷⁴

Meines Erachtens maßgeblich für die Beantwortung der Frage, ob Drittmittelforschung als „nachhaltige“ Tätigkeit zu qualifizieren ist, ist die personelle Zuordnung der Tätigkeit zur Hochschule. Rechnet man die Drittmitteltätigkeit im Sinne des § 25 HRG – wie oben dargelegt⁶⁷⁵ – generell der Hochschule und nicht wie in Einzelfällen auch dem tatsächlich forschenden Hochschullehrer umsatzsteuerlich zu, so liegt der Schluss nahe, dass Drittmittelforschung stets „nachhaltig“ im Sinne der besagten BFH-Formel erbracht wird. Während ein einzelner Hochschullehrer im Bereich der Drittmittelforschung durchaus nur „gelegentlich“ tätig werden kann, da eine dienstliche Verpflichtung zur Drittmittelforschung fehlt,⁶⁷⁶ ist die Drittmittelbetätigung der Hochschule insgesamt ganz gewiss „auf Dauer“ angelegt. Insbesondere in Zeiten einer stagnierenden Grundfinanzierung bei zugleich steigendem Mittelbedarf⁶⁷⁷ verkehrt sich das in § 25 HRG geregelte Recht auf Drittmittelforschung für Hochschulen gewissermaßen in eine Pflicht zur ausreichenden Drittmittelwerbung. Staatliche Hochschulen sind zur Deckung ihres Kapitalbedarfs und zum Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit zunehmend darauf angewiesen,

⁶⁷³ Vgl. *BFH*, Urteil vom 18.07.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, S. 776-777.

⁶⁷⁴ Dazu oben unter *Erster Teil B.III.a* („Auswirkungen auf die Auslegung des allgemeinen Unternehmerbegriffs im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG“).

⁶⁷⁵ Dazu oben unter *Zweiter Teil B.I.b* („Abgrenzung des Themas zur Problematik der Umsatzsteuerpflicht von in Nebentätigkeit forschenden Hochschullehrern“).

⁶⁷⁶ Vgl. nur *Denninger*, in: *Denninger*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 1984, Rz. 3 zu § 25 HRG.

⁶⁷⁷ Dazu oben unter *Zweiter Teil A.II.a* („Bedeutung der Drittmittelforschung für die staatlichen Hochschulen“).

Drittmittel zu akquirieren.⁶⁷⁸ Es kann somit unterstellt werden, dass eine staatliche Hochschule die Drittmittelforschung zumindest mit „Wiederholungsabsicht“⁶⁷⁹ betreibt. Denn sieht man von den Zuwendungen Dritter zur allgemeinen Forschungsförderung ab, so haben die staatlichen Hochschulen – neben der seit einiger Zeit eingeräumten Chance, Studienbeiträge zu erheben⁶⁸⁰ – nur geringe Möglichkeiten, eigene Einnahmen zu erzielen.⁶⁸¹ Bedenkt man außerdem, dass die „Planmäßigkeit des Handelns“ nicht nur als gewichtiges Beweisanzeichen für die in § 2 Abs. 1 UStG geforderte „Nachhaltigkeit“⁶⁸² gilt, sondern bereits konstituierendes Element „wissenschaftlicher“ Forschung ist,⁶⁸³ so liegt die Schlussfolgerung auf der Hand, dass Drittmittelforschung als wissenschaftliche Betätigungsform schon per definitionem stets „nachhaltig“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts ausgeübt wird.

Für die weiteren Überlegungen lässt sich damit zugrunde legen, dass die Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen dem Erfordernis der „Nachhaltigkeit“ generell entspricht. Das Vorliegen der allgemeinen Unternehmer-eigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG entscheidet sich insoweit ausschließlich an dem Kriterium der „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“.

⁶⁷⁸ Vgl. etwa *Schuster*, Finanzen, Haushalt und Rechnungskontrolle, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 1061-1088, hier S. 1066.

⁶⁷⁹ Die „Wiederholungsabsicht“ gilt als charakteristisches Merkmal für eine „auf Dauer angelegte“ (nachhaltige) Tätigkeit; vgl. nur *BFH*, Urteil vom 04.06.1987, V R 9/79, BStBl. II 1987, S. 653-654, hier S. 654.

⁶⁸⁰ Das Verbot von Studienbeiträgen für ein Studium bis zum ersten berufsqualifizierenden Abschluss und das Studium in einem konsekutiven Studiengang, der zu einem weiteren berufsqualifizierenden Abschluss führt, wurde durch Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 26.01.2005 aufgehoben; vgl. *BVerfG*, Urteil vom 26.01.2005, 2 BvF 1/03, BVerfGE 112, S. 226-254.

⁶⁸¹ Vgl. nur *Schuster*, Finanzen, Haushalt und Rechnungskontrolle, in: *Flämig u. a.*, Handbuch des Wissenschaftsrechts, 1996, Bd. 1, S. 1061-1088, hier S. 1078.

⁶⁸² Vgl. *BFH*, Urteil vom 26.04.1979, V R 46/72, BStBl. II 1979, S. 530-533, hier S. 532; *BFH*, Urteil vom 13.12.1984, V R 32/74, BStBl. II 1985, S. 173-176, hier S. 176. *BFH*, Urteil vom 30.07.1986, V R 41/76, BStBl. II 1986, S. 874-877, hier S. 876.

⁶⁸³ Dazu oben unter *Zweiter Teil A.I.a* („Begriff der Forschung“).

3. Prüfungsschema zur Bestimmung einer „nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ im Bereich der Drittmittelforschung

Die vorangegangene Analyse hat gezeigt, dass bei der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen im konkreten Einzelfall nicht sämtliche Voraussetzungen einer „nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ zu prüfen sind. Bestimmte Elemente der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG – wie etwa die „Nachhaltigkeit“ des Tätigwerdens – sind der in § 25 HRG geregelten (wissenschaftlichen) Drittmittelforschung immanent.

In Übereinstimmung mit den vorherigen detaillierten Ausführungen lässt sich das Problem, ob staatliche Hochschulen im Bereich der Drittmittelforschung unternehmerisch im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG tätig sind, somit in folgender (reduzierter) Prüfungsabfolge lösen:

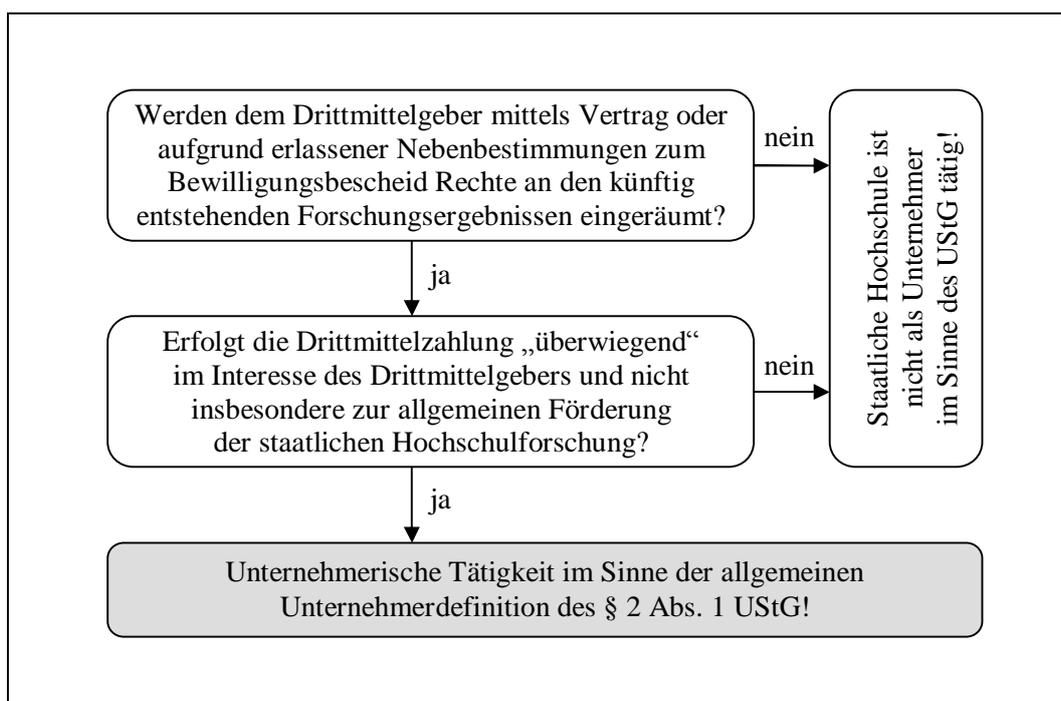


Abb. 8: Prüfungsschema zur Ermittlung einer unternehmerischen Tätigkeit gemäß § 2 Abs. 1 UStG im Bereich der Drittmittelforschung staatlicher Hochschulen

b. Drittmittelforschung als privatrechtliche Tätigkeit (Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-MwStSystRL)?

1. Ausgangslage

Staatliche Hochschulen gelten für alle diejenigen Tätigkeiten nach § 2 Abs. 1 UStG als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer erbringen. Die für juristische Personen des öffentlichen Rechts in § 2 Abs. 3 UStG enthaltene wettbewerbsorientierte Einschränkung zur allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG entfällt, soweit sich öffentliche Hochschulen für die Erfüllung ihre Aufgaben privatrechtlicher Handlungsformen bedienen. Dieser vom EuGH aus Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 der EG-MwStSystRL abgeleitete gemeinschaftsrechtliche Grundsatz findet über das Rechtsinstitut der unmittelbaren Wirkung von EG-Richtlinien unmittelbare Anwendung im nationalen Rechtsraum.⁶⁸⁴

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts übt Tätigkeiten unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie Private aus, sofern sie eine Leistung in privatrechtlicher Rechtsbeziehung erbringt.⁶⁸⁵ Ist demnach ein Leistungsverhältnis durch Privatrechtsvertrag ausgestaltet, so entscheidet sich die subjektive Umsatzsteuerpflicht staatlicher Hochschulen ausschließlich an den soeben dargelegten Kriterien der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG.

Zur Beantwortung der Frage, ob ein Leistungsverhältnis dem privaten Recht oder dem öffentlichen Recht zuzuordnen ist, kann sich der Grundsätze des allgemeinen Verwaltungsrechts bedient werden.⁶⁸⁶

⁶⁸⁴ Dazu oben unter *Erster Teil B.III.b.2* („Umsatzsteuerliche Beurteilung wettbewerbsirrelevanter Tätigkeiten bei privatrechtlicher Handlungsform“).

⁶⁸⁵ Dazu oben unter *Erster Teil B.II.d.2.1.2* („Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt“).

⁶⁸⁶ Vgl. *Ramme*, Anmerkung zu *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, *EuGHE* 1989, S. 3233-3281, in: *UR* 1991, S. 80-81, hier S. 80; *Lange*, *Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht*, *UR* 2000, S. 1-13,

2. Rechtliche Einordnung der Leistungsbeziehung zwischen Hochschule und Drittmittelgeber

Die nachstehende Analyse hinsichtlich der rechtlichen Einordnung der Leistungsbeziehung zwischen Hochschule und Drittmittelgeber bedarf unterschiedlicher Vorgehensweisen und führt zu abweichenden Ergebnissen, je nachdem, ob der Drittmittelgeber in privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Rechtsform organisiert ist.

2.1 Drittmittelgeber in privatrechtlicher Organisationsform⁶⁸⁷

2.1.1 Regelfall: Privatrechtlich geregelte Leistungsbeziehung zu Drittmittelgebern des privaten Rechts

Die ganz überwiegende Auffassung erblickt in dem Rechtsverhältnis zwischen staatlicher Hochschule und privatrechtlich organisiertem Drittmittelgeber einen synallagmatischen Vertrag des Privatrechts.⁶⁸⁸ Folgt man der herrschenden Meinung, so ist die Leistungsbeziehung zu Drittmittelgebern des privaten Rechts – zumindest zu solchen, die nicht als „Beliehene“ fungieren⁶⁸⁹ – stets zivilrechtlich zu qualifizieren.

hier S. 9; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, S. 825-837, hier S. 833; *Heidner*, in: *Bunjes/Geist*, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 2005, Rz. 151 zu § 2 UStG.

⁶⁸⁷ Hierzu zählen nicht nur die privatwirtschaftlichen Unternehmungen, sondern insbesondere auch die eingetragenen (bürgerlich-rechtlichen) Vereine sowie die rechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts, wie etwa die Volkswagen-Stiftung, die Fritz-Thyssen-Stiftung, die Robert-Bosch-Stiftung, die Deutsche Stiftung Friedensforschung (DSF) oder die Bertelsmann Stiftung.

⁶⁸⁸ Vgl. etwa *Püttner/Mittag*, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschulen und Wirtschaft, 1989, S. 240; *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 1 zu § 25 HRG; *Heidler*, Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften, 2007, S. 184-186. A. A. *Uechtritz*, „Kooperationsverträge“ zwischen Hochschulen und gesellschaftlichen Verbänden, 1983, S. 36, der die Forschungsverträge der staatlichen Hochschule wegen der Zugehörigkeit des Hochschulrechts zum öffentlichen Recht kategorisch öffentlich-rechtlich qualifiziert.

⁶⁸⁹ Dazu sogleich unter *Zweiter Teil B.II.b.2.1.2* („Der mit öffentlichen Aufgaben ‚beliehene‘ privatrechtlich organisierte Drittmittelgeber“).

Da staatliche Hochschulen juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, stellt sich indes die Frage, ob ein Vertrag, an dem eine staatliche Hochschule beteiligt ist, nicht auch dem öffentlichen Recht zugerechnet werden kann. Insoweit käme als vertragliche Regelung der Rechtsbeziehung in der Drittmittelforschung nicht nur der Privatrechtsvertrag, sondern auch der öffentlich-rechtliche Vertrag in Betracht. Dieser Fragestellung soll nun – ausgehend von dem Begriff des öffentlich-rechtlichen Vertrags – nachgegangen werden.

Gemäß der Legaldefinition in § 54 Satz 1 VwVfG ist ein öffentlich-rechtlicher Vertrag dadurch charakterisiert, dass durch ihn ein Rechtsverhältnis auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts begründet, geändert oder aufgehoben wird.⁶⁹⁰

Der (öffentlich-rechtliche) Vertrag muss auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts geschlossen werden.⁶⁹¹ Dabei kommt es nicht auf die subjektiven Vorstellungen der vertragsschließenden Parteien an.⁶⁹² Es besteht insoweit kein Zuordnungswahlrecht der Beteiligten. Entscheidend für die Öffentlich-rechtlichkeit eines Vertrages ist allein sein Gegenstand bzw. Inhalt als objektives Kriterium.⁶⁹³ So herrscht Einigkeit darüber, dass sich die Zuordnung zum öffentlichen oder privaten Recht nach der Rechtsnatur der vertraglich übernommenen Verpflichtungen richtet.⁶⁹⁴

Es gilt der Grundsatz der Einheitlichkeit, d. h. der Vertrag muss entweder dem öffentlichen oder dem privaten Recht zugeordnet werden. Ausschlaggebend für die Rechtsnatur des (einheitlichen) Vertrages ist der Teil der

⁶⁹⁰ § 54 Satz 1 VwVfG: „Ein Rechtsverhältnis auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts kann durch Vertrag begründet, geändert oder aufgehoben werden (öffentlich-rechtlicher Vertrag), soweit Rechtsvorschriften nicht entgegenstehen.“

⁶⁹¹ Vgl. *Obermayer*, Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 1990, Rdnr. 26 zu § 54 VwVfG.

⁶⁹² Vgl. (*Kopp*)/*Ramsauer*, Verwaltungsverfahrensgesetz, Kommentar, 2003, Rn. 27 zu § 54.

⁶⁹³ Vgl. *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2006, Rn. 10 zu § 14.

⁶⁹⁴ Vgl. *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2006, Rn. 11 zu § 14.

Vereinbarung, der den Schwerpunkt der vertraglichen Regelungen bildet.⁶⁹⁵ So ist ein Vertrag insgesamt als öffentlich-rechtlicher Vertrag zu qualifizieren, wenn der prägende Teil der Vereinbarung öffentlich-rechtlicher Natur ist.

Prägender Teil einer Vereinbarung ist ganz überwiegend nicht die übernommene Verpflichtung zur Zahlung eines Geldbetrages.⁶⁹⁶ Maßgeblich ist vielmehr insbesondere das, was der Träger öffentlicher Verwaltung verspricht oder in Aussicht stellt.⁶⁹⁷

Bezieht man die vorstehenden Grundsätze auf den hier rechtlich einzuordnenden Forschungsvertrag, so kommt es für dessen Rechtsnatur insbesondere auf die Leistungspflicht an, die die Hochschule als juristische Person des öffentlichen Rechts und als Träger öffentlicher Verwaltung vertraglich übernommen hat. Es ist demnach nicht die Drittmittelregelung als solche, sondern insbesondere die rechtliche Beurteilung der Verpflichtung der Hochschule zur Erbringung von Forschungsleistungen, die darüber entscheidet, ob der zugrunde liegende Vertrag dem öffentlichen oder dem privaten Recht zugeordnet werden muss.

Bedenkt man, dass die in § 25 HRG geregelte Drittmittelforschung als Teil der Hochschulforschung öffentliche Aufgabe ist,⁶⁹⁸ so liegt der Schluss nahe, dass eine Vertragspflicht der Hochschule zur Erbringung von Forschungsleistungen, die insoweit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dient, auch dem öffentlichen Recht zuzuordnen ist. Demgegenüber besteht jedoch die einhellige Auffassung, dass nicht jede getroffene Vereinbarung, die auf die bloße Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben abzielt, zwingend öffentlich-rechtlicher Natur ist.⁶⁹⁹ Als öffentlich-rechtlich sind insbesondere nur diejenigen

⁶⁹⁵ Vgl. (Kopp)/Ramsauer, *Verwaltungsverfahrensgesetz, Kommentar*, 2003, Rn. 31 zu § 54 (m. w. N.).

⁶⁹⁶ Vgl. Maurer, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 2006, Rn. 11 zu § 14.

⁶⁹⁷ Vgl. (Kopp)/Ramsauer, *Verwaltungsverfahrensgesetz, Kommentar*, 2003, Rn. 31 zu § 54.

⁶⁹⁸ Vgl. § 25 Absatz 1 Satz 2 in Verbindung mit § 2 Absatz 1 Satz 1 HRG.

⁶⁹⁹ Vgl. nur Obermayer, *Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz*, 1990, Rdnr. 34 zu § 54 VwVfG (m. w. N.).

Verträge zu qualifizieren, die eine zwischen den Vertragspartnern bestehende, durch gesetzliche Vorregelung begründete, öffentlich-rechtliche Beziehung ausgestalten.⁷⁰⁰

Eine derartige Gestaltung öffentlicher Rechtsverhältnisse kann einem Forschungsvertrag zwischen Hochschule und Privatrechtssubjekt indes nicht entnommen werden. Zwar ist Drittmittelforschung insbesondere durch die bundesgesetzliche Vorschrift des § 25 HRG und die entsprechenden Bestimmungen der Landeshochschulgesetze öffentlich-rechtlich vorgeregelt. Allerdings begründet das Hochschulrecht grundsätzlich keine Rechtsbeziehung zwischen Hochschule und privatem Drittmittelgeber, die im Einzelfall einer vertraglichen Konkretisierung zugänglich wäre. Auch wenn die Hochschule als öffentlicher Vertragspartner erheblichen öffentlich-rechtlichen Bindungen, wie insbesondere der Grundrechtsbindung, haushalts- sowie personalrechtlichen Vorgaben, unterliegt, so ist es den Beteiligten dennoch möglich, Forschungsverträge frei auszuhandeln.⁷⁰¹ Es kommt auch hier der (zivilrechtliche) Grundsatz der Vertragsfreiheit zur Anwendung.

Es kann somit ohne weiteres der am Anfang dieses Abschnitts dargelegten herrschenden Meinung gefolgt werden, dass Rechtsbeziehungen der staatlichen Hochschule zu privatrechtlich organisierten Drittmittelgebern – zumindest zu solchen, die nicht als sogenannte Beliehene öffentlich-rechtlich figurieren – stets dem Zivilrecht zugehörig sind.

2.1.2 Der mit öffentlichen Aufgaben „beliehene“ privatrechtlich organisierte Drittmittelgeber

Für die Zuordnung zum privaten Recht kommt es – wie zuvor bereits angedeutet – darauf an, dass der bürgerlich-rechtliche Drittmittelgeber nicht ausnahmsweise als sogenannter „Beliehener“ auftritt. Das Vorhandensein

⁷⁰⁰ Vgl. *Obermayer*, Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 1990, Rdnr. 27 zu § 54 VwVfG

⁷⁰¹ So bereits *Püttner/Mittag*, Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschulen und Wirtschaft, 1989, S. 240.

eines mit öffentlichen Aufgaben beliehenen Drittmittelgebers durchbricht die vorbezeichnete Regel, dass das Rechtsverhältnis der Hochschule zum privatrechtlich organisierten Drittmittelgeber stets als zivilrechtlich zu qualifizieren ist.

Beliehene⁷⁰² sind Privatrechtssubjekte, denen die Kompetenz zur selbständigen Wahrnehmung öffentlich-rechtlicher Aufgaben im eigenen Namen übertragen worden ist.⁷⁰³ Da sie selbständig tätig werden und im eigenen Namen handeln, sind sie im Rahmen ihres zugewiesenen Kompetenzbereichs (partiell) Träger öffentlicher Verwaltung,⁷⁰⁴ können sich insoweit zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben auch öffentlich-rechtlicher Handlungsformen – zum Beispiel eines Verwaltungsaktes – bedienen.⁷⁰⁵

Für die rechtliche Einordnung der Leistungsbeziehung zum „beliehenen“ Drittmittelgeber sind die Grundsätze maßgeblich, die primär für öffentlich-rechtlich organisierte Drittmittelgeber gelten. Denn beiden Verwaltungsträgern ist gemeinsam, dass sie sich bei der rechtlichen Ausgestaltung der Drittmittelvergabe öffentlich-rechtlicher Handlungsformen bedienen können. Es kann demnach für die Beurteilung der Rechtsbeziehung der Hochschule zum Beliehenen auf den späteren Abschnitt – „Drittmittelgeber in öffentlich-rechtlicher Organisationsform“⁷⁰⁶ – verwiesen werden.

Damit ist eine bestimmte Prüfungsabfolge vorgegeben: Es ist an erster Stelle zu klären, ob der zivilrechtlich organisierte Drittmittelgeber über Beliehenenstatus verfügt oder nicht. Fehlt es dem zahlenden Drittmittelgeber an öffentlich-rechtlichen Handlungsbefugnissen, so ist das der Drittmittelgewährung bzw. -forschung zugrunde liegende Rechtsverhältnis – in Übereinstim-

⁷⁰² Dazu ausführlich *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2006, Rn. 56-59 zu § 23.

⁷⁰³ Vgl. *Obermayer*, Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 1990, Rdnr. 73 zu § 1 VwVfG; *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2006, Rn. 56 zu § 23.

⁷⁰⁴ Vgl. *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2006, Rn. 56 zu § 23.

⁷⁰⁵ Vgl. *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2006, Rn. 59 zu § 23.

⁷⁰⁶ Dazu sogleich unter *Zweiter Teil B.II.b.2.2* („Drittmittelgeber in öffentlich-rechtlicher Organisationsform“).

mung mit den obigen Ausführungen – stets privatrechtlich einzuordnen. Es bedarf insoweit keiner weiteren Prüfung, um die Rechtsbeziehung zwischen Drittmittelgeber und staatlicher Hochschule abschließend zu würdigen.

2.2 Drittmittelgeber in öffentlich-rechtlicher Organisationsform⁷⁰⁷

Tritt eine juristische Person des öffentlichen Rechts als Drittmittelgeber der Hochschule auf, so geschieht dies ganz überwiegend in der unmittelbaren Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben als sogenannte „Forschungsförderung“⁷⁰⁸. Weil die Unterstützung und Förderung der deutschen Forschung nicht nur staatliche Aufgabe von Bund und Ländern, sondern gemäß Art. 163 (ex-Art. 130 f) Abs. 1 EGV auch Ziel der Europäischen Gemeinschaft ist, kann zwischen nationaler und europäischer Forschungsförderung unterschieden werden.

Darüber hinaus können Bund und Länder sowie die Europäische Gemeinschaft auch solche Forschungsvorhaben gegen Drittmittelgewährung in Auftrag geben, die als sogenannte „fiskalische Hilfsgeschäfte“ der Deckung des behördlichen Eigenbedarfs dienen.

2.2.1 Nationale Forschungsförderung

Die (nationale) Forschungsförderung ist gesamtstaatliche Aufgabe von Bund und Ländern.⁷⁰⁹ Geldleistungen, die der Staat im Wege der Forschungs-

⁷⁰⁷ Hierunter lassen sich nicht nur sämtliche innerstaatliche Drittmittelgeber in öffentlich-rechtlicher Organisationsform subsumieren, sondern insbesondere auch die in Deutschland als juristische Person des öffentlichen Rechts geltende *Europäische Gemeinschaft*, die mit ihren Forschungsrahmenprogrammen eine bedeutende Rolle im Gefüge der forschungsfördernden Akteure einnimmt. Zur wachsenden Bedeutung der europäischen Forschungsförderung für die deutschen Hochschulen vgl. *Bundesministerium für Bildung und Forschung*, Bundesbericht Forschung und Innovation 2008, S. 436. Zum Rechtsstatus der *Europäischen Gemeinschaft* vgl. nur *Kokott*, in: *Streinz*, EUV/ EGV, Kommentar, 2003, Rn. 4 zu Art. 282 (ex-Art. 211) EGV.

⁷⁰⁸ Zum Begriff „Forschungsförderung“ vgl. *Deutscher Bundestag*, Entschließung von Bundestag und Bundesrat zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 28.06.2006, BT-Drucksache 16/2052, S. 3.

⁷⁰⁹ Vgl. nur *Deutscher Bundestag*, Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 07.03.2006, BT-Drucksache 16/813, S. 16.

förderung veranschlagt, unterliegen den haushaltsrechtlichen Vorschriften der §§ 14, 26 HGrG, die durch die §§ 23, 44 BHO sowie den entsprechenden Bestimmungen der Landeshaushaltsordnungen aufgegriffen und näher ausgestaltet werden.⁷¹⁰

Die Rechtsform des Verwaltungshandelns wird durch das Haushaltsrecht vorgegeben: Geldleistungen, die auf der Grundlage der Regelungen der §§ 23, 44 BHO oder den entsprechenden Bestimmungen der jeweiligen Landeshaushaltsordnung vergeben werden, sind ausdrücklich durch öffentlich-rechtliche Handlungsform, d. h. durch Verwaltungsakt⁷¹¹ oder in Ausnahmefällen durch öffentlich-rechtlichen Vertrag (§ 54 VwVfG), zu vergeben.⁷¹²

Vor diesem Hintergrund ist die hier im Blickpunkt stehende rechtliche Einordnung der Beziehung zwischen Hochschule und Drittmittelgeber unstrittig: Werden einer Hochschule Drittmittel auf der Grundlage des Haushaltsrechts (§§ 23, 44 BHO) gezahlt, so ist das zwischen Hochschule und Drittmittelgeber bestehende Rechtsverhältnis stets öffentlich-rechtlicher Natur. In der ganz überwiegenden Zahl der Fälle liegt derartigen Rechtsbeziehungen ein

⁷¹⁰ Nach § 1 Satz 2 HGrG sind Bund und Länder verpflichtet, ihr jeweiliges Haushaltsrecht nach den Grundsätzen des HGrG zu regeln. Bei der Umsetzung der §§ 14, 26 HGrG in Bundeshaushaltsrecht einerseits und Landeshaushaltsrecht andererseits haben sich Bund und Länder weitgehend abgestimmt; vgl. *Köckritz u. a.*, Bundeshaushaltsordnung, Kommentar, Erl. 3.1 zu § 44 BHO (Stand: Oktober 2006). So verwundert es auch nicht, dass die einschlägigen Vorschriften der Landeshaushaltsordnungen mit den §§ 23, 44 BHO fast wörtlich übereinstimmen; vgl. z. B. §§ 23, 44 der Landeshaushaltsordnung Nordrhein-Westfalen (LHO-NRW) in der Fassung der Bekanntmachung vom 26.04.1999, GVBl. NRW 1999, 158, letzte Änderung vom 30.10.2007, GVBl. NRW 2007, 443.

⁷¹¹ Die im Verwaltungsakt enthaltene (Haupt-)Regelung der Mittelbewilligung wird durch zusätzliche Bestimmungen, den sogenannten Nebenbestimmungen, ergänzt bzw. beschränkt. Es kann bei der Forschungsförderung zwischen „Allgemeinen Nebenbestimmungen“ (ANBest) und „Besonderen Nebenbestimmungen“ (BNBest) unterschieden werden. Während die „Allgemeinen Nebenbestimmungen“ Auflagen und Bedingungen im Sinne des § 36 VwVfG sowie allgemeine Hinweise und Erläuterungen für den Mittelempfänger enthalten, ist es Aufgabe der „Besonderen Nebenbestimmungen“, diese für bestimmte Förderbereiche zu ergänzen oder abzuändern. Darüber hinaus können sogenannte „Förderrichtlinien“ die Besonderheiten einzelner Bereiche der Forschungsförderung in allgemeiner Form regeln. Insoweit ähneln sie den „Besonderen Nebenbestimmungen“, verfügen aber als Verwaltungsvorschriften nicht über unmittelbare Außenwirkung; vgl. *Köckritz u. a.*, Bundeshaushaltsordnung, Kommentar, Erl. 6.2.1 zu § 44 BHO (Stand: Oktober 2006).

⁷¹² Vgl. VV Nr. 4.3 zu § 44 BHO; siehe auch *Köckritz u. a.*, Bundeshaushaltsordnung, Kommentar, Erl. 3.5 zu § 23 BHO (Stand: Januar 2003).

Bewilligungsbescheid mit beigefügten „Allgemeinen Nebenbestimmungen“ (ANBest) zugrunde.

2.2.2 Europäische Forschungsförderung

Die Rechtsgrundlagen der europäischen Forschungsförderung sind in Art. 163 (ex-Art. 130 f) bis Art. 173 (ex-Art. 130 p) EGV niedergelegt. Danach hat die Europäische Gemeinschaft zum Ziel, „die wissenschaftlichen und technologischen Grundlagen der Industrie der Gemeinschaft zu stärken und die Entwicklung ihrer internationalen Wettbewerbsfähigkeit zu fördern“ (Art. 163 (ex-Art. 130 f) Abs. 1 EGV). In diesem Sinne sollen nach Art. 163 (ex-Art. 130 f) Abs. 2 EGV ausdrücklich auch die Hochschulen bei ihren Bemühungen auf dem Gebiet der Forschung unterstützt werden.

Maßgebliches Instrument der europäischen Forschungsförderung sind die seit dem Jahr 1984 von der Europäischen Kommission durchgeführten mehrjährigen Forschungsrahmenprogramme (Art. 166 (ex-Art. 130 i) EGV). Das mittlerweile 7. Forschungsrahmenprogramm (FRP) hat eine Laufzeit von 2007 bis 2013. Mit einem Budget von 53,3 Milliarden Euro ist es das weltweit größte Forschungsförderprogramm.⁷¹³ Die Relevanz des 7. Forschungsrahmenprogramms für die deutsche Forschungslandschaft ist überaus hoch. Circa 20 Prozent aller europäischen Fördermittel werden inzwischen von deutschen Einrichtungen eingeworben.⁷¹⁴

Die Festlegung der Rechte und Pflichten der an einem Forschungsvorhaben beteiligten Parteien erfolgt im 7. Forschungsrahmenprogramm über die

⁷¹³ Die finanzielle Ausstattung des 7. Forschungsrahmenprogramms beläuft sich nach Ratsbeschluss für den EG-Teil auf 50,521 Mrd. €. Das Euratom Programm trägt hierzu für die um zwei Jahre kürzere Laufzeit (2007 – 2011) noch ein Budget von 2,751 Mrd. € bei, was insgesamt für EG und Euratom ein Budget von 53,272 Mrd. € ergibt; vgl. *Bundesministerium für Bildung und Forschung*; Das 7. EU-Forschungsrahmenprogramm, 2007, S. 6.

⁷¹⁴ Datenquelle: *Bundesministerium für Bildung und Forschung*; Das 7. EU-Forschungsrahmenprogramm, 2007, S. 6.

sogenannte „Finanzhilfevereinbarung“⁷¹⁵, die als Forschungsvertrag auf einem Muster basiert, das – je nach Bedarf – an die Spezifika einzelner Fördermaßnahmen angepasst werden kann.⁷¹⁶

Die Frage, ob ein FRP-Vertrag dem öffentlichen Recht oder dem privaten Recht zuzuordnen ist, kann inzwischen als geklärt angesehen werden: Forschungsförderverträge, die zur Finanzierung und Durchführung von FRP-Projekten geschlossen werden, sind dem hoheitlichen Bereich der Gemeinschaft zugehörig und insoweit als öffentlich-rechtliche Verträge zu qualifizieren.⁷¹⁷

2.2.3 Bedarfsdeckungsgeschäfte

Neben der Finanzierungsmöglichkeit im Rahmen der vorbezeichneten „Forschungsförderung“ können Hochschulen auch solche Forschungsmittel einnehmen, die ein Drittmittelgeber des öffentlichen Rechts für die Abwicklung eines Forschungsvorhabens zur Deckung seines behördlichen Eigenbedarfs zahlt.⁷¹⁸ Benötigt eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine be-

⁷¹⁵ Die „Finanzhilfevereinbarung“ besteht aus zwei Teilen: dem „Core Agreement“, in dem die Besonderheiten jedes einzelnen Projekts geregelt werden, sowie mehreren Anhängen (Annex I–VII), die als integraler Vertragsbestandteil u. a. die allgemeinen rechtlichen Bedingungen und die Inhalte des Forschungsprojekts festhalten.

⁷¹⁶ Vgl. nur *Bundesministerium für Bildung und Forschung*; Das 7. EU-Forschungsrahmenprogramm, 2007, S. 113-114. Die sogenannte Muster-Finanzhilfevereinbarung des siebten Forschungsrahmenprogramms ist abrufbar unter: http://cordis.europa.eu/fp7/calls-grant-agreement_en.html. Stand der in dieser Arbeit verwendeten Fassung ist der 01.04.2009.

⁷¹⁷ Vgl. statt vieler *Pfeiffer*, Die Forschungs- und Technologiepolitik der Europäischen Gemeinschaft als Referenzgebiet für das europäische Verwaltungsrecht, 2003, S. 214; *Trute*, in: *Streinz*, EUV/EGV, Kommentar, 2003, Rn. 3 zu Art. 167 (ex-Art. 130 j) EGV; *Eikenberg*, in: *Grabitz/Hilf*, Das Recht der Europäischen Union, Rdnr. 26 zu Art. 167 EGV (Stand: Oktober 2005), gl. A. wohl auch *Hilf*, in: *Groeben/Schwarze*, Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 2003, Rn. 11 zu Art. 167 EGV. Zur überholten Auffassung der Einordnung als Privatrechtsvertrag vgl. *Grunwald*, Die nicht-völkerrechtlichen Verträge der Europäischen Gemeinschaften, EuR 1984, S. 227-267, hier S. 239; *Lang/Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, 1992, S. 63; *Schöpe*, Die Förderung der Forschung und technologischen Entwicklung in der Europäischen Gemeinschaft, 1995, S. 146; vgl. hierzu auch *Sädtler*, Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, 2006, S. 159, der sich ohne nähere Untersuchung des aktuellen Meinungsstands auf die veraltete Ansicht stützt.

⁷¹⁸ Zur Abgrenzung der „Forschungsförderung“ von der „Vergabe öffentlicher Aufträge“ vgl. die Anlage zur VV Nr. 1.2.4 zu § 23 BHO sowie *Köckritz u. a.*, Bundeshaushaltsordnung,

stimmte Forschungsleistung zur Erfüllung ihrer eigentlichen öffentlichen Aufgaben (z. B. als Grundlage für einen Gesetzesentwurf), so ist es ihr möglich, sich diese am Markt gegen Entgelt zu beschaffen. Sie geht insoweit als öffentlicher Auftraggeber Rechtsgeschäfte im Wege der sogenannten „Bedarfsdeckungsverwaltung“⁷¹⁹ ein.⁷²⁰

Die rechtliche Einordnung der zwischen Hochschule und öffentlichem Auftraggeber bestehenden Beziehung aufgrund eines „Bedarfsdeckungsgeschäfts“ kann als geklärt angesehen werden: „Bedarfsdeckungsgeschäfte“ gehören nach ganz herrschender Auffassung zur privatrechtlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand.⁷²¹ Auch wenn gegebenenfalls die Entscheidung über die Bevorzugung eines Bieters durch (öffentlich-rechtlichen) Verwaltungsakt getroffen und bekannt gegeben wird, so erfolgt die rechtliche Ausgestaltung der eigentlichen Auftragsvergabe doch regelmäßig durch Privatrechtsvertrag. Die etwaige Anwendung dieser sogenannten „Zwei-Stufen-Theorie“ bei der Vergabe öffentlicher Aufträge ändert nichts an der privatrechtlichen Einordnung der vertraglichen Leistungsbeziehung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer.⁷²²

Damit lässt sich folgendes Ergebnis festhalten: Erhält eine Hochschule Drittmittel für die Durchführung eines Forschungsprojektes im Auftrag einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft (z. B. BMBF), so ist die zugrunde liegende

Kommentar, Erl. 3.5 zu § 23 BHO (Stand: Januar 2003). Auch die Europäische Gemeinschaft kann öffentliche Aufträge vergeben; vgl. Titel V „Öffentliche Auftragsvergabe“ der Verordnung (EG, Euratom) Nr. 1605/2002 des Rates vom 25.06.2002 über die Haushaltsordnung für den Gesamthaushaltsplan der Europäischen Gemeinschaften (EG-Haushaltsordnung), ABl. 2002 Reihe L Nr. 248/1, letzte Änderung vom 17.12.2007, ABl. 2007 Reihe L Nr. 343/9.

⁷¹⁹ Vgl. hierzu nur *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2006, Rn. 7 zu § 3.

⁷²⁰ Auch Körperschaften des öffentlichen Rechts – wie es etwa staatliche Hochschulen sind – können Auftragnehmer im Sinne des Vergaberechts sein; vgl. *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 1 zu § 25 HRG.

⁷²¹ Vgl. statt vieler *BVerwG*, Urteil vom 13.03.1970, VII C 80/67, *BVerwGE* 35, S. 103-107, hier S. 104; (*Kopp*)/*Ramsauer*, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, Kommentar, 2003, Rn. 40 a zu § 54; *Maurer*, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 2006, Rn. 7 zu § 3 u. Rn. 31 zu § 17 (m. w. N.).

⁷²² Vgl. nur (*Kopp*)/*Ramsauer*, *Verwaltungsverfahrensgesetz*, Kommentar, 2003, Rn. 40 a zu § 54.

Leistungsbeziehung durch Abschluss eines Privatrechtsvertrages stets dem Zivilrecht zugeordnet. Dem „bestellten“ Forschungsvorhaben liegt regelmäßig ein (privatrechtlicher) Werkvertrag zugrunde.⁷²³

c. Ergebnis: Irrelevanz wettbewerblicher Aspekte bei der Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen im Bereich der Drittmittelforschung

Die vorstehenden Überlegungen haben gezeigt, dass die rechtliche Ausgestaltung der Drittmittelinwerbung für Forschungszwecke vielfach durch Privatrechtsvertrag erfolgt. Nur in den Fällen, in denen Drittmittel im Wege nationaler oder europäischer „Forschungsförderung“ vereinnahmt werden, ist das zwischen Hochschule und Drittmittelgeber bestehende Rechtsverhältnis dem öffentlichen Recht zugeordnet.

Aus den vorangegangenen Ausführungen ist die Umsatzsteuer-Rechtslage bekannt: Staatliche Hochschulen gelten für alle diejenigen Tätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG als umsatzsteuerlicher Unternehmer, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer erbringen.⁷²⁴ Liegt demnach eine privatrechtliche Tätigkeit vor, so kommt es für die Frage der subjektiven Umsatzsteuerpflicht nicht darauf an, ob die staatliche Hochschule eine wettbewerbsrelevante „wirtschaftliche Tätigkeit“ (§ 2 Abs. 3 UStG) ausübt. Nur diejenigen Tätigkeiten sind auf Wettbewerbsrelevanz zu überprüfen, die die Hochschule im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Sonderregelung, also im Rahmen ihres Sonderrechts ausführt.

Umsatzsteuerrechtlich unproblematisch sind die Fälle von Drittmittelforschung, denen ein mit dem Drittmittelgeber geschlossener privatrechtlicher

⁷²³ So auch *Reich*, Hochschulrahmengesetz, Kommentar, 2002, Rdnr. 1 zu § 25 HRG; ebenso *Südtler*, Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, 2006, S. 164.

⁷²⁴ Dazu oben unter *Erster Teil B.III.b.2* („Umsatzsteuerliche Beurteilung wettbewerbsirrelevanter Tätigkeiten bei privatrechtlicher Handlungsform“).

Forschungsvertrag zugrunde liegt: Handeln auf Grundlage eines Privatrechtsvertrages ist privatrechtliches Handeln.⁷²⁵ Die Hochschule betätigt sich damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, denen nur privatrechtliche Handlungsformen zur Wahl stehen. Forscht eine Hochschule auf Grundlage eines zivilrechtlichen Vertrages, so entscheidet sich die Frage, ob die Forschungsbetätigung als unternehmerische Betätigung im Sinne des Umsatzsteuerrechts zu qualifizieren ist, allein am Kriterium der „nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ (§ 2 Abs. 1 UStG). Komplizierte wettbewerbliche Beurteilungen wegen der Bestimmung einer „wirtschaftlichen Tätigkeit“ (§ 2 Abs. 3 UStG) entfallen.

Bei Vorhaben mit Drittmitteln, die im Wege der sogenannten „Forschungsförderung“ vergeben werden, liegt hingegen der Schluss nahe, dass die Hochschule erst insoweit in steuerschädlicher unternehmerischer Sphäre tätig werden kann, als sie mit ihrer Forschungsaktivität in Wettbewerb zur generell steuerpflichtigen Privatwirtschaft tritt. Denn nationale wie auch europäische Forschungsförderung geschieht – wie zuvor dargelegt – stets in öffentlich-rechtlicher Handlungsform.

Allerdings ist zu bedenken, dass die Hochschule bei Forschungsförderung nicht im Rahmen „ihrer“ öffentlich-rechtlichen Sonderregelung handelt, sondern der öffentlich-rechtliche Drittmittelgeber kraft hoheitlicher Handlungsbefugnis im Rahmen „seines“ Sonderrechts.⁷²⁶ Auch wenn das zwischen Hochschule und Drittmittelgeber durch Verwaltungsakt oder öffentlich-rechtlichen Vertrag ausgestaltete Rechtsverhältnis dem öffentlichen Recht zugeordnet ist, so handelt die Hochschule dennoch unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer. Es gelten für staatliche Hochschulen wie auch für alle anderen (konkurrierenden) Empfänger hoheitlicher

⁷²⁵ Vgl. nur Meyer, in: Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, Kommentar, Rn. 184 zu § 2 UStG (Stand: Januar 2004).

⁷²⁶ So bereits Sädler, Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, 2006, S. 165.

Forschungsfördermittel dieselben dem jeweiligen Förderprogramm zugrunde liegenden hoheitlichen Vergabebedingungen.

Aus diesem Grund lässt sich folgendes Ergebnis formulieren: Auch wenn nicht jede Rechtsbeziehung zwischen Hochschule und Drittmittelgeber privatrechtlicher Natur ist, so wird die Hochschule mit ihrer Drittmittelforschung doch stets unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig. Damit entscheidet sich die Frage, ob staatliche Hochschulen im Bereich der Drittmittelforschung als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts gelten, an der allgemeinen Regel des § 2 Abs. 1 UStG.⁷²⁷ Inwieweit sich drittfinanzierte Hochschulforschung letztlich als „nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ darstellt, kann den oben dargelegten Grundsätzen entnommen werden.⁷²⁸

⁷²⁷ A. A. Sädler, Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, 2006, S. 162, der die Hochschulforschung aus umsatzsteuerlichem Aspekt generell als „nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ ansieht.

⁷²⁸ Dazu oben unter *Zweiter Teil B.II.a.* („Drittmittelforschung als nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (§ 2 Abs. 1 UStG)?“).

III. Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen am Beispiel der Forschungstätigkeit mit Mitteln der Europäischen Gemeinschaft

Im Folgenden sollen die Ergebnisse der bisherigen Untersuchung auf solche Forschungstätigkeiten der Hochschule angewendet werden, die mit Mitteln der Europäischen Gemeinschaft finanziert werden.

a. Die Europäische Gemeinschaft als Drittmittelgeber: Arten europäischer Forschungsmittel

Betrachtet man das Haushaltsrecht der Europäischen Gemeinschaft, so lassen sich grundlegend zwei Arten gemeinschaftsrechtlicher Geldleistungen identifizieren, die eine deutsche staatliche Hochschule zur Finanzierung ihrer Forschungsaktivitäten vereinnahmen kann: Bei den Forschungsmitteln der Europäischen Gemeinschaft handelt es sich entweder um sogenannte „Finanzhilfen“⁷²⁹ oder um die Bezahlung eines „Bedarfsdeckungsgeschäfts“^{730 731}.

b. EG-finanzierte Hochschulforschung als Unternehmertätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts?

1. Ausgangslage

Den vorangegangenen Ausführungen ist zu entnehmen, dass eine staatliche Hochschule bei Durchführung eines drittfinanzierten Forschungsvorhabens schon dann als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts gilt, wenn lediglich die „allgemeinen“ Unternehmermerkmale des § 2 Abs. 1 UStG

⁷²⁹ Vgl. Titel VI „Finanzhilfen“ der EG-Haushaltsordnung.

⁷³⁰ Vgl. Titel V „Öffentliche Auftragsvergabe“ der EG-Haushaltsordnung.

⁷³¹ Vgl. Erwägungsgrund 29 der Verordnung (EG) Nr. 1906/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18.12.2006 zur Festlegung der Regeln für die Beteiligung von Unternehmen, Forschungszentren und Hochschulen an Maßnahmen des Siebten Rahmenprogramms sowie für die Verbreitung der Forschungsergebnisse [sic!] (2007-2013) (FRP 7-Beteiligungsregeln), ABl. 2006 Reihe L Nr. 391/1 in Verbindung mit Art. 120 Abs. 1 der EG-Haushaltsordnung.

erfüllt sind.⁷³² Es konnte zudem gezeigt werden, dass eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG nur in den Fällen drittfinanzierter Hochschulforschung gegeben ist, in denen dem Drittmittelgeber Eigentums- oder Nutzungsrechte an den zukünftig entstehenden Forschungsergebnissen eingeräumt werden und die Drittmittelvergabe im Gegenzug insbesondere hierfür erfolgt.⁷³³ In diesen Fällen ist die Forschungstätigkeit der Hochschule auf die Erbringung von Leistungen im Leistungsaustausch gerichtet.

Damit ist das weitere Vorgehen hinsichtlich der Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen bei EG-finanzierter Forschungstätigkeit vorgezeichnet: Es ist in einem ersten Prüfungsschritt zu klären, ob sich die Europäische Gemeinschaft bei der Vergabe von Forschungsmitteln Rechte an den zukünftigen Forschungsergebnissen vorbehält. Ist dies der Fall, so ist auf einer weiteren Stufe die primäre Motivation der Gemeinschaft zu bestimmen, die mit der Zahlung der Forschungsmittel verbunden ist. Es stellt sich mithin die Frage, ob die Forschungsmittel überwiegend im Interesse des Gebers oder in erster Linie zur allgemeinen Förderung des Empfängers gezahlt werden.

Die Beurteilung vorbezeichneter Problematik führt zu abweichenden Ergebnissen, je nachdem, ob die Hochschule die Honorierung eines „Bedarfsdeckungsgeschäfts“ oder eine sogenannte „Finanzhilfe“ erhält.

2. Hochschulforschung zur Deckung des behördlichen Eigenbedarfs der Europäischen Gemeinschaft

Zur Erfüllung ihrer Aufgaben ist es der Europäischen Gemeinschaft (und ihren Organen) möglich, sich notwendige Sachmittel wie auch Dienst-

⁷³² Dazu soeben unter *Zweiter Teil B.II.b.3* („Ergebnis: Irrelevanz wettbewerblicher Aspekte bei der Ermittlung der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen im Bereich der Drittmittelforschung“).

⁷³³ Dazu oben unter *Zweiter Teil B.II.a.3* („Prüfungsschema zur Bestimmung einer „nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ im Bereich der Drittmittelforschung“).

leistungen am Markt gegen Zahlung eines aus dem EG-Haushalt finanzierten Betrages zu beschaffen.

Erhält eine staatliche Hochschule einen Forschungsauftrag nach den gemäß der EG-Haushaltsordnung geltenden Vorschriften für öffentliche Aufträge, so gilt sie – wie sogleich gezeigt wird – für dieses Vorhaben als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

Öffentliche Aufträge werden von der Europäischen Gemeinschaft im Wege schriftlich geschlossener entgeltlicher Verträge vergeben (Art. 88 Abs. 1 der EG-Haushaltsordnung). Die Forschungsergebnisse, die bei Arbeiten im Rahmen solcher Forschungsvorhaben erworben werden, gehen ausdrücklich in das Eigentum der Gemeinschaft mit dem Recht zur ausschließlichen Nutzung und Verwertung über (Art. 39 Abs. 3 der FRP 7-Beteiligungsregeln). Die Forschungstätigkeit der Hochschule ist damit als umsatzsteuerliche Leistungstätigkeit zu qualifizieren.⁷³⁴ Der Gemeinschaft wird mit der Übertragung der Rechte an den Forschungsergebnissen ein „wirtschaftlicher Wert“ im Sinne des mehrwertsteuerlichen Verbrauchsteuergedankens zuteil. Sie gilt insoweit als „Leistungsempfänger“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

Auch stehen Forschungsleistung und Vergütung des Auftrags in einem Leistungsaustausch begründendem unmittelbaren Zusammenhang. Es ist gerade einem „Bedarfsdeckungsgeschäft“ immanent, dass die Zahlung überwiegend im Interesse des öffentlichen Auftraggebers erfolgt. Hier gilt unstreitig das Prinzip des „do ut des“ („ich gebe, damit du gibst“). Es liegt insoweit der Regelfall umsatzsteuerlicher „Leistungsaustausch“-Verhältnisse vor.⁷³⁵

Damit lässt sich folgendes (Zwischen-)Ergebnis formulieren: Wirbt eine Hochschule Drittmittel zur Durchführung eines Forschungsvorhabens ein, welches die Europäische Gemeinschaft zur Deckung ihres behördlichen Eigen-

⁷³⁴ Dazu oben unter *Zweiter Teil B.II.a.1.1* („Leistungsbegriff und Drittmittelforschung“).

⁷³⁵ Dazu oben unter *Zweiter Teil B.II.a.1.2* („Leistungsaustausch und Drittmittelforschung“).

bedarfs in Auftrag gegeben hat, so gilt die Hochschule für dieses Forschungsprojekt als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Forschung „im Auftrag“ der Europäischen Gemeinschaft (oder ihrer Organe) dient der Erbringung von Leistungen im Leistungsaustausch.⁷³⁶

Eine abweichende umsatzsteuerrechtliche Folge tritt ein, sofern es sich bei den eingeworbenen Forschungsmitteln um sogenannte „Finanzhilfen“ handelt.

3. Hochschulforschung im Rahmen des 7. EG-Forschungsrahmenprogramms

„Flaggschiff“ der europäischen Forschungsförderung⁷³⁷ ist das zurzeit gültige 7. EG-Forschungsrahmenprogramm (2007-2013).

Die Forschungsförderung im 7. EG-Forschungsrahmenprogramm erfolgt mit der Vergabe sogenannter „Finanzhilfen“ nach den Grundsätzen der EG-Haushaltsordnung.⁷³⁸ Gemäß Art. 108 Abs. 1 Unterabs. 2 der EG-Haushaltsordnung sind Finanzhilfen Gegenstand einer schriftlichen Vereinbarung. So werden die Rechte und Pflichten der an einem FRP 7-Projekt beteiligten Parteien in einem Vertrag – der sogenannten „Finanzhilfevereinbarung“ – festgelegt. Dabei wird dem einzelnen Forschungsfördervertrag ein Muster zugrunde gelegt, das wiederum auf Beteiligungsregeln basiert, die eine EG-Verordnung darstellen und somit Rechtscharakter besitzen. Um demnach eine allgemeine Aussage hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Folgen der Akquisition von europäischen „Finanzhilfen“ treffen zu können, bedarf es eines nähe-

⁷³⁶ Steuerbare Leistungen an die Europäische Gemeinschaft oder ihre Organe unterliegen letztlich jedoch nicht der Umsatzsteuer. Hier greift die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 Buchst. d UStG, wonach steuerbare Leistungen an die in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässigen zwischenstaatlichen Einrichtungen (z. B. die EG) sowie deren Mitglieder steuerfrei sind. Das Recht auf Vorsteuerabzug bleibt allerdings insoweit bestehen (vgl. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG).

⁷³⁷ Dazu oben unter *Zweiter Teil B.II.b.2.2.2* („Europäische Forschungsförderung“).

⁷³⁸ Vgl. Erwägungsgrund 2 der FRP 7-Beteiligungsregeln.

ren Blickes auf die FRP 7-Beteiligungsregeln und die allgemeinen Bedingungen der Muster-Finanzhilfevereinbarung.

Die Beantwortung der Frage, ob mit der Durchführung eines FRP 7-Vorhabens die Unternehmereigenschaft begründet wird, ist unkompliziert: Der Europäischen Gemeinschaft wird als Forschungsförderer kein wirtschaftlicher Vorteil zugewendet, aufgrund dessen sie als umsatzsteuerlicher Leistungsempfänger zu qualifizieren wäre. Es fehlt bei FRP 7-Projekten an einer Tätigkeit des Forschungsteilnehmers, die auf die Ausführung von „Leistungen“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts gerichtet ist. Sowohl der Muster-Finanzhilfevereinbarung als auch den FRP 7-Beteiligungsregeln ist zu entnehmen, dass sämtliche Rechte an den Forschungsergebnissen bei demjenigen verbleiben, der die Arbeiten durchgeführt und insoweit die Ergebnisse erworben hat. So ist es der Empfänger der Finanzhilfe, dem das Eigentum an den Forschungsergebnissen mit dem Recht zur ausschließlichen Nutzung zugestanden wird.⁷³⁹ Da auch keine allgemeine Regelung ersichtlich ist, die der Gemeinschaft mit Vertragsschluss eine Lizenz an den Ergebnissen einräumt, ist die Durchführung eines FRP 7-Projekts insoweit nicht als Unternehmertätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts anzusehen. Hier mangelt es bereits an einer umsatzsteuerlichen Leistung.

Vor diesem Hintergrund kann folgendes Ergebnis festgehalten werden: Führt eine staatliche Hochschule ein FRP 7-Vorhaben gemäß den FRP 7-Beteiligungsregeln und der Muster-Finanzhilfevereinbarung durch, so gilt sie für diese Tätigkeit nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Diese Beurteilung schließt jedoch im Einzelfall eine Prüfung nicht aus, ob aufgrund zusätzlicher Absprachen – etwa hinsichtlich der Einräumung eines Nutzungsrechts zugunsten der Gemeinschaft – nicht doch eine Unternehmereigenschaft begründende Tätigkeit gegeben ist.

⁷³⁹ Vgl. Art. 39 Abs. 1 und Art. 46 Abs. 1 der FRP 7-Beteiligungsregeln; Art. II.26 Abs. 1 und Art. II.29 Abs. 1 der Muster-Finanzhilfevereinbarung.

c. Ergebnis: Art der EG-Forschungsmittel als Entscheidungskriterium für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen

Wirbt eine staatliche Hochschule Drittmittel von Seiten der Europäischen Gemeinschaft ein, so kann es sich um die Vergütung eines Forschungsauftrags zur Deckung des behördlichen Bedarfs der Gemeinschaft oder um eine sogenannte „Finanzhilfe“ im Rahmen europäischer Forschungsförderung handeln.

Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, dass Hochschulen für alle diejenigen Forschungsvorhaben die Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuerrechts begründen, die „im Auftrag“ der Europäischen Gemeinschaft nach den Grundsätzen des Titels V „Öffentliche Auftragsvergabe“ der EG-Haushaltsordnung durchgeführt werden. Es konnte dargelegt werden, dass derartige Forschungstätigkeiten auf die Erbringung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sind.

Eine abweichende Rechtsfolge stellt sich ein, soweit die Hochschule eine mit „Finanzhilfen“ finanzierte Forschungstätigkeit im Wege des derzeit gültigen 7. EG-Forschungsrahmenprogramms betreibt. Werden Forschungsfördermittel im Sinne des Titels VI „Finanzhilfen“ der EG-Haushaltsordnung nach den FRP 7-Beteiligungsregeln und den allgemeinen Bedingungen der Muster-Finanzhilfevereinbarung vergeben, so gilt die damit finanzierte Forschungstätigkeit nicht als Unternehmertätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Es ist diesen Vorgaben zur rechtlichen Ausgestaltung eines FRP 7-Projekts zu entnehmen, dass der Europäischen Gemeinschaft als Drittmittelgeber kein „wirtschaftlicher Vorteil“ zugewendet wird, aufgrund dessen sie als Empfänger einer „Leistung“ im Sinne des Umsatzsteuerrechts zu qualifizieren wäre: Sämtliche Rechte an den Forschungsergebnissen werden demjenigen zugestanden, der die Forschungsarbeiten durchgeführt und die neuen Erkenntnisse erzielt hat. Allerdings schließt diese Beurteilung im Einzelfall eine Prü-

fung nicht aus, ob aufgrund „zusätzlich“ getroffener Vereinbarungen nicht doch eine umsatzsteuerliche Unternehmertätigkeit zu bejahen ist.

Schluss:
Thesenartige Zusammenfassung
der wichtigsten Ergebnisse

Erster Teil

- Die Beurteilung, ob staatliche Hochschulen als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts anzusehen sind, ist äußerst kompliziert, da hier nicht nur (nationales) Umsatzsteuer- (§ 2 UStG) und Körperschaftsteuerrecht (§ 4 KStG) zu beachten sind, sondern auch das Gemeinschaftsrecht in Gestalt der EG-Mehrwertsteuersystemrichtlinie einschlägig ist.
- Nach der gesetzlichen Konzeption des Umsatzsteuergesetzes gilt § 2 Abs. 3 UStG als Einschränkung zur Grundaussage des § 2 Abs. 1 UStG. Damit stellt § 2 Abs. 3 UStG keine eigenständige Sonderregelung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts dar: Erst wenn eine Tätigkeit der staatlichen Hochschule die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt, d. h. es sich um eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne der allgemeinen Unternehmerdefinition des Umsatzsteuergesetzes handelt, ist nachfolgend zu prüfen, ob diese Betätigung die Voraussetzungen des § 2 Abs. 3 UStG erfüllt.
- Zentrales Abgrenzungskriterium der unternehmerischen Sphäre nach § 2 Abs. 3 UStG von der nichtunternehmerischen Sphäre ist die „wirtschaftliche Tätigkeit“. Der in § 4 Abs. 1 KStG niedergelegte Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“, der über den Verweis in § 2 Abs. 3 UStG auch für das Umsatzsteuerrecht Maßgeblichkeit besitzt, ist positiv unter konsequenter Beachtung des Gesetzeszwecks – Herstellung der Wettbewerbsgleichheit – zu bestimmen. Danach ist eine „wirtschaftliche Tätigkeit“ eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit, also eine Tätigkeit, mit der eine juristische Person des öffentlichen Rechts in

tatsächlichen oder zumindest potentiellen Wettbewerb zur steuerpflichtigen Privatwirtschaft tritt.

- Die nationale Regelung zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts kann ganz überwiegend EG-richtlinienkonform ausgelegt werden. Während jedoch nach nationalem Recht nur wettbewerbsrelevante Tätigkeiten die Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen begründen können, ist für das EG-Recht jedweder wettbewerbsliche Aspekt ohne Bedeutung, sofern die Einrichtung des öffentlichen Rechts unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer handelt.
- Die abweichende EG-Regelung hat Anwendungsvorrang und ist im nationalen Umsatzsteuerrecht unmittelbar anzuwenden. Staatliche Hochschulen gelten demnach bereits für alle diejenigen Tätigkeiten im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG als Unternehmer, die in Formen des Privatrechts ausgeübt werden.

Zweiter Teil

- Da eine staatliche Hochschule bei drittfinanzierter Forschungstätigkeit stets unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Forschungsteilnehmer tätig ist, entscheidet sich die Unternehmereigenschaft staatlicher Hochschulen bei Drittmittelforschung ausschließlich an der allgemeinen Unternehmerdefinition des § 2 Abs. 1 UStG.
- Drittmittelforschung gilt als Unternehmertätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG, sofern dem betreffenden Drittmittelgeber Eigentums- oder Nutzungsrechte an den zukünftig entstehenden Forschungsergebnissen eingeräumt werden und die Drittmittelzahlung im Gegenzug insbesondere hierfür erfolgt.
- Tritt (beispielsweise) die Europäische Gemeinschaft als Drittmittelgeber staatlicher Hochschulen auf, so geschieht dies entweder (altruistisch) im Rahmen europäischer Forschungsförderung oder aufgrund eines wirtschaftlichen Eigeninteresses zur Deckung des behördlichen

Eigenbedarfs an Forschungsleistungen (sog. „Bedarfsdeckungsgeschäfte“).

- Für Forschungstätigkeiten, die „im Auftrag“ der Europäischen Gemeinschaft nach den Grundsätzen des Titels V „Öffentliche Auftragsvergabe“ der EG-Haushaltsordnung durchgeführt werden, gilt eine staatliche Hochschule stets als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

- Werden hingegen Forschungsfördermittel im Sinne des Titels VI „Finanzhilfen“ der EG-Haushaltsordnung nach den derzeit gültigen FRP 7-Beteiligungsregeln und den allgemeinen Bedingungen der Muster-Finanzhilfevereinbarung vergeben, so gilt die damit finanzierte Forschungstätigkeit der Hochschule nicht als Unternehmertätigkeit im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

Literaturverzeichnis

Alber-Malchow, Christine / Steigleder, Thomas:

Definition der Begriffe Wissenschaft und Forschung – Eigengesetzlichkeit von Wissenschaft und Forschung, in: Rechtliche Rahmenbedingungen für Wissenschaft und Forschung. Forschungsfreiheit und staatliche Regulierung, hrsg. von *Hellmut Wagner*, Bd. 1, Baden-Baden 2000, S. 23-40.

Albert, Markus:

Steuerfragen gemeinnütziger Organisationen und der öffentlichen Hand. Unter besonderer Berücksichtigung des Wettbewerbsaspekts, IFSt-Schrift Nr. 395, Bonn 2001.

Althoefer, Klaus:

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Zur Abgrenzung der wirtschaftlichen von der hoheitlichen Tätigkeit, in: FS *Schmidt*, hrsg. von *Arndt Raupach* und *Adalbert Uelner*, München 1993, S. 677-690.

Avenarius, Hermann:

Sonderforschungsbereiche und Hochschulen. Zum Regierungsentwurf eines Hochschulrahmengesetzes, in: *WissR*, 4. Bd. (1971), S. 252-258.

Bader, Hermann Georg:

Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht. Gleichheitsmaßstab und Systemgedanken im Steuerrecht, in: *Europäische Hochschulschriften, Reihe 2, Rechtswissenschaft*, Bd. 2124, Frankfurt am Main u. a. 1997.

Bender, Gisela (Bearb.):

Kommentar zu § 98 UG NRW, in: Gesetz über die Universitäten (davor: wissenschaftlichen Hochschulen) des Landes Nordrhein-Westfalen unter Berücksichtigung des Hochschulrahmengesetzes des Bundes und der Hochschulgesetze der einzelnen Länder. Kommentar, hrsg. von *Dieter Leuze* und bis 1990 von *Gisela Bender*, Loseblattsammlung seit 1981, Bielefeld.

Birkenfeld, Wolfram:

Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer (§ 2 Abs. 3 UStG), in: UR, 38. Jg. (1989), S. 1-9.

Birkenfeld, Wolfram:

Deutsches Umsatzsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht der EG, in: UR, 38. Jg. (1989), S. 329-339.

Birkenfeld, Wolfram:

Der Einfluß des Gemeinschaftsrechts auf die Rechtsverwirklichung im Steuerrecht. Eine Bestandsaufnahme, in: StuW, 28. Jg. (75. Jg.) (1998), S. 55-75.

Birkenfeld, Wolfram:

Mehrwertsteuer der EU. Die 6., 8. und 13. USt-Richtlinie mit Erläuterungen, 5. Aufl., Bielefeld 2003.

Birkenfeld, Wolfram:

Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblattsammlung, Köln.

Birkenfeld, Wolfram (Hrsg.):

Umsatzsteuergesetz. Kommentar. Mit Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, Umsatzsteuer-Richtlinien, Verwaltungsanweisungen, Nebengesetzen, Verordnungen sowie den einschlägigen internationalen Verträgen und Abkommen, eröffnet von *Alfred Hartmann*, Loseblattsammlung, Berlin (zitiert mit *Hartmann / Metzenmacher*).

Birkenfeld, Wolfram (Bearb.):

Kommentar zu § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG, in: Umsatzsteuergesetz. Kommentar, hrsg. von *Wolfram Birkenfeld*, Berlin.

Blankenheim, Marcus M.:

„Steuerpflichtiger“ und Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht. Die Vorgaben der 6. EG-Richtlinie und das deutsche Recht, in: Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Bd. 20, Köln 2005.

Blümel, Willi / Scheven, Dieter:

Nebentätigkeitsrecht des wissenschaftlichen und künstlerischen Personals, in: Handbuch des Wissenschaftsrechts, Bd. 1, hrsg. von *Christian Flämig u. a.*, Berlin u. a. 1996, S. 443-491.

Bogdandy, Armin von (Bearb.):

Kommentar zu Art. 10 EGV, in: Das Recht der Europäischen Union, hrsg. von *Meinhard Hilf*, begr. von *Eberhard Grabitz*, München.

Bolsenkötter, Heinz (Hrsg.):

Ökonomie der Hochschule. Eine betriebswirtschaftliche Untersuchung, 2 Bde., 1. Aufl., Baden-Baden 1976.

Buciek, Klaus:

Die Verpachtung von Hoheitsbetrieben – ein Betrieb gewerblicher Art?, in: *DStZ*, 73. Jg. (1985), S. 113-118.

Buge, Ronald (Bearb.):

Kommentar zu § 15 EStG, in: Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar, hrsg. von *Arndt Raupach*, Köln.

Bundesministerium für Bildung und Forschung (Hrsg.):

Das 7. EU-Forschungsrahmenprogramm, Bonn und Berlin 2007.

Bundesministerium für Bildung und Forschung (Hrsg.):

Bundesbericht Forschung und Innovation 2008, Bonn und Berlin 2008.

Bunjes, Johann / Geist, Reinhold (Begr.):

Umsatzsteuergesetz. Kommentar, 8. Aufl., München 2005.

Classen, Claus Dieter:

Forschungsförderung durch die EG und Freiheit der Wissenschaft, in: *WissR*, 28. Bd. (1995), S. 97-112.

Classen, Claus Dieter (Bearb.):

Kommentar zu Art. 23 GG, in: Das Bonner Grundgesetz. Kommentar, hrsg. von *Christian Starck*, begr. von *Hermann von Mangoldt* und fortgeführt von *Friedrich Klein*, Bd. 2, 4. Aufl., München 2000.

Dänzer-Vanotti, Wolfgang:

Methodenstreit um die den EG-Richtlinien konforme Auslegung, in: DB, 47. Jg. (1994), S. 1052-1055.

Dallinger, Peter (Bearb.):

Kommentar zu § 2 HRG, in: Hochschulrahmengesetz. Kommentar von *Peter Dallinger, Christian Bode* und *Fritz Dellian*, Tübingen 1978.

Dallinger, Peter / Bode, Christian / Dellian, Fritz:

Hochschulrahmengesetz. Kommentar, Tübingen 1978.

Damas, Jens-Peter:

Die öffentliche Hand und die 6. EG-Richtlinie. Überlegungen zum Begriff der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“, in: UR, 54. Jg. (2005), S. 303-306.

Dellian, Fritz (Bearb.):

Kommentar zu § 52 HRG, in: Hochschulrahmengesetz. Kommentar von *Peter Dallinger, Christian Bode* und *Fritz Dellian*, Tübingen 1978.

Denninger, Erhard (Hrsg.):

Hochschulrahmengesetz. Kommentar, München 1984.

Denninger, Erhard (Bearb.):

Kommentar zu § 25 HRG, in: Hochschulrahmengesetz. Kommentar, hrsg. von *Erhard Denninger*, München 1984.

Denninger, Erhard (Bearb.):

Kommentar zu Art. 5 Abs. 3 Satz 1 GG, in: Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, hrsg. von *Rudolf Wassermann*, Bd. 1, 2. Aufl., Neuwied und Frankfurt am Main 1989.

Dobratz, Lars:

Leistung und Entgelt im Europäischen Umsatzsteuerrecht, in: Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Bd. 17, Köln 2005.

Doemen, R.:

Forschungseinrichtungen im Umsatzsteuerrecht, in: UR, 46. Jg. (1997), S. 285-294.

Dolzer, Rudolf / Vogel, Klaus / Graßhof, Karin (Hrsg.):

Bonner Kommentar zum Grundgesetz, Loseblattsammlung, Heidelberg.

Dziadkowski, Dieter:

Umsatzsteuer, 3. Aufl., München und Wien 1990.

Eikenberg, Henning (Bearb.):

Kommentar zu Art. 167 EGV, in: Das Recht der Europäischen Union, hrsg. von *Meinhard Hilf*, begr. von *Eberhard Grabitz*, München.

Eilers, Stephan / Bahns, Jochen / Sedlaczek, Michael (Bearb.):

Kommentar zu Art. 93 EGV, in: Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, hrsg. von *Hans von der Groeben* und *Jürgen Schwarze*, Bd. 2, 6. Aufl., Baden-Baden 2003.

Epping, Volker (Bearb.):

Kommentar zu § 2 HRG, in: Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, hrsg. von *Kay Hailbronner* und *Max-Emanuel Geis*, Heidelberg.

Fehling, Michael (Bearb.):

Kommentar zu Art. 5 Abs. 3 GG, in: Bonner Kommentar zum Grundgesetz, hrsg. von *Rudolf Dolzer*, *Klaus Vogel* und *Karin Grafhof*, Heidelberg.

Fischer, Peter:

Auftragsforschung und geförderte Eigenforschung im Umsatzsteuerrecht. Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 23.2.1989, V R 141/84, BStBl. II 1989, S. 638-640, in: UR, 38. Jg. (1989), S. 270-273.

Flämig, Christian u. a. (Hrsg.):

Handbuch des Wissenschaftsrechts, 2 Bde., 2. Aufl., Berlin u. a. 1996.

Forster, Eduard:

Juristische Personen des öffentlichen Rechts und Harmonisierung eines europäischen Mehrwertsteuersystems. Steuersystematische und ökonomische Analyse der deutschen Regelungen, Aachen 1997.

Gaitanides, Charlotte (Bearb.):

Kommentar zu Art. 234 EGV, in: Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, hrsg. von *Hans von der Groeben* und *Jürgen Schwarze*, Bd. 4, 6. Aufl., Baden-Baden 2004.

Gastl, Christian:

Betriebe gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht. Abgrenzung, Einkommensermittlung, Steuerbelastung, Frankfurt am Main 2002.

Gastl, Christian:

Die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts. Eine kritische Bestandsaufnahme, in: DStZ, 91. Jg. (2003), S. 99-106.

Geis, Max-Emanuel (Bearb.):

Kommentar und Nachtrag zu § 52 HRG, in: Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, hrsg. von *Kay Hailbronner* und *Max-Emanuel Geis*, Heidelberg (Nachtrag zu § 52 HRG zitiert mit Nach. § 52 HRG).

Giesberts, Franz J.:

Der Unternehmer. Ein „Händler am Markt“?, in: UR, 38. Jg. (1989), S. 257-262.

Giesberts, Franz J.:

Zum Leistungsbegriff und zum Beginn eines Unternehmens im Sinne des Umsatzsteuerrechts, in: StuW, 21. Jg. (68. Jg.) (1991), S. 175-179.

Giesberts, Franz J.:

Zur Qualifizierung des Unternehmerbegriffs i. S. d. § 2 UStG als Typusbegriff. Versuch einer Konkretisierung, in: UR, 42. Jg. (1993), S. 279-284.

Glaser, Manfred:

Staatliche Hochschulen und Umsatzsteuer, Diss. Freiburg im Breisgau 2000.

Gloy, Wolfgang / Loschelder, Michael (Hrsg.):

Handbuch des Wettbewerbsrechts, 3. Aufl., München 2005.

Gloy, Wolfgang (Bearb.):

§ 9 Wettbewerb, in: Handbuch des Wettbewerbsrechts, hrsg. von *Wolfgang Gloy* und *Michael Loschelder*, 3. Aufl., München 2005.

Gloy, Wolfgang (Bearb.):

§ 10 Wettbewerbsverhältnis, in: Handbuch des Wettbewerbsrechts, hrsg. von *Wolfgang Gloy* und *Michael Loschelder*, 3. Aufl., München 2005.

Groeben, Hans von der / Schwarze, Jürgen (Hrsg.):

Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, 4 Bde., Baden-Baden 2003 u. 2004.

Grüneberg, Christian (Bearb.):

Überblick vor § 311 BGB, in: Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, begr. von *Otto Palandt*, 67. Aufl., München 2008 (zitiert mit Vor. § 311 BGB).

Grunwald, Jürgen:

Die nicht-völkerrechtlichen Verträge der Europäischen Gemeinschaften, in: *EuR*, 19. Jg. (1984), S. 227-267.

Häck, Nils D.:

Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, in: *Hamburger Schriften zum Finanz- und Steuerrecht*, hrsg. von *Monika Jachmann* und *Peter Selmer*, Bd. 5, Stuttgart u. a. 2004.

Hailbronner, Kay / Geis, Max-Emanuel (Hrsg.):

Kommentar zum Hochschulrahmengesetz (HRG), Loseblattsammlung, Heidelberg.

Harte-Bavendamm, Henning / Henning-Bodewig, Frauke (Hrsg.):

Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG). Mit Preisangabenverordnung. Kommentar, 1. Aufl., München 2004.

Heidler, Kristin:

Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften. Eine Analyse am Beispiel der Hochschulen, Baden-Baden 2007.

Heidner, Hans-Hermann:

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der rechtsgeschäftlichen Verwaltungstreuhand, in: *UR*, 44. Jg. (1995), S. 122-128.

Heidner, Hans-Hermann:

Wirkungsweise von EG-Richtlinien im deutschen Steuerrecht. Wie kommt die 6. EG-Richtlinie ins deutsche Umsatzsteuerrecht?, in: *UR*, 52. Jg. (2003), S. 69-74.

Heidner, Hans-Hermann (Bearb.):

Kommentar zu § 2 UStG, in: Umsatzsteuergesetz, begr. von *Johann Bunjes* und *Reinhold Geist*, 8. Aufl., München 2005.

Heinrichs, Helmut (Bearb.):

Kommentar zu § 139 BGB, in: Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, begr. von *Otto Palandt*, 67. Aufl., München 2008.

Heinze, Bruno / Hunscheidt, Carl:

Die Umsatzsteuer bei Forschungsaufträgen der Institute der Hochschulen, in: UR, 6. Jg. (1957), S. 30-33.

Hey, Johanna (Bearb.):

§ 11: Körperschaftsteuer, in: Steuerrecht, von *Klaus Tipke* und *Joachim Lang*, 19. Aufl., Köln 2008.

Hidien, Jürgen W.:

Europäische Rechtsbegriffe und nationale Begriffspolitik im Mehrwertsteuerrecht, in: StuW, 35. Jg. (82. Jg.) (2005), S. 265-277.

Hilf, Meinhard (Hrsg.):

Das Recht der Europäischen Union, begr. von *Eberhard Grabitz*, Loseblattsammlung, München (zitiert mit *Grabitz / Hilf*).

Hilf, Meinhard (Bearb.):

Kommentar zu Art. 167 EGV, in: Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, hrsg. von *Hans von der Groeben* und *Jürgen Schwarze*, Bd. 3, 6. Aufl., Baden-Baden 2003.

Hilf, Meinhard / Pache, Eckhard (Bearb.):

Vorbemerkungen zum EUV, in: Das Recht der Europäischen Union, hrsg. von *Meinhard Hilf*, begr. von *Eberhard Grabitz*, München (zitiert mit Vor. EUV).

Hilgenstock, Ralf:

Besteuerung öffentlicher Unternehmen. Notwendigkeit und Ansatzpunkte für eine Reform der körperschaft-, gewerbe- und umsatzsteuerlichen Behandlung, in: Unternehmen und Steuern, hrsg. von *Jochen Sigloch* und *Klaus Henselmann*, Bd. 22, Aachen 2002.

Hirsch, Günter:

Wichtige Einflüsse der EuGH-Rechtsprechung auf das deutsche Steuerrecht, in: DStZ, 86. Jg. (1998), S. 489-495.

Hüttemann, Rainer:

Die Besteuerung der öffentlichen Hand, in: Rechtsordnung und Steuerwesen, begr. von *Brigitte Knobbe-Keuk*, hrsg. von *Wolfgang Schön*, Bd. 30, Köln 2002.

Hufen, Friedhelm:

Haupt- und Nebentätigkeit von Professoren im Bereich der Drittmittelforschung, in: WissR, 22. Bd. (1989), S. 17-32.

Hummel, Siegfried:

Wirklichkeitsnahe Kostenerfassung. Neue Erkenntnisse für eine eindeutige Kostenermittlung, in: Grundlagen und Praxis der Betriebswirtschaft, Bd. 20, Berlin 1970.

Hummel, Siegfried:

Die Examensklausur aus der Betriebswirtschaftslehre [zur Umsatzsteuer], in: wisu, 21. Jg. (1992), S. 962-963.

Husmann, Eberhard (Bearb.):

Kommentar zu § 1 UStG, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, begr. von *Günter Rau*, *Erich Dürrwächter*, *Hans Flick* und *Reinhold Geist*, Köln.

Jacobs, Francis G.:

Schlussanträge des Generalanwalts. EuGH v. 18.11.2004, Rs. C-378/02, in: EuGHE I 2005, S. 4687-4695.

Jacobs, Rainer / Lindacher, Walter F. / Teplitzky, Otto (Hrsg.):

UWG, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb mit Nebengesetzen, Großkommentar, 2 Bde., 1. Aufl., Berlin 2006.

Jakob, Wolfgang:

Umsatzsteuer, 4. Aufl., München 2009.

Jarass, Hans Dieter:

Grundfragen der innerstaatlichen Bedeutung des EG-Rechts. Die Vorgaben des Rechts der Europäischen Gemeinschaft für die nationale Rechtsanwendung und die nationale Rechtsetzung nach Maastricht, in: Schriftenreihe Völkerrecht, Europarecht, Staatsrecht, hrsg. von *Albert Bleckmann*, Bd. 14, Köln u. a. 1994.

Jaspers, Karl / Rossmann, Kurt:

Die Idee der Universität, Berlin, Göttingen und Heidelberg 1961.

Jungen, André:

Erfolgsorientierte Führung und Überwachung in nordrhein-westfälischen Studentenwerken, in: Schriften zur öffentlichen Verwaltung und öffentlichen Wirtschaft, hrsg. von *Peter Eichhorn* und *Peter Friedrich*, Bd. 152, Baden-Baden 1999.

Kessler, Wolfgang / Gastl, Christian:

Umsatzbesteuerung öffentlich-rechtlicher Hochschulen im Spannungsfeld zwischen nationalem und EG-Recht, in: UR, 51. Jg. (2002), S. 452-459.

Kirchhof, Paul (Bearb.):

Steuerrechtsfolgen der Drittmittelinwerbung, in: Drittmittelinwerbung – Strafbare Dienstpflicht?, hrsg. von *Brigitte Tag*, *Jochen Tröger* und *Jochen Taupitz*, Berlin u. a. 2004, S. 241-255.

Kirchhof, Paul (Hrsg.):

Einkommensteuergesetz. Kompaktkommentar, 4. Aufl., Heidelberg 2004.

Kirchhof, Paul / Jakob, Wolfgang / Beermann, Albert (Hrsg.):

Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, Festschrift für *Klaus Offerhaus* zum 65. Geburtstag, Köln 1999 [FS Offerhaus].

Klenk, Friedrich (Bearb.):

Vorbemerkung und Kommentar zu § 1 UStG, in: Umsatzsteuergesetz. Kommentar, hrsg. von *Gerhard Mößlang*, München (Vorbemerkung zu § 1 UStG zitiert mit Vor. § 1 UStG).

Klenk, Friedrich (Bearb.):

Kommentar zu § 2 UStG, in: Umsatzsteuergesetz. Kommentar, hrsg. von *Gerhard Mößlang*, München.

Knemeyer, Franz-Ludwig:

Lehrfreiheit. Begriff der Lehre. Träger der Lehrfreiheit, Bad Homburg vor der Höhe, Berlin und Zürich 1969.

Köckritz, Sieghardt von (Begr.):

Bundeshaushaltsordnung (BHO). Kommentar, begründet von *Sieghardt von Köckritz* und *Günter Ermisch*, weitergeführt von *Norbert Dittrich* und *Christel Lamm*, Loseblattsammlung, München (zitiert mit *Köckritz u. a.*).

Köhler, Helmut (Bearb.):

Kommentar zu § 2 UWG, in: Wettbewerbsrecht. Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb. Preisangabenverordnung, bearbeitet von *Helmut Köhler* und *Joachim Bornkamm*, begründet von *Adolf Baumbach* und bis zur 22. Aufl. bearbeitet von *Wolfgang Hefermehl*, 24. Aufl., München 2006.

Köhler, Helmut / Bornkamm, Joachim:

Wettbewerbsrecht. Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb. Preisangabenverordnung, begr. von *Adolf Baumbach* und bis zur 22. Aufl. bearb. von *Wolfgang Hefermehl*, 24. Aufl., München 2006 (zitiert mit (*Hefermehl*) / *Köhler* / *Bornkamm*).

Köhler, Helmut / Piper, Henning:

Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb mit Preisangabenverordnung. Kommentar, 3. Aufl., München 2002.

Kokott, Juliane (Bearb.):

Kommentar zu Art. 282 (ex-Art. 211) EGV, in: EUV/EGV, Kommentar, hrsg. von *Rudolf Streinz*, München 2003.

Kokott, Juliane:

Schlussanträge der Generalanwältin. EuGH v. 07.09.2006, Rs. C-284/04 EuGHE I 2007, S. 5191-5224.

Kokott, Juliane:

Schlussanträge der Generalanwältin. EuGH v. 07.09.2006, Rs. C-369/04
EuGHE I 2007, S. 5249-5285.

Krüger, Hartmut:

Forschung, in: Handbuch des Wissenschaftsrechts, Bd. 1, hrsg. von
Christian Flämig u. a., Berlin u. a. 1996, S. 261-308.

Kruse, Heinrich Wilhelm / Driën, Klaus-Dieter (Bearb.):

Kommentar zu § 4 AO, in: Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung.
Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht) von *Klaus Tipke*
u. a., Köln.

Küffner, Thomas:

Umsatzsteuerliche Behandlung von juristischen Personen des öffentli-
chen Rechts im Lichte der 6. Richtlinie (EWG) Nr. 77 / 388 zur Harmo-
nisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatz-
steuern, insbesondere Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom
Hoheitsbetrieb, in: Münchner Juristische Beiträge, Bd. 20,
München 2001.

Küffner, Thomas:

Wettbewerb entscheidet über Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand,
in: DStR, 41. Jg. (2003), S. 1606-1608.

Küffner, Thomas:

Steuerliche Veranlassungen bei der Auftragsforschung, in: UR, 53. Jg.
(2004), S. 62-68.

Landwehr, Volker:

Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen
Rechts im Körperschaftsteuerrecht, Regensburg 2000.

Lang, Joachim:

Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische
Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommen-
steuerrecht, Köln 1988.

Lang, Joachim (Bearb.):

§ 4: Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, in: Steuerrecht, von
Klaus Tipke und Joachim Lang, 19. Aufl., Köln 2008.

Lang, Joachim (Bearb.):

§ 5: Rechtsanwendung im Steuerrecht, in: Steuerrecht, von *Klaus Tipke* und *Joachim Lang*, 19. Aufl., Köln 2008.

Lang, Joachim / Seer, Roman:

Die Besteuerung der Drittmittelforschung, hrsg. im Auftrag des Präsidiums des Deutschen Hochschulverbandes, Bd. 58, Bonn 1992.

Lang, Joachim / Seer, Roman:

Die Besteuerung der Drittmittelforschung, in: *BB*, 48. Jg. (1993), S. 262-272.

Lang, Joachim / Seer, Roman:

Die Besteuerung der Drittmittelforschung, in: *StuW*, 23. Jg. (70. Jg.) (1993), S. 47-66.

Lange, Hans-Friedrich:

Öffentliche Mittel und Umsatzsteuerrecht. Geldleistungen der öffentlichen Hand als Leistungsentgelt, in: *UR*, 43. Jg. (1994), S. 413-422.

Lange, Hans-Friedrich:

Neutralitätsprinzip bei der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Wettbewerbsvorbehalt des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie, *UR*, 48. Jg. (1999), S. 385-391.

Lange, Hans-Friedrich:

Der Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, in: *FS Offerhaus*, hrsg. von *Paul Kirchhof, Wolfgang Jakob und Albert Beermann*, Köln 1999, S. 701-715.

Lange, Hans-Friedrich:

Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Umsatzsteuerrecht, in: *UR*, 49. Jg. (2000), S. 1-13.

Larenz, Karl:

Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Aufl., Berlin u. a. 1991.

Laule, Gerhard:

Die Körperschaftsteuerfreiheit für Hoheitsbetriebe – wann dient ein Betrieb der Ausübung öffentlicher Gewalt?, in: *DStZ*, 76. Jg. (1988), S. 183-191.

Lehner, Moris (Hrsg.):

Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, in: Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Bd. 19, Köln 1996.

Lell, Ulrich:

Der öffentlich-rechtliche Anschluss- und Benutzungszwang im Spannungsfeld zum Privatrecht, in: ZKF, 53. Jg. (2003), S. 2-5.

Leuze, Dieter:

Anmerkungen zur Beseitigung des Hochschullehrerprivilegs im Gesetz über Arbeitnehmererfindungen (ArbEG), in: WissR, 35. Bd. (2002), S. 348-357.

Leuze, Dieter / bis 1990 Bender, Gisela (Hrsg.):

Gesetz über die Universitäten (davor: wissenschaftlichen Hochschulen) des Landes Nordrhein-Westfalen unter Berücksichtigung des Hochschulrahmengesetzes des Bundes und der Hochschulgesetze der einzelnen Länder. Kommentar, Loseblattsammlung seit 1981, Bielefeld (zitiert mit *Leuze / Bender*)

Lippross, Otto-Gerd:

Umsatzsteuer, 21. Aufl., Achim bei Bremen 2005.

Löwer, Wolfgang (Bearb.):

Kommentar zu § 25 HRG, in: Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, hrsg. von *Kay Hailbronner* und *Max-Emanuel Geis*, Heidelberg.

Lohse, W. Christian:

Die Hauptpersonen im Umsatz- und Mehrwertsteuerrecht, in: UR, 55. Jg. (2006), S. 92-98.

Lohse, W. Christian (Bearb.):

Vorbemerkung zu Art. 4 der 6. EG-Umsatzsteuerrichtlinie, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, begr. von *Günter Rau*, *Erich Dürrwächter*, *Hans Flick* und *Reinhold Geist*, Köln.

Louis, Hans Walter: Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen und Einrichtungen der Daseinsvorsorge, Diss. Göttingen 1981.

Lüthje, Jürgen (Bearb.):

Vorbemerkung und Kommentar zu § 3 HRG, in: Hochschulrahmengesetz. Kommentar, hrsg. von *Erhard Denninger*, München 1984 (Vorbemerkung zu § 3 HRG zitiert mit Vor. § 3 HRG).

Maunz, Theodor / Dürig, Günter (Hrsg.):

Grundgesetz. Kommentar, Loseblattsammlung, München.

Maurer, Hartmut:

Allgemeines Verwaltungsrecht, 16. Aufl., München 2006.

Mellerowicz, Konrad:

Forschungs- und Entwicklungstätigkeit als betriebswirtschaftliches Problem, Freiburg im Breisgau 1958.

Meyer, Berthold:

Kommentar zu § 2 UStG, in: Umsatzsteuer, Kommentar, hrsg. von *Klaus Offerhaus, Hartmut Söhn* und *Hans-Friedrich Lange*, Heidelberg.

Mößlang, Gerhard (Hrsg.):

Umsatzsteuergesetz. Kommentar, Loseblattsammlung, München (zitiert mit *Sölch / Ringleb / List*).

Nettesheim, Martin (Bearb.):

Kommentar zu Art. 249 EGV, in: Das Recht der Europäischen Union, hrsg. von *Meinhard Hilf*, begr. von *Eberhard Grabitz*, München.

Nieskens, Hans (Bearb.):

Kommentar zu § 3 UStG, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, begr. von *Günter Rau, Erich Dürrwächter, Hans Flick* und *Reinhold Geist*, Köln.

Obermayer, Klaus (Begr.):

Kommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, hrsg. von *Dirk Ehlers* und *Christoph Link*, 2. Aufl., Neuwied 1990.

Offerhaus, Klaus / Söhn, Hartmut / Lange, Hans-Friedrich (Hrsg.):

Umsatzsteuer, Kommentar, Loseblattsammlung, Heidelberg.

Olbertz, Peter:

Die Befreiung der Umsätze aus der sog. Drittmittelforschung der staatlichen Hochschulen von der Umsatzsteuer, in: *BB*, 52. Jg. (1997), S. 1768-1774.

Oppermann, Thomas:

Europarecht. Ein Studienbuch, 3. Aufl., München 2005.

Palandt, Otto (Begr.)

Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 67. Aufl., München 2008.

Park, Jong-Su:

Die Steuerpflicht von Daseinsvorsorgeeinrichtungen der öffentlichen Hand. Darstellung und kritische Analyse des gegenwärtigen Rechtszustandes, Diss. Regensburg 2001.

Pfeiffer, Annette:

Die Forschungs- und Technologiepolitik der Europäischen Gemeinschaft als Referenzgebiet für das europäische Verwaltungsrecht, Berlin u. a. 2003.

Piper, Henning (Bearb.):

Einführung zum Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb, in: Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb mit Preisangabenverordnung. Kommentar von *Helmut Köhler* und *Henning Piper*, 3. Aufl., München 2002 (zitiert mit Einf. UWG).

Probst, Ulrich:

Übereinstimmung zwischen Umsatzsteuergesetz und 6. EG-Richtlinie sowie richtlinienkonforme Auslegung des Umsatzsteuergesetzes, in: Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, hrsg. von *Lothar Woerner*, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Bd. 13, Köln 1990, S. 137-165.

Probst, Ulrich (Bearb.):

Kommentar zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, in: Umsatzsteuergesetz. Kommentar, hrsg. von *Wolfram Birkenfeld*, Berlin.

Püttner, Günter / Mittag, Ulrich:

Rechtliche Hemmnisse der Kooperation zwischen Hochschulen und Wirtschaft. Untersuchung im Auftrag des Bundesministers für Bildung und Wissenschaft, Baden-Baden 1989.

Ramme, Christoph:

Anmerkung. *EuGH*, Urteil vom 17.10.1989, Rs. 231/87 u. 129/88, *EuGHE* 1988, S. 3233-3281, in: *UR*, 40 Jg. (1991), S. 80-81.

Ramsauer, Ulrich:

Verwaltungsverfahrensgesetz. Kommentar, begr. von *Ferdinand Otto Kopp*, 8. Aufl., München 2003 (zitiert mit *(Kopp) / Ramsauer*)

Rau, Günter / Dürrwächter, Erich / Flick, Hans / Geist, Reinhold (Begr.):

Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblattsammlung, Köln.

Raupach, Arndt (Hrsg.):

Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar, begr. von *Alfons Mrozek* und *Albert Kennerknecht*, fortgeführt von *Gerhard Heuer* und *Carl Herrmann*, Loseblattsammlung, Köln (zitiert mit *Herrmann / Heuer / Raupach*).

Raupach, Arndt / Uelner, Adalbert (Hrsg.):

Ertragsbesteuerung. Zurechnung, Ermittlung, Gestaltung. Festschrift für *Ludwig Schmidt* zum 65. Geburtstag, München 1993 [FS Schmidt].

Reich, Andreas:

Hochschulrahmengesetz. Kommentar, 8. Aufl., Bad Honnef 2002.

Reiß, Wolfram:

Die nicht ordnungsgemäße Umsetzung von EG-Steuerrichtlinien und ihre Folgen, in: *StuW*, 24. Jg. (71. Jg) (1994), S. 323-330.

Reiß, Wolfram (Bearb.):

Kommentar zu § 15 EStG, in: *Einkommensteuergesetz*, Kompaktkommentar, hrsg. von *Paul Kirchhof*, 4. Aufl., Heidelberg 2004.

Reiß, Wolfram (Bearb.):

§ 14: Umsatzsteuer, in: *Steuerrecht*, von *Klaus Tipke* und *Joachim Lang*, 19. Aufl., Köln 2008.

Rengeling, Hans-Werner / Middeke, Andreas / Gellermann, Martin:

Rechtsschutz in der Europäischen Union. Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts vor europäischen und deutschen Gerichten, München 1994.

Ritschl, Hans:

Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen, Berlin 1960.

Rodriguez Iglesias, Gil Carlos:

Gedanken zum Entstehen einer Europäischen Rechtsordnung, in: *NJW*, 52. Jg (1999), S. 1-9.

Sädler, Jörg:

Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, Frankfurt am Main 2006.

Sandberger, Georg:

Drittmittelverwaltung, in: Handbuch des Wissenschaftsrechts, Bd. 1, hrsg. von *Christian Flämig u. a.*, Berlin u. a. 1996, S. 1087-1106.

Schäfer, Friedrich:

Wege zum Vorsteuerabzug für staatliche Hochschulen, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 52. Jg. (2003), S. 526-530.

Scharpenberg, Benno (Bearb.):

Kommentar zu § 2 UStG, in: Umsatzsteuergesetz. Kommentar, hrsg. von *Wolfram Birkenfeld*, Berlin.

Schmidt, Gudrun (Bearb.):

Kommentar zu Art. 249 EGV, in: Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, hrsg. von *Hans von der Groeben* und *Jürgen Schwarze*, Bd. 4, 6. Aufl., Baden-Baden 2004.

Schmidt, Ludwig (Hrsg.):

Einkommensteuergesetz, 24. Aufl., München 2005.

Schmitt Glaeser, Walter:

Die Freiheit der Forschung, in: *WissR*, 7. Bd. (1974), S. 107-134 (Teil I) und S. 177-192 (Teil II).

Schön, Wolfgang:

Die Auslegung europäischen Steuerrechts. Das harmonisierte Steuerrecht zwischen nationalem Zivilrecht und europäischem Gemeinschaftsrecht, in: *Rechtsordnung und Steuerwesen*, hrsg. von *Brigitte Knobbe-Keuk*, Bd. 20, Köln 1993.

Schön, Wolfgang:

Gemeinschaftskonforme Auslegung und Fortbildung des nationalen Steuerrechts. Unter Einfluß des Vorlageverfahrens nach Art. 177 EGV, in: *Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, hrsg. von *Moris Lehner*, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Bd. 19, Köln 1996, S. 167-200.

Schöpe, Martin:

Die Förderung der Forschung und technologischen Entwicklung in der Europäischen Gemeinschaft, Diss. Bonn 1995.

Scholz, Rupert (Bearb.):

Kommentar zu Art. 5 Abs. 3 GG, in: Grundgesetz. Kommentar, hrsg. von *Theodor Maunz* und *Günter Dürig*, München.

Schünemann, Wolfgang B. (Bearb.):

Einleitung A-E (Stand: 01.01.1994), in: UWG, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb mit Nebengesetzen, Bd. 1, hrsg. von *Rainer Jacobs*, *Walter F. Lindacher* und *Otto Teplitzky*, 1. Aufl., Berlin 2006.

Schünemann, Wolfgang B. (Bearb.):

Kommentar zu § 1 UWG, in: Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG), hrsg. von *Henning Harte-Bavendamm* und *Frauke Henning-Bodewig*, 1. Aufl., München 2004.

Schuster, Hermann Josef:

Finanzen, Haushalt und Rechnungskontrolle, in: Handbuch des Wissenschaftsrechts, Bd. 1, hrsg. von *Christian Flämig u. a.*, Berlin u. a. 1996, S. 1061-1088.

Seer, Roman:

Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand, in: DStR, 30. Jg. (1992), S. 1751-1756 (Teil I) und S. 1790-1794 (Teil II).

Seer, Roman:

Steuerrechtliche Fragen der Forschungsförderung, in: Handbuch des Wissenschaftsrechts, Bd. 2, hrsg. von *Christian Flämig u. a.*, Berlin u. a. 1996, S. 1441-1459.

Seer, Roman:

Die steuerliche Behandlung des Forschungstransfers unter Berücksichtigung der gesetzlichen Neuregelungen ab 1.1.1997, in: DStR, 35. Jg. (1997), S. 436-442.

Seer, Roman / Wendt, Volker:

Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, in: DStR, 39. Jg. (2001), S. 825-837.

Selmer, Peter / Schulze-Osterloh, Lerke:

Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität. Steuer- und verfassungsrechtliche Überlegungen zur subjektiven Steuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts, in: DÖV, 31. Jg. (1978), S. 381-391.

Siegel, Manfred:

Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, in: Tübinger Schriften zum Staats- und Verwaltungsrecht, hrsg. von *Wolfgang Graf Vitzthum*, Bd. 46, Berlin 1999.

Smend, Rudolf:

Das Recht der freien Meinungsäußerung, in: VVDStRL, Heft 4, Berlin und Leipzig 1928, S. 44-73.

Söhn, Hartmut:

Die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, in: *StuW*, 5. Jg. (52. Jg.) (1975), S. 1-18.

Söhn, Hartmut:

Die Umsatzsteuer als indirekte, allgemeine Verbrauchsteuer, in: *StuW*, 26. Jg. (73. Jg.) (1996), S. 165-168.

Stadie, Holger:

Das Recht des Vorsteuerabzugs, Köln 1989.

Stadie, Holger (Bearb.):

Einführung zum Umsatzsteuergesetz, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, begr. von *Günter Rau, Erich Dürrwächter, Hans Flick* und *Reinhold Geist*, Köln (zitiert mit Einf. UStG).

Stadie, Holger (Bearb.):

Kommentar zu § 2 UStG, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, begr. von *Günter Rau, Erich Dürrwächter, Hans Flick* und *Reinhold Geist*, Köln.

Stadie, Holger (Bearb.):

Kommentar zu § 4 Nr. 21a UStG, in: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, begr. von *Günter Rau, Erich Dürrwächter, Hans Flick* und *Reinhold Geist*, Köln.

Starck, Christian (Hrsg.):

Das Bonner Grundgesetz. Kommentar, begr. von *Hermann von Mangoldt* und fortgeführt von *Friedrich Klein*, 3 Bde., 4. Aufl., München 1999/2000/2001 (zitiert mit *Mangoldt / Klein / Starck*).

Starck, Christian (Bearb.):

Kommentar zu Art. 5 GG, in: Das Bonner Grundgesetz. Kommentar, hrsg. von *Christian Starck*, begr. von *Hermann von Mangoldt* und fortgeführt von *Friedrich Klein*, Bd. 1, 4. Aufl., München 1999.

Steffen, Urban:

Der Betrieb gewerblicher Art: Die Zusammenfassung von wirtschaftlichen Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Sinzheim 2001.

Strahl, Martin:

Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen, in: FR, 80. Jg. (1998), S. 761-774.

Strahl, Martin:

Steuerliche Konsequenzen der Verwertung von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen durch Hochschulen und gemeinnützige Forschungseinrichtungen, Möglichkeiten und Grenzen der Gestaltung, in: DStR, 38. Jg. (2000), S. 2163-2170.

Streinz, Rudolf (Hrsg.):

EUV / EGV. Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft. Kommentar, München 2003.

Streng, Jürgen:

Zuschüsse und Subventionen im Umsatzsteuerrecht, in: Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Bd. 12, Köln 1999.

Tag, Brigitte / Tröger, Jochen / Taupitz, Jochen (Hrsg.):

Drittmittleinwerbung – Strafbare Dienstpflicht?, Berlin u. a. 2004.

Tehler, Hermann-Josef:

Der Unternehmerbegriff im Umsatzsteuerrecht. Der Versuch einer systemgerechten Definition, in: DVR, 69. Jg. (1983), S. 163-168.

Tehler, Hermann-Josef:

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben, in: UR, 55. Jg. (2006), S. 193-200.

Tettinger, Peter J.:

Das Forschungsinstitut an der Universität. Eine effiziente Organisationseinheit zur Förderung des Wissenstransfers im Geiste der „public private partnership“, in: WissR, 26. Bd. (1993), S. 1-17.

Tettinger, Peter J.:

Forschungseinrichtungen an der Hochschule, in: Handbuch des Wissenschaftsrechts, Bd. 1, hrsg. von *Christian Flämig u. a.*, Berlin u. a. 1996, S. 991-1005.

Theile, Carsten:

Wettbewerbsneutralität der harmonisierten Umsatzsteuer, Theoretischer Anspruch und praktische Umsetzung, in: Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Bd. 7, Köln 1995.

Theile, Carsten:

Die Belastungswirkung der Umsatzsteuer. Steuerrechtswissenschaftlicher Glaube, gesetzgeberischer Wille und ökonomische Wirklichkeit, in: StuW, 26. Jg. (73. Jg.) (1996), S. 154-164.

Thieme, Werner:

Deutsches Hochschulrecht. Das Recht der wissenschaftlichen, künstlerischen, Gesamt- und Fachhochschulen in der Bundesrepublik Deutschland, 2. Aufl., Köln u. a. 1986.

Thieme, Werner:

Deutsches Hochschulrecht. Das Recht der Universitäten sowie der künstlerischen und Fachhochschulen in der Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., Köln, Berlin und München 2004.

Tiedtke, Walter:

War die Versteigerung der UMTS-Lizenzen eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit der öffentlichen Hand?, in: UR, 50. Jg. (2001), S. 528-531.

Tipke, Klaus:

Umsatzsteuer. Verkehrsteuer und/oder Verbrauchsteuer, in: DStR, 21. Jg. (1983), S. 595-597.

Tipke, Klaus:

Die Steuerrechtsordnung, 3 Bde., Köln 1993.

Tipke, Klaus / Lang, Joachim:

Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008.

Tipke, Klaus (Bearb.):

Kommentar zu § 14 AO, in: Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht) von *Klaus Tipke u. a.*, Köln.

Tipke, Klaus u. a.:

Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung. Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), Loseblattsammlung, Köln (zitiert mit *Tipke / Kruse*).

Trute, Hans-Heinrich:

Die Forschung zwischen grundrechtlicher Freiheit und staatlicher Institutionalisierung. Das Wissenschaftsrecht als Recht kooperativer Verwaltungsvorgänge, Tübingen 1994.

Trute, Hans-Heinrich (Bearb.):

Kommentar zu Art. 167 (ex-Art. 130 j) EGV, in: EUV/EGV, Kommentar, hrsg. von *Rudolf Streinz*, München 2003.

Uechtritz, Michael:

„Kooperationsverträge“ zwischen Hochschulen und gesellschaftlichen Verbänden. Die Abkommen der Hochschulen mit Arbeitnehmerorganisationen in Bremen, Oldenburg, Bochum und Saarbrücken, Berlin 1983.

Wacker, Roland (Bearb.):

Kommentar zu § 16 EStG, in: Einkommensteuergesetz, hrsg. von *Ludwig Schmidt*, 24. Aufl., München 2005.

Wagner, Hellmut (Hrsg.):

Rechtliche Rahmenbedingungen für Wissenschaft und Forschung. Forschungsfreiheit und staatliche Regulierung, 4 Bde., Baden-Baden 2000.

Wagner, Wilfried:

Umsatzsteuer und öffentliche Hand, in: Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, hrsg. von *Lothar Woerner*, Köln 1990, S. 59-79.

Wagner, Wilfried:

Der leise Abschied des „Betriebs gewerblicher Art“ aus dem Umsatzsteuerrecht, Anstöße und Anstößiges des Gemeinschaftsrechts zur Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, in: UR, 42. Jg. (1993), S. 301-304.

Walter, Hannfried (Bearb.):

Kommentar zu § 1 HRG, in: Kommentar zum Hochschulrahmengesetz, hrsg. von *Kay Hailbronner* und *Max-Emanuel Geis*, Heidelberg.

Walz, Rainer W. / Wulff, Jana:

Zentrale Probleme der Besteuerung von staatlichen Hochschulen, in: WissR, 37. Bd. (2004), S. 26-52.

Wassermann, Rudolf (Hrsg.):

Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 2 Bde., 2. Aufl., Neuwied und Frankfurt am Main 1989.

Weber-Grellet, Heinrich (Bearb.):

Kommentar zu § 15 EStG, in: Einkommensteuergesetz, hrsg. von *Ludwig Schmidt*, 24. Aufl., München 2005.

Weich, Bernhard:

Öffentliche Hand im System der Umsatzsteuer, in: Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Bd. 9, Köln 1996.

Widmann, Werner:

Umsatzsteuer-Fragen bei der Drittmittelforschung durch Hochschulangehörige, in: UStR, 30. Jg. (1981), S. 25-27.

Widmann, Werner:

Anmerkung. *FG München*, Urteil vom 17.02.1994, 14 K 2942/92, UR 1994, S. 315-317, in: UR 1994, S. 317-318, hier S. 317.

Widmann, Werner:

Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen. Frage der Besteuerung aufgrund aktueller EuGH-Rechtsprechung, in: UStB (2003), S. 53-56.

Wiese, Leopold von:

Forschung und Lehre. Grundlegung, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 4, hrsg. von *Erwin von Beckerath u. a.*, Stuttgart u. a. 1965, S. 1-4.

Wissenschaftsrat (Hrsg.):

Empfehlungen zu Organisation, Planung und Förderung der Forschung, Tübingen 1975.

Woerner, Lothar (Hrsg.):

Umsatzsteuer in nationaler und europäischer Sicht, in: Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V., Bd. 13, Köln 1990.

Zuleeg, Manfred (Bearb.):

Kommentar zu Art. 1 EGV, in: Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, hrsg. von *Hans von der Groeben* und *Jürgen Schwarze*, Bd. 1, 6. Aufl., Baden-Baden 2003.

Zuleeg, Manfred (Bearb.):

Kommentar zu Art. 10 EGV, in: Kommentar zum Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, hrsg. von *Hans von der Groeben* und *Jürgen Schwarze*, Bd. 1, 6. Aufl., Baden-Baden 2003.

Rechtsprechungsverzeichnis

RFH	Gutachten v. 07.02.1919	II D 1/19	RFHE 1, S. 12-20.
RFH	Gutachten v. 17.12.1920	II D 9/20	RFHE 4, S. 92-95.
RFH	Urteil v. 22.10.1929	I A a 644/29	RStBl. 1929, S. 666-667.
RFH	Urteil v. 06.05.1930	I A 24/30 S	RStBl. 1930, S. 637-638.
RFH	Urteil v. 22.06.1937	I A 391/36	RStBl. 1937, S. 982-983.
RFH	Gutachten v. 09.07.1937	V D 1/37	RStBl. 1937, S. 1306-1307.
RFH	Gutachten v. 02.07.1938	GrS D 5/38	RStBl. 1938, S. 743-744.
RFH	Urteil v. 25.10.1938 (= Bescheid v. 06.09.1938)	VI a 7/38	RStBl. 1938, S. 1189-1190.
RFH	Urteil v. 22.11.1938	I 305/38	RStBl. 1939, S. 477-478.
RFH	Urteil v. 24.01.1939	I 390/38	RStBl. 1939, S. 560-561.
RFH	Urteil v. 23.08.1939	I 143/36	RStBl. 1939, S. 1039-1041.
RFH	Urteil v. 28.10.1939	I 414/38	RStBl. 1940, S. 60-61.
RFH	Urteil v. 09.02.1940	V 293/38	RFHE 48, S. 135-138.
RFH	Urteil v. 30.04.1940	I 185/39	RStBl. 1940, S. 625-626.
RFH	Urteil v. 02.07.1940	I 298/39	RStBl. 1940, S. 797-798.
RFH	Urteil v. 11.02.1941	I 366/40	RStBl. 1941, S. 682.
RFH	Urteil v. 14.10.1941	I 21/41	RStBl. 1942, S. 609-610.

RFH	Urteil v. 20.01.1942	I 77/41	RStBl. 1942, S. 405.
OFH	Urteil v. 17.07.1947	I 6/46	FR 1948, S. 132-133.
BFH	Urteil v. 12.12.1951	I 95/51 S	BStBl. III 1952, S. 41-43.
BFH	Urteil v. 15.01.1952	I 96/51 U	BStBl. III 1952, S. 61-63.
BFH	Urteil v. 09.02.1953	V 84/52 U	BStBl. III 1953, S. 86-87.
BFH	Urteil v. 03.06.1954	V 262/53 U	BStBl. III 1954, S. 238.
BFH	Urteil v. 20.03.1956	I 317/55 U	BStBl. III 1956, S. 166-168.
BFH	Urteil v. 26.02.1957	I 327/56 U	BStBl. III 1957, S. 146-147.
BFH	Urteil v. 13.04.1961	V 120/59 U	BStBl. III 1961, S. 298-300.
BFH	Urteil v. 24.10.1961	I 105/60 U	BStBl. III 1961, S. 552.
BFH	Urteil v. 26.04.1962	V 293/59 U	BStBl. III 1962, S. 264-265.
BFH	Urteil v. 10.07.1962	I 164/59 S	BStBl. III 1962, S. 448-450.
EuGH	Urteil v. 15.07.1964	Rs. 6/64	EuGHE 1964, S. 1251-1311.
BFH	Urteil v. 07.12.1965	I 319/62 U	BStBl. III 1966, S. 150-152.
BFH	Urteil v. 18.08.1966	V 21/64	BStBl. III 1967, S. 100-101.
BFH	Urteil v. 06.07.1967	V 76/64	BStBl. III 1967, S. 582-586.
BFH	Urteil v. 12.07.1967	I 267/63	BStBl. III 1967, S. 679-681.
BVerfG	Beschluss v. 18.10.1967	1 BvR 248/63 u. 216/67	BVerfGE 22, S. 293-299.
BFH	Urteil v. 21.11.1967	I 274/64	BStBl. II 1968, S. 218-220.
BFH	Urteil v. 25.04.1968	V120/64	BStBl. II 1969, S. 94-99.

BFH	Urteil v. 13.02.1969	V R 92/68	BStBl. II 1969, S. 282-283.
BFH	Urteil v. 31.07.1969	V 94/65	BStBl. II 1969, S. 637-638.
BFH	Urteil v. 18.02.1970	I R 157/67	BStBl. II 1970, S. 519-521.
BVerwG	Urteil v. 13.03.1970	VII C 80/67	BVerwGE 35, S. 103-107.
BFH	Urteil v. 08.07.1971	V R 1/68	BStBl. II 1972, S. 70-75.
BFH	Urteil v. 16.12.1971	V R 41/68	BStBl. II 1972, S. 238-240.
BFH	Urteil v. 15.03.1972	I R 232/71	BStBl. II 1972, S. 500-501.
BVerfG	Urteil v. 29.05.1973	1 BvR 424/71 u. 325/72	BVerfGE 35, S. 79-170.
BFH	Urteil v. 20.12.1973	V R 87/70	BStBl. II 1974, S. 311-312.
BFH	Urteil v. 13.03.1974	I R 7/71	BStBl. II 1974, S. 391-395.
FG Nürnberg	Urteil v. 02.04.1974	II 153/71	EFG 1974, S. 499-500.
BVerfG	Beschluss v. 29.05.1974	2 BvL 52/71	BVerfGE 37, S. 271-305.
EuGH	Urteil v. 04.12.1974	Rs. 41/74	EuGHE 1974, S. 1337-1360.
BFH	Urteil v. 07.08.1975	V R 43/71	BStBl. II 1976, S. 57-58.
BFH	Urteil v. 22.09.1976	I R 102/74	BStBl. II 1976, S. 793-795.
BFH	Urteil v. 26.05.1977	V R 15/74	BStBl. II 1977, S. 813-815.
BFH	Urteil v. 11.01.1979	V R 26/74	BStBl. II 1979, S. 746-750.
BFH	Urteil v. 26.04.1979	V R 46/72	BStBl. II 1979, S. 530-533.
BFH	Urteil v. 01.08.1979	I R 106/76	BStBl. II 1979, S. 716-718.
BFH	Urteil v. 21.02.1980	V R 113/73	BStBl. II 1980, S. 613-615.

BFH	Urteil v. 17.07.1980	V R 5/72	BStBl. II 1980, S. 622-624.
BFH	Urteil v. 07.05.1981	V R 47/76	BStBl. II 1981, S. 495-498.
VGH Baden- Württemberg	Urteil v. 27.10.1981	IV 2858/78	KMK-HSchR 1982, S. 788-792.
EuGH	Urteil v. 19.01.1982	Rs. 8/81	EuGHE 1982, S. 53-84.
EuGH	Urteil v. 01.04.1982	Rs. 89/81	UR 1982, S. 246-247.
BVerfG	Beschluss v. 08.07.1982	2 BvR 1187/80	BVerfGE 61, S. 82-118.
BFH	Urteil v. 06.10.1982	I R 7/79	BStBl. II 1983, S. 80-82.
EuGH	Urteil v. 06.10.1982	Rs. 283/81	EuGHE 1982, S. 3415-3442.
BFH	Urteil v. 04.11.1982	V R 4/77	BStBl. II 1983, S. 156-158.
BFH	Urteil v. 02.03.1983	I R 100/79	BStBl. II 1983, S. 386-389.
BFH	Urteil v. 14.04.1983	V R 3/79	BStBl. II 1983, S. 491-494.
EuGH	Urteil v. 10.04.1984	Rs. 14/83	EuGHE 1984, S. 1891-1920.
BFH	Urteil v. 09.05.1984	I R 25/81	BStBl. II 1984, S. 726-728.
BFH	Urteil v. 13.12.1984	V R 32/74	BStBl. II 1985, S. 173-176.
BFH	Urteil v. 20.12.1984	V R 25/76	BStBl. II 1985, S. 176-181.
EuGH	Urteil v. 23.05.1985	Rs. 29/84	EuGHE 1985, S. 1661-1678.
EuGH	Urteil v. 26.02.1986	Rs. 152/84	EuGHE 1986, S. 723-751.
BFH	Urteil v. 05.06.1986	V R 114/76	BFH/NV 1987, S. 199-200.
BFH	Urteil v. 02.07.1986	I R 38/80	BFH/NV 1987, S. 810-811.
BFH	Urteil v. 30.07.1986	V R 41/76	BStBl. II 1986, S. 874-877.

BVerfG	Beschluss v. 22.10.1986	2 BvR 197/83	BVerfGE 73, S. 339-388.
EuGH	Urteil v. 04.12.1986	Rs. 71/85	EuGHE 1986, S. 3855-3878.
EuGH	Urteil v. 26.03.1987	Rs. 235/85	EuGHE 1987, S. 1471-1491.
BVerfG	Beschluss v. 08.04.1987	2 BvR 687/85	BVerfGE 75, S. 223-246.
BFH	Urteil v. 04.06.1987	V R 9/79	BStBl. II 1987, S. 653-654.
BFH	Urteil v. 29.06.1987	X R 23/82	BStBl. II 1987, S. 744-746.
BFH	Urteil v. 16.07.1987	X R 48/82	BStBl. II 1987, S. 752-753.
EuGH	Urteil v. 08.10.1987	Rs. 80/86	EuGHE 1987, S. 3969-3988.
BFH	Urteil v. 09.12.1987	X R 39/81	BStBl. II 1988, S. 471-473.
BFH	Urteil v. 20.01.1988	X R 48/81	BStBl. II 1988, S. 557-561.
BFH	Urteil v. 28.01.1988	V R 112/86	BStBl. II 1988, S. 473-477.
BFH	Urteil v. 18.03.1988	V R 178/83	BStBl. II 1988, S. 646-649.
BFH	Urteil v. 12.04.1988	VIII R 256/81	BFH/NV 1989, S. 44-45.
BFH	Urteil v. 19.05.1988	V R 115/83	BStBl. II 1988, S. 916-920.
BFH	Urteil v. 30.06.1988	V R 79/84	BStBl. II 1988, S. 910-913.
BFH	Urteil v. 18.08.1988	V R 194/83	BStBl. II 1988, S. 932-935.
BFH	Urteil v. 25.10.1988	VIII R 262/80	BStBl. II 1989, S. 291-293.
BFH	Urteil v. 12.01.1989	V R 129/84	BStBl. II 1989, S. 432-434.
BAG	Beschluss v. 21.06.1989	7 ABR 58/87	BAGE 62, S. 156-171.
BFH	Urteil v. 21.09.1989	V R 89/85	BStBl. II 1990, S. 95-98.

EuGH	Urteil v. 17.10.1989	Rs. 231/87 u. 129/88	EuGHE 1989, S. 3233-3281.
BFH	Urteil v. 25.10.1989	V R 111/85	BStBl. II 1990, S. 868-871.
BFH	Urteil v. 08.11.1989	I R 187/85	BStBl. II 1990, S. 242-244.
BFH	Urteil v. 14.03.1990	I R 156/87	BStBl. II 1990, S. 866-868.
EuGH	Urteil v. 15.05.1990	Rs. C-4/89	EuGHE I 1990, S. 1869-1888.
BFH	Urteil v. 27.06.1990	I R 166/85	BFH/NV 1991, S. 628-631.
BVerwG	Urteil v. 11.10.1990	2 C 46/88	DVBl. 1991, S. 634-637.
EuGH	Urteil v. 13.11.1990	Rs. C-106/89	EuGHE I 1990, S. 4135-4161.
EuGH	Urteil v. 04.12.1990	Rs. C-186/89	UR 1992, S. 141-142.
BVerfG	Beschluss v. 09.01.1991	1 BvR 929/89	BVerfGE 83, S. 201-216.
EuGH	Urteil v. 28.02.1991	Rs. C-131/88	EuGHE I 1991, S. 825-882.
EuGH	Urteil v. 20.06.1991	Rs. C-60/90	UR 1993, S. 119-121.
BFH	Urteil v. 18.07.1991	V R 86/87	BStBl. II 1991, S. 776-777.
BFH	Beschluss v. 29.08.1991	V B 113/91	BStBl. II 1992, S. 267-269.
BFH	Urteil v. 07.11.1991	V R 116/86	BStBl. II 1992, S. 269-271.
BFH	Urteil v. 28.11.1991	V R 95/86	BStBl. II 1992, S. 569-573.
BFH	Urteil v. 10.12.1992	V R 3/88	BStBl. II 1993, S. 380-383.
BFH	Urteil v. 06.05.1993	V R 45/88	BStBl. II 1993, S. 564-565.
EuGH	Urteil v. 16.12.1993	Rs. C-334/92	EuGHE I 1993, S. 6911-6934.
FG München	Urteil v. 17.02.1994	14 K 2942/92	UR 1994, S. 315-317.

BFH	Urteil v. 24.02.1994	V R 25/92	UR 1995, S. 391-392.
BFH	Urteil v. 04.05.1994	XI R 67/93	BStBl. II 1994, S. 829-830.
FG Münster	Urteil v. 25.05.1994	15 K 5247/87 U	EFG 1994, S. 810-812.
BFH	Urteil v. 28.07.1994	V R 19/92	BStBl. II 1995, S. 86-88.
BFH	Beschluss v. 21.03.1995	XI R 33/94	UR 1995, S. 397-400.
BFH	Beschluss v. 03.07.1995	GrS 1/93	BStBl. II 1995, S. 617-622.
EuGH	Urteil v. 29.02.1996	Rs. C-215/94	UR 1996, S. 119-120.
BFH	Urteil v. 02.04.1996	VII R 119/94	BFH/R 1996, S. 306-308.
BFH	Urteil v. 09.05.1996	V R 118/92	BStBl. II 1996, S. 550-552.
EuGH	Urteil v. 20.06.1996	Rs. C-155/94	UR 1996, S. 423-425.
EuGH	Urteil v. 26.09.1996	Rs. C-230/94	DStR 1996, S. 1686-1687.
BFH	Urteil v. 23.10.1996	I R 1-2/94	BStBl. II 1997, S. 139-143.
BFH	Urteil v. 30.01.1997	V R 133/93	BStBl. II 1997, S. 335-336.
EuGH	Urteil v. 06.02.1997	Rs. C-247/95	EuGHE I 1997, S. 779-794.
BFH	Urteil v. 17.04.1997	VIII R 2/95	BStBl. II 1998, S. 388-394.
BFH	Urteil v. 11.06.1997	XI R 33/94	BStBl. II 1999, S. 418-420.
BFH	Urteil v. 11.06.1997	XI R 65/95	BFHE 183, S. 283-288.
EuGH	Urteil v. 02.12.1997	Rs. C-188/95	EuGHE I 1997, S. 6820-6842.
EuGH	Urteil v. 18.12.1997	Rs. C-384/95	UR 1998, S. 102-104.
BFH	Urteil v. 08.01.1998	V R 32/97	BStBl. II 1998, S. 410-413.

BFH	Urteil v. 02.04.1998	V R 34/97	BStBl. II 1998, S. 695-698.
FG München	Urteil v. 16.07.1998	14 K 3310/97	UVR 1998, S. 358-360.
BFH	Urteil v. 02.12.1998	X R 83/96	BStBl. II 1999, S. 534-539.
BFH	Urteil v. 18.05.1999	III R 65/97	BStBl. II 1999, S. 619-623.
BVerfG	Beschluss v. 29.10.1999	2 BvR 1264/90	BStBl. II 2000, S. 155-158.
BVerfG	Beschluss v. 10.11.1999	2 BvR 2861/93	BStBl. II 2000, S. 160-162.
BFH	Urteil v. 15.03.2000	X R 130/97	BStBl. II 2001, S. 530-536.
BFH	Urteil v. 30.03.2000	V R 30/99	BStBl. II 2000, S. 705-708.
EuGH	Urteil v. 08.06.2000	Rs. C-396/98	BStBl. II 2003, S. 446-452.
EuGH	Urteil v. 12.09.2000	Rs. C-276/97	EuGHE I 2000, S. 6251-6300.
EuGH	Urteil v. 14.11.2000	Rs. C-142/99	UR 2000, S. 530-533.
EuGH	Urteil v. 14.12.2000	Rs. C-446/98	EuGHE I 2000, S. 11435-11480.
BFH	Urteil v. 22.02.2001	V R 77/96	BStBl. II 2003, S. 426-430.
BFH	Urteil v. 08.03.2001	V R 24/98	BStBl. II 2003, S. 430-432.
EuGH	Urteil v. 27.09.2001	Rs. C-16/00	DStR 2001, S. 1795-1799.
BFH	Beschluss v. 10.12.2001	GrS 1/98	BStBl. II 2002, S. 291-294.
EuGH	Urteil v. 11.07.2002	Rs. C-62/00	UR 2002, S. 436-440.
BFH	Beschluss v. 16.01.2003	V R 92/01	BStBl. II 2003, S. 732-734.
BFH	Urteil v. 09.04.2003	X R 21/00	BStBl. II 2003, S. 520-523.
EuGH	Urteil v. 26.06.2003	Rs. C-305/01	BStBl. II 2004, S. 688-694.

BFH	Urteil v. 25.01.2005	I R 63/03	BStBl. II 2005, S. 501-502.
BVerfG	Urteil v. 26.01.2005	2 BvF 1/03	BVerfGE 112, S. 226-254.
BFH	Beschluss v. 17.03.2005	I B 245/04	BFH/NV 2005, S. 1135-1137.
EuGH	Urteil v. 02.06.2005	Rs. C-378/02	UR 2005, S. 437-440.
EuGH	Urteil v. 08.06.2006	Rs. C-430/04	DStR 2006, S. 1082-1084.
EuGH	Urteil v. 26.06.2007	Rs. C-284/04	EuGHE I 2007, S. 5225-5246.
EuGH	Urteil v. 26.06.2007	Rs. C-369/04	EuGHE I 2007, S. 5286-5304.
EuGH	Urteil v. 16.09.2008	Rs. C-288/07	ABl. 2008 Reihe C, Nr. 301, S. 9.