Die Vorsteuerabzugsberechtigung einer gemeinnützigen Forschungseinrichtung unter Berücksichtigung der Veranstaltung von Seminaren

Jochen Fiedler

1 Einführung

Gemeinnützige Forschungseinrichtungen treten in der Regel als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes auf. Dies bedeutet, dass sie bei Eingangsleistungen den Vorsteuerabzug geltend machen und bei Ausgangsleistungen den ermäßigten Steuersatz in Rechnung stellen, was im Ergebnis zu einem Vorsteuerüberhang führt. In Zeiten leerer öffentlicher Kassen weckt das entsprechende Begehrlichkeiten der Finanzverwaltung. Sowohl auf der allgemeinen Ebene der Vorsteuerabzugsberechtigung als auch in Detailfragen wird hier immer wieder der Versuch unternommen, an den Mitteln der gemeinnützigen Forschungseinrichtungen zu partizipieren. Der folgende Beitrag soll zeigen, dass diese Vorstöße der Finanzverwaltung nicht gerechtfertigt sind.

2 Vorsteuerabzugsberechtigung bei gemeinnützigen Forschungseinrichtungen

2.1 Unternehmereigenschaft als Voraussetzung für die Vorsteuerabzugsberechtigung

Die Vorsteuerabzugsberechtigung ist in § 15 UStG geregelt[1]. Danach kann ein Unternehmer Vorsteuerbeträge von Lieferungen und sonstigen Leistungen abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Erhält eine gemeinnützige Forschungseinrichtung also eine Rechnung, in der Umsatzsteuer ausgewiesen ist, so ist sie dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie Unternehmer ist und die Eingangsleistung auch für den unternehmerischen Bereich bestimmt ist. Es kommt für die Vorsteuersteuerabzugsberechtigung somit ausschließlich auf die Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuergesetzes an. Der Status der Gemeinnützigkeit spielt – anders als bei der durch die gemeinnützige Einrichtung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer[2] – in diesem Zusammenhang keine Rolle.

1 Die gemeinschaftsrechtliche Grundlage hierfür findet sich in Art. 17 RL 77/388/EWG.
2 Hier knüpft § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes daran an, ob Leistungen von gemeinnützigen Einrichtungen erbracht werden.

Ihre gesetzliche Regelung findet die Frage der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft in § 2 UStG[3]. Hiernach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit[4] selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist dabei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt. Für die Klärung der Vorsteuerabzugsberechtigung stellt sich somit im Kern die Frage, ob eine gemeinnützige Forschungseinrichtung nachhaltige Tätigkeiten entfaltet, die der Erzielung von Einnahmen dienen, und ob alle Eingangsumsätze der gemeinnützigen Forschungseinrichtung auch diesen Tätigkeiten zugeordnet werden können. Im Gegensatz zur teilweise in der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung ist diese Frage im Ergebnis zu bejahen.

2.2 Staatliche Zuwendungen als Besonderheiten bei gemeinnützigen Forschungseinrichtungen

Die Finanzierung einer gemeinnützigen Forschungseinrichtung setzt sich in der Regel aus verschiedenen Bereichen zusammen. Zum einen sind dies Zuwendungen der öffentlichen Hand in Form von institutioneller Förderung sowie Projektförderung, zum anderen Erträge aus der Auftragsforschung für die Industrie[5].

Zweifelsfrei lässt sich für den Bereich der Auftragsforschung feststellen, dass eine Forschungseinrichtung hier unternehmerisch tätig ist. Denn gerade durch die Bearbeitung von eingeworbenen Forschungsaufträgen für die Industrie und die anschließende Übergabe der Forschungsergebnisse entfaltet die Forschungseinrichtung eine nachhaltige Tätigkeit, die der Erzielung von Einnahmen dient.

Demhingegen betrachtet die Finanzverwaltung den Bereich der institutionellen Förderung und der Projektförderung kritisch. Sie ist teilweise der Ansicht, dass die Einnahmen aus Zuwendungen der öffentlichen Hand in keinem Zusammenhang mit Tätigkeiten stehen, die der Erzielung von Einnahmen dienen. Daher würde Forschungseinrichtungen in den Bereichen

3 Art. 4 RL 77/388/EWG.
4 Die RL 77/388/EWG spricht hier von sog. wirtschaftlichen Tätigkeiten.
5 Gem. § 68 Nr. 9 AO muss setzt die Gemeinnützigkeit der Auftragsforschung eine überwiegende Finanzierung der Einrichtung aus Zuwendungen der öffentlichen Hand voraus. Bei der Fraunhofer-Gesellschaft machen die drei Bereiche Institutionelle Förderung, Projektförderung und Auftragsforschung jeweils ca. ein Drittel der Einnahmen aus.

der institutionellen Förderung und der Projektförderung die Unternehmereigenschaft fehlen und die Vorsteuerabzugsberechtigung sei diesbezüglich zu versagen. Diese Auffassung der Finanzverwaltung verkennt jedoch die wahren Verhältnisse im Bereich der Forschung. Eine künstliche Aufspaltung der Forschungstätigkeit in verschiedene Bereiche ist in der Praxis nicht durchführbar. Vielmehr sind die Bereiche institutionelle Förderung, Projektförderung und Auftragsforschung untrennbar miteinander verknüpft. Alle grund- bzw. projektfinanzierten Forschungstätigkeiten stellen eine Vorbereitungshandlung hinsichtlich der Auftragsforschung dar und können daher nicht aus dem unternehmerischen Bereich ausgeschieden werden. Dieser Auffassung folgen auch die Umsatzsteuerrichtlinien. Wörtlich heißt es in Abschnitt 22 Abs. 1 S. 5 UStR: »Der unternehmerische Bereich umfasst die gesamte zur Ausführung der entgeltlichen Leistungen entfaltete Tätigkeit einschließlich aller unmittelbar hierfür dienenden Vorbereitungen.« Besondere Bedeutung kommt hierbei dem Beispiel 7 in Abschnitt 22 UStR zu. Danach ist es schon ausreichend, wenn eine Forschungseinrichtung durch die Vergabe von Lizenzen eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ausübe. Vorausgegangene Forschungstätigkeiten würden mit der Lizenzvergabe in unmittelbarem Zusammenhang stehen, sie würden eine Vorbereitungshandlung für die unternehmerische Verwertung der Erfindung darstellen. Auf das Verhältnis der echten Zuschüsse zu den Lizenzeinnahmen komme es bei dieser Beurteilung nicht an.

2.3 Unternehmereigenschaft der Fraunhofer-Gesellschaft

Für die Fraunhofer-Gesellschaft darf dies im Ergebnis nichts anderes bedeuten, als dass sie in vollem Umfang unternehmerisch tätig und somit vorsteuerabzugsberechtigt ist. Gerade aufgrund der Tatsache, dass Satzungszweck der Fraunhofer-Gesellschaft die angewandte Forschung ist[6], sind alle grund- und projektfinanzierten Forschungstätigkeiten als Vorbereitungshandlung der unternehmerischen Auftragsforschung anzusehen. Anderenfalls würde die Fraunhofer-Gesellschaft hier satzungswidrig handeln.

Beispielhaft lässt sich die Untrennbarkeit der unternehmerischen Auftragsforschung von der grund- und projektfinanzierten Forschung anhand der

6 § 1 der Satzung: Die Fraunhofer-Gesellschaft verfolgt den Zweck, die angewandte Forschung zu fördern. Sie führt in diesem Rahmen frei gewählte Forschungsvorhaben, von Bund und Ländern übertragene Aufgaben und Vertragsforschung durch.

Entwicklung der weißen Leuchtdiode aufzeigen. Diese sorgt inzwischen für die Innenbeleuchtung verschiedener Pkws und verrichtet ihren Dienst in Leuchtposten an schwedischen Autobahnen. Hiermit hat der Weg der Umsetzung in die Auftragsforschung jedoch gerade erst begonnen. In Zukunft werden die energetisch sehr ineffizienten Glühbirnen wohl vom Markt verschwinden und von der weißen Leuchtdiode ersetzt werden. Bevor es soweit kommen konnte, waren jedoch umfangreiche Vorbereitungshandlungen im Rahmen der grund- und projektfinanzierten Forschung notwendig. Voraussetzung für die weiße Leuchtdiode war nämlich zunächst einmal eine umfangreiche Erfahrung mit sogenannten Fluoreszenz- und Lumineszenzkonvertern. Erst diese Erfahrungen konnten in Verbindung mit der Entwicklung blauer Leuchtdioden dazu führen, dass die weiße Leuchtdiode geschaffen wurde, die es von nun an zu optimieren galt.

Für den Bereich der unternehmerischen Vergabe von Lizenzen und der damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden grund- und projektfinanzierten Forschung kann die Entstehungsgeschichte der erfolgreichen mp3-Patente als beispielhaft herangezogen werden. Hier fand Grundlagenforschung auf dem Gebiet der Audiocodierung bereits 1983 an der Universität Erlangen-Nürnberg statt. Die Forschungstätigkeit der Fraunhofer-Gesellschaft auf diesem Gebiet begann im Jahr 1987 mit einem vom Bund geförderten EUREKA-Projekt mit dem Titel »Digital Audio Broadcasting«, bei dem europäische Standards für die Datenreduktion und Datenübertragung im Bereich des Rundfunks entwickelt werden sollten. Parallel hierzu trieb die Fraunhofer-Gesellschaft die Entwicklung auch in mehreren aus der institutionellen Förderung finanzierten Eigenforschungsprojekten voran. Erste Patente auf diese Forschungsergebnisse meldete die Fraunhofer-Gesellschaft im Jahr 1989 an, 1992 erfolgte die für den Erfolg notwendige ISO-Standardisierung. Im Jahr 1995 wurde dann mp3 formell geboren, erste Lizenzeinnahmen hieraus flossen der Fraunhofer-Gesellschaft im Jahr 2000 zu, der Höhepunkt wurde in den Jahren 2005/2006 erreicht.

Im Ergebnis ist festzustellen, dass eine gemeinnützige Forschungseinrichtung dann im vollem Umfang vorsteuerabzugsberechtigt ist, wenn sie im Rahmen von Auftragsforschung oder der Vergabe von Lizenzen unternehmerisch tätig ist. Auf der Verhältnis der Einnahmen aus den Zuwendungen zu den Einnahmen aus der Auftragsforschung/Lizenzvergabe kommt es dabei ausdrücklich nicht an, solange ein unmittelbarer Zusammenhang gegeben ist.

3 Sonderfall: Veranstaltung von Seminaren

3.1 Die Regelung des § 4 Nr. 22. a) UStG

Eine Besonderheit hinsichtlich der Vorsteuerabzugsberechtigung ist für gemeinnützige Forschungseinrichtungen bei der Veranstaltung von Seminaren zu beachten. Gemäß § 4 Nr. 22. a) UStG[7] sind Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von Einrichtungen durchgeführt werden, die gemeinnützigen Zwecken dienen, dann steuerfrei, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden. Dadurch sind regelmäßig alle Seminare, die eine gemeinnützige Forschungseinrichtung veranstaltet, von der Umsatzsteuer befreit[8].

Unstreitig bedeutet dies jedoch auch, dass hinsichtlich der direkt zu den Seminaren zuordenbaren Eingangsumsätze wie z. B. Miete der Seminarräume, Druckkosten, Honorare, Catering etc. eine Vorsteuerabzugsberechtigung aufgrund § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist. Gerade im Hinblick auf die Aufstellung eines Finanzplanes für eine entsprechende Veranstaltung ist hier also darauf zu achten, dass man trotz der allgemeinen Vorsteuerabzugsberechtigung bei Seminaren die Aufwendungen immer zum Bruttowert ansetzen muss.

3.2 Vorsteueraufteilung gemäß § 15 Abs. 4 UStG bei gemischter Verwendung

§ 15 Abs. 4 UStG[9] regelt den Fall, dass eine bezogene Eingangsleistung zur Ausführung von sowohl steuerpflichtigen als auch steuerfreien Ausgangsleistungen verwendet wird. In diesem Fall darf bei der bezogenen Eingangsleistung die Vorsteuer nicht in voller Höhe abgezogen werden, sondern nur anteilig. Insofern findet hier eine Vorsteueraufteilung statt, bei der als Aufteilungsmaßstab eine sachgerechte Schätzung in Betracht kommt.

7 Die gemeinschaftsrechtliche Grundlage hierfür findet sich in Art. 13 Teil A Abs. 1 i) RL 77/388/EWG.
8 Zur teilweise ebenfalls anwendbaren Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 21 UStG vgl. Engelsing/Latsch, Non-Profit-Organisationen als Seminaranbieter, NWB 2006, S. 1917 ff.
9 Art. 17 Abs. 5 RL 77/388/EWG.

3.3 Keine Vorsteueraufteilung bei den Seminaren der Fraunhofer-Gesellschaft

Die Finanzverwaltung ist teilweise der Ansicht, dass auf eine gemeinnützige Forschungseinrichtung, die auch Seminare veranstaltet, die Grundsätze des § 15 Abs. 4 UStG anzuwenden sind. Sie begründet dies damit, dass die Erkenntnisse aus der allgemeinen Forschungstätigkeit nicht nur den steuerpflichtigen Ausgangsleistungen der Auftragsforschung zuzurechnen sind, sondern auch den steuerfreien Seminaren. Demnach müsse bei allen Eingangsleistungen eine Vorsteueraufteilung erfolgen. Als Aufteilungsmaßstab hierfür möchte die Finanzverwaltung das Verhältnis der steuerpflichtigen Ausgangsleistungen zu den steuerfreien Seminaren heranziehen.

Dieser Ansicht der Finanzverwaltung ist nicht zu folgen. Eine Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG setzt nämlich voraus, dass Eingangsumsätze zum Teil zur Ausführung von Ausgangsumsätzen verwendet werden, die den Vorsteuerabzug ausschließen[10]. Bei der Zuordnung von Eingangsumsätzen zu entsprechenden Ausgangsumsätzen kommt es darauf an, ob eine direkte und unmittelbare Verbindung zu einem Ausgangsumsatz besteht[11]. Eine solche direkte und unmittelbare Verbindung zu steuerfreien Umsätzen ist – abgesehen von den Eingangsumsätzen, die den Seminaren direkt zuordenbar sind[12] – vorliegend jedoch gerade nicht gegeben. Eingangsumsätze stehen ausschließlich mit den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsleistungen der Auftragsforschung direkt und unmittelbar in Verbindung. So setzt die Fraunhofer-Gesellschaft ihre Mittel dafür ein, frei gewählte, steuerpflichtige Forschungsvorhaben zu betreiben, nicht jedoch zur Veranstaltung von Seminaren. Vielmehr sind Seminare lediglich eine logische Folge der steuerpflichtigen Auftragsforschung, um entsprechende Ergebnisse der Allgemeinheit zugänglich zu machen. Eine solche Verknüpfung zwischen der steuerpflichtigen Auftragsforschung und den steuerfreien Seminaren ist allerdings nicht ausreichend, um einen Eingangsumsatz (teilweise) den steuerfreien Seminaren zuzuordnen[13].

Dieses Ergebnis korrespondiert auch mit der Tatsache, dass in Abschnitt 203 Abs. 1 S. 8 UStR bei der Zuordnung von Eingangsumsätzen regelmäßig die

10 Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, EL 56, § 15 Rz. 654 ff.
11 vgl. EuGH-Urteil vom 6. April 1995, BLP Group, Slg. 1995, I-983.
12 vgl. hierzu oben Ziffer III.1.

erste Leistung, in welche die bezogene Leistung Eingang findet, maßgeblich ist. Diese erste Leistung besteht bei der Fraunhofer-Gesellschaft in der steuerpflichtigen Auftragsforschung und nicht in den steuerfreien Seminaren. Abschnitt 203 Abs. 3 S. 3 UStR lässt im Einzelfall die Zuordnung von Eingangsumsätzen an mehrere gleichwertig nebeneinander stehende Ausgangsumsätze zu. Ein solcher Fall liegt hier aber gerade nicht vor, denn die steuerpflichtige Auftragsforschung und die steuerfreien Seminare stehen eben gerade nicht gleichwertig nebeneinander, vielmehr steht die Auftragsforschung immer im Vordergrund, während die Seminare lediglich deren logische Folge sind, mit denen die Ergebnisse der Allgemeinheit zugänglich gemacht werden.

Weiterhin ist für eine Zuordnung von Eingangsumsätzen zu bestimmten Ausgangsumsätzen auch entscheidend, ob der Eingangsumsatz als Kostenelement Bestandteil des Ausgangsumsatzes geworden ist[14]. Bei den Seminaren der Fraunhofer-Gesellschaft sind die in Frage stehenden Eingangsumsätze jedoch gerade kein Kostenelement der Seminare, anderenfalls müssten Seminare wesentlich teurer angeboten werden.

Im Ergebnis ist somit auch eine (teilweise) Zuordnung der Eingangsumsätze zu den steuerfreien Ausgangsumsätzen und eine damit verbundene Vorsteueraufteilung gemäß § 15 Abs. 4 UStG abzulehnen.

13 vgl. auch BFH-Urteil vom 31. Juli 1987, V R 148/78.
14 vgl. Wagner in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, EL 56, § 15 Rz. 574.

4 Zusammenfassung

Die Untersuchung hat gezeigt, dass die Vorstöße der Finanzverwaltung, die Vorsteuerabzugsberechtigung von gemeinnützigen Forschungseinrichtungen einzuschränken, unberechtigt sind. Die Forschungseinrichtungen sind vollumfänglich unternehmerisch tätig und damit vorsteuerabzugsberechtigt. Auch hinsichtlich der Frage einer Vorsteueraufteilung bei Seminaren ist der Ansicht der Finanzverwaltung nicht zu folgen und eine entsprechende Einschränkung der Vorsteuerabzugsberechtigung zu verneinen.