

# Urteil vom 26. September 2019, V R 16/18

## Ermäßigter Steuersatz für Wissenschafts- und Forschungszweckbetriebe

ECLI:DE:BFH:2019:U.260919.VR16.18.0

BFH V. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, AO § 68 Nr 9, EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3 Buchst a, EWGRL 388/77 Anh H Nr 14, UStG § 2 Abs 3 S 1

vorgehend FG Münster, 12. März 2018, Az: 5 K 3156/16 U

## Leitsätze

1. Für die Finanzierung des Trägers einer Wissenschafts- und Forschungseinrichtung i.S. von § 68 Nr. 9 AO kommt es auf den Mitteltransfer an, der ihm ohne eigene Gegenleistung zufließt .
2. Zum Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 9 AO gehören nur notwendige Nebentätigkeiten zur Eigen- und Grundlagenforschung .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.03.2018 - 5 K 3156/16 U aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Münster zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Hochschule in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 und § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über die Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen).
- 2 Mit Vertrag vom 15.02.2001 verpflichtete sich die Klägerin in einem Werkvertrag zur Durchführung und Erstellung einer wissenschaftlichen Studie. Auftraggeber waren mehrere Verbände gesetzlicher Krankenkassen. In der Folgezeit wurden mehrere Ergänzungsvereinbarungen abgeschlossen. Für die Erstellung der Studie beauftragte die Klägerin auch Unterauftragnehmer. Die Klägerin war der Auffassung, dass ihre für die Erstellung der Studie gegen Entgelt im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art (BgA) erbrachten Leistungen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) i.V.m. § 68 Nr. 9 der Abgabenordnung (AO) dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.
- 3 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Zweckbetriebsvoraussetzungen nach § 68 Nr. 9 AO nicht vorliegen, da sich die Tätigkeit in der Erarbeitung der Studie erschöpft habe. Das Ergebnis der Studie sei kein Forschungsergebnis gewesen, sondern eine betriebswirtschaftliche Analyse, die wissenschaftlich erarbeitet worden sei. Es habe nicht die Erzielung wissenschaftlicher Ergebnisse im Vordergrund gestanden. Es sei kein medizinisches Ergebnis hervorgebracht worden, das bisher nicht wissenschaftlich gesichert gewesen sei. Die Klägerin habe projektleitend gearbeitet und dabei die eigenen Erhebungen und die der beteiligten Wissenschaftler zu einem Gesamtergebnis zusammengefügt.
- 4 Das FA setzte die Mehrsteuer aufgrund der Anwendung des Regelsteuersatzes zunächst für das Jahr 2006 fest. Nach

erfolglosen Einspruchsverfahren hob das Finanzgericht (FG) den Änderungsbescheid auf, da die Steuer bereits für die Jahre der Entgeltverrechnung 2003 bis 2005 (Streitjahre) festzusetzen sei. Daraufhin erließ das FA dem entsprechende Änderungsbescheide für die Streitjahre und wies die diesbezüglichen Einsprüche als unbegründet zurück. Die hiergegen eingelegten Klagen verband das FG zu einem Verfahren und wies die Klage ab.

- 5 Nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1315 veröffentlichten Urteil erbrachte die Klägerin mit der Erstellung der Studie im Rahmen eines BgA als Unternehmer steuerpflichtige Leistungen. Auf diese sei § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nicht anzuwenden, da die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 9 AO nicht vorlägen. Im Falle eines BgA sei dieser selbst der maßgebliche Träger, so dass die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO unmittelbar auf der Ebene des BgA vorliegen müssten. Dieser habe den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen zu entsprechen. Zudem fehle es auch an einer Finanzierung aus Zuwendungen der öffentlichen Hand, da die Klägerin als juristische Person des öffentlichen Rechts selbst Bestandteil der öffentlichen Hand sei. Haushaltsrechtlich finanziere sich die Klägerin nicht aus Zuwendungen, sondern aus Zuschüssen. Zu beachten sei auch der Zusammenhang zu den Steuerbefreiungen für die Auftragsforschung im Körperschaft- und Gewerbesteuerrecht. Eine Steuersatzermäßigung sei auch mit Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Richtlinie 77/388/EWG) i.V.m. Anhang H Nr. 14 nicht zu vereinbaren, wie sich aus der hierzu ergangenen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) ergebe. Es liege auch kein Zweckbetrieb nach § 65 AO vor. Die Steuer sei entsprechend der Entgeltverrechnung entstanden.
- 6 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision. Träger i.S. von § 68 Nr. 9 AO sei nicht der BgA, sondern die juristische Person und damit die Klägerin. Dies ergebe sich aus einer Auslegung nach dem Wortlaut, der zwischen Träger und Einrichtung unterscheide. Auch die Finanzverwaltung sehe die Körperschaft als Träger an. Bezugssubjekt der Gemeinnützigkeit sei nach der Rechtsprechung des BFH die Trägerkörperschaft, da der BgA nicht handlungsfähig sei. Die Sicherstellung des Finanzierungserfordernisses verlange nach einem Steuersubjekt. Dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft des Zivilrechts entspreche der BgA bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Maßgeblich sei die Finanzierung der Einrichtung, nicht die des Zweckbetriebs. Bestätigt werde dies durch Sinn und Zweck der Regelung. Durch § 68 Nr. 9 AO sollte die Auftragsforschung wieder als steuerfreier Zweckbetrieb erfasst werden. Es drohe ein Gleichheitsverstoß, wenn sich eine überwiegend aus staatlichen Zuwendungen finanzierende gemeinnützige Körperschaft in privater Trägerschaft, die einen sich ausschließlich aus den Einnahmen finanzierenden Auftragsforschungsbetrieb unterhalte, auf die Zweckbetriebseigenschaft berufen könne. Das FG habe zudem der Einführung von Befreiungstatbeständen bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer falsches Gewicht beigemessen. Unabhängig hiervon habe sich die Klägerin aus öffentlichen Mitteln finanziert. Eine haushaltsrechtliche Betrachtung vermöge nicht zu überzeugen. Sie sei nicht Teil der öffentlichen Verwaltung. Es liege auch ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor. Die von ihr durchgeführten Studien hätten dazu gedient, die Wirksamkeit der Akupunktur zu erforschen. Es sei um die Erstattungspflicht durch gesetzliche Krankenkassen gegangen. Damit habe sie einen unverzichtbaren Beitrag für die Verbesserung der sozialen Sicherheit geleistet. Zu berücksichtigen seien auch unionsrechtliche Reformvorschläge.
- 7 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 vom 11.02.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.09.2016 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2003 um ... € und die Umsatzsteuer 2004 um ... € niedriger festgesetzt werden, ferner den Umsatzsteuerbescheid 2005 i.d.F. des Änderungsbescheids vom 12.08.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25.10.2016 dahingehend zu ändern, dass die bisher festgesetzte Umsatzsteuer um ... € reduziert wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 9 Die Zweckbetriebsvoraussetzungen müssten beim BgA, nicht bei der Klägerin vorliegen. Als Träger könne auch die Institution angesehen werden. Aus dem Finanzierungserfordernis ergäben sich keine Handlungsverpflichtungen.

## Entscheidungsgründe

- 10** Die Revision der Klägerin ist begründet und die Sache mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin hat als Unternehmer steuerbare und steuerpflichtige Leistungen bei der entgeltlichen Erstellung einer Studie erbracht. Zur Frage des hieraus anzuwendenden Steuersatzes hat das FG die Zweckbetriebseigenschaft nach § 68 Nr. 9 AO zu Unrecht im Hinblick auf das dort vorgesehene Finanzierungserfordernis verneint. Die Sache ist nicht spruchreif, da keine hinreichenden Feststellungen zu einer nach dieser Vorschrift begünstigten Tätigkeit vorliegen.
- 11** 1. Die Leistungen der Klägerin sind steuerbar.
- 12** a) Nach ständiger BFH-Rechtsprechung ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts bei richtlinienkonformer Auslegung von § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche und damit eine nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausübt, die sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung heraushebt. Handelt sie dabei nachhaltig auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es auf weitere Voraussetzungen nicht an. Gestattet z.B. eine Gemeinde gegen Entgelt die Nutzung einer Sporthalle und Freizeithalle, ist sie gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 KStG als Unternehmer tätig, wenn sie ihre Leistung entweder auf zivilrechtlicher Grundlage oder --im Wettbewerb zu Privaten-- auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbringt (vgl. z.B. zuletzt Senatsurteile vom 10.11.2011 - V R 41/10, BFHE 235, 554, BStBl II 2017, 869, und vom 01.12.2011 - V R 1/11, BFHE 236, 235, BStBl II 2017, 834). Der Senat hält an dieser für Besteuerungszeiträume vor Inkrafttreten von § 2b UStG ergangenen Rechtsprechung und damit auch für die Streitjahre weiter fest.
- 13** b) Danach erbrachte die Klägerin als Unternehmer steuerbare Leistungen. Grundlage ihrer nachhaltig auf einen Zeitraum von mehreren Jahren angelegten Tätigkeit war ein zivilrechtlich abgeschlossener Vertrag, mit dem sich die Klägerin zur Erstellung einer Studie gegen Entgelt verpflichtete.
- 14** 2. Die Leistungen der Klägerin sind auch steuerpflichtig.
- 15** § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG in der bis 31.12.2003 geltenden Fassung befreite die Umsätze der staatlichen Hochschulen aus Forschungstätigkeit. Nicht zur Forschungstätigkeit gehörten Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie Tätigkeiten ohne Forschungsbezug. Diese Vorschrift ist gemäß § 27 Abs. 10 UStG auf Antrag auf vor dem 01.01.2005 erbrachte Umsätze der staatlichen Hochschulen aus Forschungstätigkeit anzuwenden, wenn die Leistungen auf einem Vertrag beruhen, der vor dem 03.09.2003 abgeschlossen worden ist.
- 16** Nach § 27 Abs. 10 UStG sind die Leistungen der Klägerin nicht steuerfrei. Sie hat bis zum maßgeblichen Schluss der letzten mündlichen Verhandlung beim FG nicht den für die Steuerfreiheit erforderlichen Antrag gestellt. Daher hat der erkennende Senat nicht zu entscheiden, ob diese Vorschrift eine Steuerfreiheit von Anzahlungen in den Streitjahren 2003 und 2004 auf eine erst mit dem Abschluss der Studie nach dem 01.01.2005 --als Umsatz-- erbrachte Leistung ermöglicht und ob es dem erkennenden Senat überhaupt möglich ist, diese Vorschrift im Hinblick auf die vom EuGH (Urteil Kommission/ Deutschland vom 20.06.2002 - C-287/00, EU:C:2002:388) bereits zuvor festgestellte Richtlinienwidrigkeit von § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG anzuwenden.
- 17** 3. Das FG hat zu Unrecht die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Hinblick auf die sich aus § 68 Nr. 9 AO ergebenden Finanzierungserfordernisse verneint. Für die Finanzierung eines Trägers einer Wissenschafts- und Forschungseinrichtung kommt es auf den Mitteltransfer an, der ihm ohne eigene Gegenleistung zufließt.
- 18** a) § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG ermäßigt den Steuersatz für die Leistungen der nach §§ 51 ff. AO steuerbegünstigten Körperschaften. Dies gilt gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO für die Leistungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nur, wenn es sich bei diesem um einen Zweckbetrieb handelt. Unabhängig von den Bedingungen der allgemeinen Definition in § 65 AO sind auch "Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen" Zweckbetriebe unter den Voraussetzungen von § 68 Nr. 9 AO. Dies gilt für "Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug".
- 19** Unionsrechtlich beruhte dies in den Streitjahren auf Art. 12 Abs. 3 Buchst. a der Richtlinie 77/388/EWG i.V.m.

Anhang H Nr. 14. Danach waren die Mitgliedstaaten ermächtigt, einen ermäßigten Steuersatz für die "Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht nach Artikel 13 steuerbefreit sind", anzuwenden. Auf dieser Grundlage durften die Mitgliedstaaten allerdings "nicht auf alle gemeinnützigen Leistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden ..., sondern nur auf diejenigen, die von Einrichtungen erbracht werden, die sowohl gemeinnützig als auch für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig sind" (EuGH-Urteil Kommission/Frankreich vom 17.06.2010 - C-492/08, EU:C:2010:348, Rz 43).

- 20** Eine unionsrechtliche Grundlage für eine allgemeine Steuersatzermäßigung der Leistungen der Träger von Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. § 68 Nr. 9 AO besteht somit nicht. Wie der erkennende Senat hierzu bereits ausdrücklich entschieden hat (BFH-Urteil vom 10.08.2016 - V R 11/15, BFHE 255, 293, BStBl II 2016, 113, unter III.2.c), führt dies zu einer einschränkenden Auslegung der Begriffe, die eine Steuersatzermäßigung über den unionsrechtlich zulässigen Rahmen hinaus ermöglichen.
- 21** b) Entgegen dem Urteil des FG liegen die Finanzierungsvoraussetzungen in der Person der Klägerin des § 68 Nr. 9 Satz 1 AO vor.
- 22** aa) Die vom FG aufgeworfene Frage, ob für das Finanzierungserfordernis auf die juristische Person des öffentlichen Rechts oder deren "BgA" abzustellen ist, stellt sich nicht. Denn für die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist das Vorliegen eines derartigen "BgA" unerheblich, so dass auch für das Finanzierungserfordernis im Rahmen der umsatzsteuerrechtlichen Betrachtung nicht hierauf abzustellen ist.
- 23** bb) Unzutreffend ist die Annahme des FG, dass es sich bei der Finanzierung der Klägerin aus Haushaltsmitteln nicht um Zuwendungen der öffentlichen Hand gehandelt habe. Denn nach der Rechtsprechung des BFH gehört zu den "Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung" der "Mitteltransfer, der der Körperschaft ohne eigene Gegenleistung zufließt" (BFH-Urteil vom 04.04.2007 - I R 76/05, BFHE 217, 1, BStBl II 2007, 631, unter II.3.a aa). Dies trifft auch auf die Haushaltsfinanzierung der Klägerin zu, wie sie zutreffend geltend macht.
- 24** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht entscheiden, ob die weiteren Voraussetzungen für die Zweckbetriebseigenschaft vorliegen, da das FG zu den von der Klägerin ausgeübten Tätigkeiten --ausgehend von seinem Rechtsstandpunkt-- keine Feststellungen getroffen hat. Hierzu weist der erkennende Senat vorsorglich auf Folgendes hin:
- 25** a) § 68 Nr. 9 AO begünstigt Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen und damit wissenschaftliche und forschende Tätigkeiten, die der Träger derartiger Einrichtungen gegen Entgelt erbringt. Die Begriffe Wissenschaft und Forschung sind dabei im Bereich der Umsatzbesteuerung entgeltlicher Leistungen bereits aus Gründen des Unionsrechts, das hierfür keine Steuersatzbegünstigung vorsieht, eng auszulegen (s. oben II.3.a).
- 26** b) Eine enge Auslegung wird zudem durch den Willen des historischen Gesetzgebers bestätigt. Wie sich aus der amtlichen Gesetzesbegründung (BTDrucks 13/4839, S. 89) ergibt, wird die "Zweckbetriebsfiktion ... auf Forschungseinrichtungen beschränkt, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren. Dies trägt dem Grundsatz Rechnung, daß Forschungseinrichtungen wegen ihrer Eigen- oder Grundlagenforschung gemeinnützig sind und Steuervergünstigungen nur zu rechtfertigen sind, wenn das Schwergewicht der Tätigkeit in diesem Bereich liegt. Die Auftragsforschung kann nur als für den Transfer der Forschungsergebnisse notwendige Nebentätigkeit in die Steuervergünstigung einbezogen werden. Ohne die Begrenzung der Zweckbetriebsfiktion wären, im Gegensatz zum geltendem Recht, auch Forschungseinrichtungen gemeinnützig und insgesamt steuerbegünstigt, die ausschließlich Auftragsforschung für Unternehmen betreiben. Dies ist aus Wettbewerbsgründen nicht hinnehmbar". Dementsprechend gehören zum Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 9 AO nur notwendige Nebentätigkeiten zur Eigen- und Grundlagenforschung (vgl. dazu auch Wäger, in Lüdcke/Mellinghoff/Rödter, Festschrift Gosch, 2016, 427 ff., 435).
- 27** c) Bei seiner Entscheidung wird das FG auch zu berücksichtigen haben, ob die Klägerin die von ihr als zweckbetriebszugehörig angesehene Tätigkeit selbst oder durch Unterauftragnehmer (Subunternehmer) erbracht hat. Letzteres spricht gegen die Verwertung eigener Forschungsergebnisse als Nebentätigkeit.
- 28** d) Im Übrigen kann die Klägerin im Hinblick auf die unionsrechtlichen Grundlagen nicht geltend machen, dass sich eine --unionsrechtlich erforderliche-- soziale Zielsetzung daraus ergebe, dass sie eine Studie für gesetzliche

Krankenkassen zur Entscheidung über den Umfang der von diesen erbrachten Leistungen erstellt habe. Denn aus der Erbringung einer einzelnen Leistung folgt nicht, dass es sich bei dem Leistungserbringer um eine Einrichtung handelt, die --wie es das Unionsrecht erfordert (s. oben II.3.a)-- sowohl gemeinnützig als auch für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig ist.

- 29** e) Für Auftragsforschung liegt schließlich auch nicht die Zweckbetriebsvoraussetzung des § 65 AO vor (BFH-Urteil vom 30.11.1995 - V R 29/91, BFHE 179, 447, BStBl II 1997, 189, unter II.2.c).
- 30** 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)