

Dipl.-Kfm. Dr. Michael Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, und Dr. Fabian Schmitz-Herscheidt, LL.M., Rechtsanwalt

## Steuerbefreiung von Forschungseinrichtungen

In seinem Urteil vom 4. 4. 2007 – I R 76/05 hat der BFH die bislang ungeklärte, für die Praxis sehr relevante Frage entschieden, ob gemeinnützige Forschungseinrichtungen, welche Auftragsforschung in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreiben, ihre Steuerbefreiung insgesamt und automatisch verlieren oder ob sie außerhalb des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs steuerbegünstigt sein können. Die Autoren nehmen dieses Urteil zum Anlass, die gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung der Auftragsforschung in ihrem Gesamtkontext darzustellen und Konsequenzen der neuen Rechtsprechung für die Praxis aufzuzeigen.

### I. Einleitung

Die Auftragsforschung ist seit einem guten Jahrzehnt Gegenstand mehrerer wichtiger höchstrichterlicher und gesetzgeberischer Entscheidungen. Nachdem sie zunächst in der Praxis steuerbefreit war,<sup>1</sup> entschied der BFH<sup>2</sup> im Urteil vom 30. 11. 1995, dass Auftragsforschung grundsätzlich eine steuerpflichtige Tätigkeit sei. Um die Auftragsforschung als notwendige Ergänzung der steuerfreien Eigenforschung<sup>3</sup> ebenfalls steuerbegünstigt zu belassen,<sup>4</sup> führte der Gesetzgeber durch das Jahressteuergesetz 1997<sup>5</sup> den § 68 Nr. 9 AO ein, wonach eine Forschungseinrichtung ihre Auftragsforschung in einem steuerfreien Zweckbetrieb betreiben kann, wenn sie bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Weil öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen diese Voraussetzungen zumeist nicht einhalten können,<sup>6</sup> wurde durch das Steueränderungsgesetz vom 15. 12. 2003<sup>7</sup> zusätzlich die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Forschungseinrichtungen umfassend und ohne weitere Voraussetzungen von der Körperschaftsteuer (§ 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG) und von der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 30 GewStG) befreit. Öffentlich-rechtliche Forschungseinrichtungen werden hierdurch bevorzugt,<sup>8</sup> obwohl es offiziell nur zu einer „Gleichbehandlung“ mit gemeinnützigen Einrichtungen kommen sollte.<sup>9</sup>

Im Einzelnen unterliegt die Steuerbefreiung der Auftragsforschung gemeinnütziger Forschungseinrichtungen hohen Anforderungen, die nunmehr durch ein neues Urteil des BFH<sup>10</sup> weiter konkretisiert wurden.

### II. Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung der Auftragsforschung

Steuerpflichtige Körperschaften können unter den Voraussetzungen des Gemeinnützigkeitsrechts gem. §§ 51 ff. AO von der Ertragsteuer befreit werden, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG. Umsatzsteuerlich gilt für die Leistungen gemeinnütziger Körperschaften grundsätzlich ein ermäßigter Steuersatz von 7%, § 12 Abs. 2 Nr. 8 a Satz 1 UStG.

#### 1. Gemeinnützige Körperschaft

Steuerbegünstigt gem. §§ 51 ff. AO ist eine Körperschaft, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt. Eine Körperschaft verfolgt gem. § 52 AO gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist,

die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO sind als Förderung der Allgemeinheit insbesondere die Förderung von Wissenschaft und Forschung anzuerkennen. Für die Definition der Forschung wird auf § 51 Abs. 1 Nr. 2 lit. u) Satz 4 lit. aa) EStG zurückgegriffen, wonach Forschung der Gewinnung von neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen und Erfahrungen allgemeiner Art dient.<sup>11</sup> Forschungseinrichtungen mit dieser Zielsetzung verfolgen damit grundsätzlich gemeinnützige Zwecke i. S. d. § 52 AO.<sup>12</sup>

*Ausschließlichkeit* bedeutet, dass die Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt, § 56 AO. Eine Körperschaft verfolgt *unmittelbar* ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht, § 57 AO. Die Förderung geschieht *selbstlos*, wenn nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden und wenn weitere Voraussetzungen erfüllt sind, u. a. eine Mittelverwendung für die satzungsmäßigen Zwecke sowie eine zeitnahe Mittelverwendung spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr (§ 55 AO). Die Erfüllung der vorbeschriebenen Voraussetzungen muss sich gem. §§ 59 bis 61 AO schließlich aus der Satzung bzw. Verfassung sowie der tatsächlichen Geschäftsführung ergeben.

#### 2. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Die Steuerbefreiung oder -vergünstigung gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG, § 12 Abs. 2 Nr. 8 a Satz 2 UStG, § 64 AO. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist gem. § 14 AO 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. Eine nachhaltige Tätigkeit ist eine solche, die auf Wiederholung angelegt ist.<sup>13</sup> Forschungseinrichtungen, die im Interesse, nach den Vorgaben und gegen Entgelt eines Auftragsgebers Auftragsforschung<sup>14</sup> betreiben, erzielen hierdurch Ein-

1 Tipke, in: Tipke/Kruse, AO, FGO, § 68 AO Rn. 11; J. Thiel, DB 1996, 1944, 1946.

2 BFH, 30. 11. 1995 – V R 29/91, BStBl. II 1997, 189, BB 1996, 727.

3 Eigenforschung ist Forschung ohne Gegenleistung und ohne konkreten Auftrag.

4 Gesetzesbegründung zum JStG 1997, BT-Drs. 13/4839, 88, 89.

5 JStG 1997, 20. 12. 1996, BStBl. I 1996, 1523.

6 Insbesondere fehlt es zumeist an einer den Anforderungen der §§ 59 ff. AO entsprechenden Satzung, da die Verfassung oder Errichtungsverordnung der Körperschaft des öffentlichen Rechts diesen speziellen Anforderungen nicht gerecht werden kann.

7 BGBl. I 2003, 2645; BStBl. I 2003, 710.

8 Jost, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Rn. 276 b.

9 Begründung zum StÄndG 2003, BT-Drs. 15/1945, 12.

10 BFH, 4. 4. 2007 – I R 76/05, BB 2007, 1490 Ls, DStR 2007, 1121, DB 2007, 1443.

11 Uterhark, in: Schwarz, AO, § 52 Rn. 23.

12 Etwa Gersch, in: Klein, AO, 9. Auflage 2006, § 52 Rn. 16.

13 Vgl. BFH, 10. 12. 1998 – III R 61/97, BStBl. II 1999, 390, BB 1999, 1468, zu § 15 Abs. 2 EStG.

14 Zur Definition Gersch, in: Klein, AO, 9. Auflage 2006, § 68 Rn. 12.

Kaufmann | Schmitz-Herscheid | Steuerbefreiung von Forschungseinrichtungen

nahmen. Die Auftragsforschung wird in der Regel auch selbständig und nachhaltig ausgeübt. Damit wird durch Auftragsforschung regelmäßig ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet.

Forschungseinrichtungen, welche ihre Forschung nicht im Interesse, nach den Vorgaben und gegen Entgelt eines Auftragsgebers durchführen, betreiben hingegen keine Auftragsforschung, sondern sog. Eigenforschung. Die Finanzierung erfolgt z. B. durch Spenden, Zuschüsse von öffentlich-rechtlichen Einrichtungen oder ähnliche Leistungen, die nicht den Charakter einer Gegenleistung besitzen. Hierbei handelt es sich nicht um Einnahmen i. S. d. § 14 AO, da der Begriff der Einnahme i. S. d. § 14 AO eine finale Verknüpfung mit der Tätigkeit voraussetzt („durch die“), wozu die Einnahme einen Entgeltcharakter aufweisen muss.<sup>15</sup> Damit begründet eine Forschungseinrichtung durch Eigenforschung regelmäßig keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Vielmehr handelt es sich um den originär gemeinnützigen Bereich gem. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO.<sup>16</sup>

### 3. Zweckbetrieb gem. § 68 Nr. 9 AO

Die Steuerbefreiung bleibt aber erhalten, wenn ein Zweckbetrieb besteht. Nach § 65 Nr. 1–3 AO handelt es sich um einen Zweckbetrieb, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (Nr. 1), wenn die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (Nr. 2) und wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nichtbegünstigten Betrieben nicht übermäßig in Wettbewerb tritt (Nr. 3).

Als Sonderregelung sieht § 68 Nr. 9 Satz 1 AO vor, dass Zweckbetriebe auch Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen sind, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Der Wissenschaft und Forschung dient ausdrücklich auch die Auftragsforschung, § 68 Nr. 9 Satz 2 AO. Diese Formulierung ist insofern irreführend, als sie nahe legt, die gesamte Wissenschafts- oder Forschungseinrichtung sei Zweckbetrieb und damit wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ohne Differenzierung zwischen Eigenforschung und Auftragsforschung. Wie oben beschrieben, ist die Eigenforschung selbst kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und kann damit auch kein Zweckbetrieb sein. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist lediglich die Auftragsforschung. Sie kann Zweckbetrieb sein, wenn sich ihr Träger überwiegend durch Zuwendungen i. S. d. § 68 Nr. 9 AO finanziert. § 68 Nr. 9 AO stellt nach seinem Wortlaut also nur deshalb auf „Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen“ ab, weil es für die Frage der Finanzierung nicht nur auf die Finanzierung des Zweckbetriebs ankommt, sondern auf die Gesamtfinanzierung des Forschungsträgers.<sup>17</sup>

#### a) Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen

Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen i. S. d. § 68 Nr. 9 AO sind Körperschaften, deren satzungsmäßiger Zweck die Förderung von Wissenschaft und Forschung ist, wobei die Körperschaft selbst forschend tätig sein muss.<sup>18</sup> Keine begünstigten Tätigkeiten sind hingegen die Übernahme von Projektträgerschaften sowie die Anwendung und Verwertung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse.<sup>19</sup> Beispielhaft sind hier etwa die Fertigung marktfähiger Produkte oder – vorbehaltlich einer Einzelfallprüfung – die Anfertigung von Gutachten zu nennen.

#### b) Zuwendungen

Forschungseinrichtungen unterhalten gem. § 68 Nr. 9 Satz 1 AO nur dann einen Zweckbetrieb, wenn sie sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Ver-

mögensverwaltung finanzieren. Hintergrund dieser Regelung ist, dass Forschungseinrichtungen nicht gemeinnützig sein sollen, wenn sie ausschließlich Auftragsforschung für gewerbliche Unternehmen betreiben.<sup>20</sup> Zuwendung in diesem Sinne ist ein Mitteltransfer, der der Körperschaft ohne eigene Gegenleistung zufließt.<sup>21</sup> Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 4. 4. 2007 erneut klargestellt.<sup>22</sup> Unter den Begriff der Zuwendung fallen hiernach unentgeltliche Leistungen wie etwa Spenden, Mitgliedsbeiträge, Projektförderungszahlungen und Zahlungen, durch die eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemein politischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefördert werden soll.<sup>23</sup> Keine Zuwendungen i. S. d. § 68 Nr. 9 AO sind hingegen Entgelte, die als Gegenleistung für eine konkrete Tätigkeit im Interesse des Auftraggebers geleistet werden. Ist Auftraggeber etwa ein Ministerium und handelt es sich um sog. Ressortforschung, wird die Forschung regelmäßig im Rahmen gegenseitiger Verträge erbracht und ist damit keine Zuwendung.<sup>24</sup>

Hieraus ergibt sich eine wichtige Konsequenz für die Auftragsforschung: Diese wird im Interesse und gegen Entgelt eines Auftraggebers erbracht. Als Gegenleistung erwartet der Auftraggeber etwa, die Forschungsergebnisse zu erhalten und ggf. verwerten zu dürfen. Sein Entgelt kann damit nicht als Zuwendung i. S. d. § 68 Nr. 9 AO gelten.<sup>25</sup> Damit können Forschungseinrichtungen mit dem Bereich der Auftragsforschung allein nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs erfüllen. Die Forschungseinrichtung kann hingegen nur dann einen Zweckbetrieb in Form der Auftragsforschung unterhalten, wenn sie darüber hinaus Eigenforschung leistet und ihre Einnahmen aus dieser Tätigkeit „überwiegen“. Die Auftragsforschung soll nach dem Willen des Gesetzgebers nur als „für den Transfer der Forschungsergebnisse notwendige Nebentätigkeit“ in die Steuervergünstigung einbezogen werden.<sup>26</sup>

#### c) „überwiegend“

Eine „überwiegende“ Finanzierung i. S. d. § 68 Nr. 9 AO bedeutet, dass die Einnahmen zu mehr als 50% aus Quellen stammen müssen, die nicht Gegenleistung für Leistungen der Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen sind.<sup>27</sup> Hierfür kommt der Bereich der Eigenforschung oder einer sonstigen gemeinnützigen Betätigung in Betracht. Ungeklärt ist, ob für dieses Finanzierungserfordernis auf einen Dreijahreszeitraum abzustellen ist, nämlich auf das zu beurteilende Jahr und die beiden vorangegangenen Jahre (so die Verwaltungspraxis<sup>28</sup>), oder in Anlehnung an § 60 Abs. 2 und § 64 Abs. 3 AO nur auf das jeweils zu beurteilende Jahr.<sup>29</sup>

15 Tipke, in: Tipke/Kruse, AO, FGO, § 14 AO Rn. 10; Gersch, in: Klein, AO, 9. Auflage 2006, § 14 Rn. 11.

16 Uterhark, in: Schwarz, AO, § 52 Rn. 24; Gersch (Fn. 12), § 52 Rn. 16.

17 Strahl, DStR 2006, 1012, nimmt an, die gesamte Wissenschafts- und Forschungseinrichtung sei Zweckbetrieb, es handle sich um eine Zweckbetriebsfiktion.

18 Uterhark, in: Schwarz, AO, § 68 Rn. 12 unter Bezugnahme auf BMF, 22. 9. 1999, BStBl. I 1999, 944.

19 BMF, 22. 9. 1999 (Fn. 18), 944, unter IV.

20 BT-Drs. 13/4839, 89; Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 8. Auflage 2003, Tz. 2.19.10, S. 297.

21 Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 68 AO Rn. 25; Uterhark, in: Schwarz, AO, § 68 Rn. 12.

22 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10) unter II 3 a, aa.

23 BFH, 15. 10. 1998, BFH/NV 1999, 833; vgl. hierzu auch den Zuschussbegriff im Umsatzsteuerrecht, dazu BMF, 15. 8. 2006 – IV A 5 – S 7200 – 59/06, DStR 2006, 1551.

24 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10) unter II 3 a, aa.

25 BFH, 19. 10. 2000 – III R 50/97, HFR 2001, 473.

26 BT-Drs. 13/4839, 89.

27 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10) unter II 3 a; Uterhark, in: Schwarz, AO, FGO, § 68 AO Rn. 12; ausführlich Jost, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Rn. 276d ff.

28 BMF, 22. 9. 1999 (Fn. 18), unter III 5.

29 So FG Köln, 22. 6. 2005 – 13 K 3420/04, EFG 2005, 1492; Jost, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt (Fn. 27), § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Rn. 276 f.; Buchna, Gemeinnützig-

Richtigerweise ist lediglich auf das aktuell zu beurteilende Jahr abzustellen, weil das Gesetz – anders als etwa in § 61 Abs. 3 AO – im Bereich des § 68 Nr. 9 AO keine Durchbrechung des Prinzips einer Besteuerung nach dem Veranlagungszeitraum vorsieht. Außerdem würde durch ein Abstellen auf einen Dreijahreszeitraum solchen Körperschaften, die ihre Tätigkeit umstrukturieren zugunsten einer höheren „Zuwendungs“-Quote, die Steuerbefreiung ohne hinreichenden Grund versagt. Der von der Finanzverwaltung angewandte Dreijahreszeitraum ist daher willkürlich und abzulehnen.

#### d) Weitere Voraussetzungen des Zweckbetriebs

Sofern ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO erfüllt, ist er damit steuerbegünstigter Zweckbetrieb. Er muss nicht die weiteren Voraussetzungen des § 65 AO erfüllen.<sup>30</sup> So muss etwa der Geschäftsbetrieb nicht gem. § 65 Nr. 2 AO für die steuerbegünstigten Zwecke erforderlich sein. Dies ergibt sich aus der Formulierung des § 68 AO, wonach „Zweckbetriebe“ die aufgelisteten Betriebe sind. Hierdurch stellt der Gesetzgeber klar, dass ein Betrieb, der die Kriterien eines der in § 68 AO genannten Zweckbetriebe erfüllt, automatisch ohne weitere Voraussetzungen steuerbegünstigt ist. Der umgekehrte Schluss, wonach eine nicht nach § 68 Nr. 9 AO begünstigte Körperschaft auch nicht durch Erfüllung der allgemeinen Kriterien des § 65 AO als steuerbegünstigte Körperschaft eingestuft werden könnte,<sup>31</sup> ist hingegen unrichtig.<sup>32</sup> Denn § 68 AO enthält ausdrücklich („auch“) nur eine beispielhafte und nicht abschließende Aufzählung von Zweckbetrieben. Damit ist – auch wenn ein Betrieb in den potenziellen Anwendungsbereich des § 68 Nr. 9 AO fällt – nicht ausgeschlossen, dass eine Körperschaft ausschließlich aufgrund der allgemeinen Kriterien des § 65 AO einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb betreiben kann.

Im Fall der Auftragsforschung sind aber ohnehin regelmäßig die Voraussetzungen des § 65 AO nicht erfüllt, da der steuerbegünstigte Zweck „Forschung“ in aller Regel auch durch Eigenforschung, also ohne wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, erfüllt werden kann und es daher an der Erforderlichkeit des Geschäftsbetriebs für die Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks fehlt (§ 65 Nr. 2 AO).<sup>33</sup>

### III. Besondere Bedeutung des BFH-Urteils vom 4. 4. 2007

#### 1. Selbstlosigkeit

Sofern eine Forschungseinrichtung mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Auftragsforschung) die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO nicht erfüllt, weil etwa die Einnahmen aus der Auftragsforschung die übrigen Zuwendungen überwiegen, stellt sich die weitere Frage, ob der Bereich der gemeinnützigen Eigenforschung steuerbegünstigt sein kann. Dieselbe Frage stellt sich ebenso für jede andere gemeinnützige Tätigkeit derselben Körperschaft. Hierzu gab es bislang keine höchstrichterliche Entscheidung.

Der BFH hat nunmehr entschieden, dass neben dem steuerpflichtigen Geschäftsbetrieb „Auftragsforschung“ die Steuerbefreiung für den gemeinnützigen Bereich der Eigenforschung bzw. für jeden anderen gemeinnützigen Bereich derselben Körperschaft nicht automatisch und vollständig entfällt.<sup>34</sup> Dagegen war die Vorinstanz, das FG Köln,<sup>35</sup> in Übereinstimmung mit einigen Stimmen aus der Literatur<sup>36</sup> und der Verwaltung<sup>37</sup> davon ausgegangen, § 68 Nr. 9 AO sei aufgrund der besonderen Gesetzeshistorie nicht nur eine Spezialvorschrift für den Begriff des Zweckbetriebs gem. § 65 AO, sondern auch für die Selbstlosigkeit gem. § 55 AO. Eine Forschungseinrichtung, welche mit ihrer Auftragsforschung die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO nicht erfüllt, verfolge automatisch in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke,

so dass es an der Selbstlosigkeit i. S. d. § 55 AO fehle. Deshalb waren im Schrifttum bereits einige Gestaltungshinweise für die Praxis gegeben worden, Einrichtungen der Auftragsforschung möglichst als Tochter-GmbH zu betreiben, um nicht den gemeinnützigen Bereich einer Körperschaft zu „infiltrieren“.<sup>38</sup>

Nach Auffassung des BFH gelten im Bereich des § 68 Nr. 9 AO hingegen keine besonderen Regeln.<sup>39</sup> Vielmehr führe die Nichterfüllung der Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO lediglich dazu, dass die Körperschaft mit ihrer Auftragsforschung einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreibe. Ihre übrige Tätigkeit (Eigenforschung/andere gemeinnützige Tätigkeit) könne durchaus steuerbefreit sein gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG / § 3 Nr. 6 GewStG.<sup>40</sup> Sie verfolge aber dann in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke und verstoße somit gegen § 55 AO, wenn sie „vorrangig und nicht nur nebenbei ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen oder die ihrer Mitglieder fördere“.<sup>41</sup> Hierbei soll es darauf ankommen, ob die wirtschaftliche oder die gemeinnützige Aktivität der Körperschaft das Gepräge gebe.<sup>42</sup> Unschädlich sei es, wenn die Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalte und die nicht begünstigten Aktivitäten (Auftragsforschung) die gemeinnützigen Aktivitäten (z. B. Eigenforschung) zahlenmäßig überstiegen.<sup>43</sup> Maßgeblich sei vielmehr, ob das Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft zweckgerichtet für die ideellen Zwecke eingesetzt werde und die Einnahmen aus der nicht begünstigten Tätigkeit für die begünstigte Tätigkeit verwendet würden. Wirtschaftliche Tätigkeiten zur Erhöhung der Einkünfte mit dem Ziel, den gemeinnützigen Satzungszweck durch Zuwendungen von Mitteln zu fördern, seien mithin nicht schädlich.<sup>44</sup>

Aufgrund dieser klarstellenden Rechtsprechung des BFH kann auch die Praxisempfehlung, Einrichtungen der Auftragsforschung als Tochter-GmbH zu führen, nur unter der Einschränkung gelten, dass unter Anwendung der beschriebenen Kriterien des BFH die Körperschaft ohne Ausgliederung ihre gesamte Steuerbefreiung verlieren würde.

#### 2. Ausschließlichkeit

Der BFH wies im entschiedenen Fall weiterhin darauf hin, die Steuerbefreiung gehe auch dann insgesamt verloren, wenn die Auftragsforschung zum Selbstzweck werde und hierdurch gegen das Ausschließlichkeitskriterium des § 56 AO verstoßen werde.<sup>45</sup>

keit im Steuerrecht, Tz. 2.19.10, S. 298. Der BFH ließ diese Frage im Urteil vom 4. 4. 2007 (Fn. 10), unter II 3 a bb), ausdrücklich offen (obwohl u. a. auch wegen dieser Frage die Vorinstanz die Revision zugelassen hatte).

30 BFH, 4. 6. 2003 – I R 25/02, BStBl. II 2004, 660, BB 2003, 2222 Ls, zu § 68 Nr. 3 AO; BFH, 18. 1. 1995, BStBl. II 1995, 446; BMF, 22. 9. 1999 (Fn. 18), unter III 2.

31 So BMF, 22. 9. 1999 (Fn. 18), unter III 2.

32 Jost, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt (Fn. 27), § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Rn. 276f.; Gersch, in: Klein, AO, 9. Auflage 2006, § 68 Rn. 12; Strahl, DStR 2000, 2163, 2167.

33 So auch im entschiedenen Fall des BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10).

34 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10) unter II 3 c.

35 FG Köln, 22. 6. 2005 – 13 K 3420/04, EFG 2005, 1492.

36 Uterhark, in: Schwarz, AO, FGO, § 68 AO Rn. 12; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Auflage 2005, § 6 Rn. 106

37 BMF, 22. 9. 1999 (Fn. 18), unter I 5; dagegen bereits Jost, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt (Fn. 27), § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Rn. 276 m.

38 Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 6 Rn. 106; Strahl DStR 2000, 2163, 2168 ff.

39 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10), unter II 3 c.

40 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10), unter II 3 c; BFH, 7. 8. 2002 – I R 84/01, BFHE 200, 191, BB 2003, 995; ebenso Jost, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt (Fn. 27), § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG n. F. Rn. 276 m; Strahl, DStR 2000, 2163, 2167.

41 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10), unter II 3 c aa; ebenso bereits BFH, 23. 10. 1991 – I R 19/91, BFHE 165, 484, BStBl. II 1992, 62, BB 1992, 842.

42 Zur sog. Gepragetheorie etwa Schauhoff (Fn. 38), § 6 Rn. 112.

43 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10); BFH 15. 7. 1998 – I R 156/94, BB 1998, 2295, DStR 1998, 1710.

44 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10); Strahl, DStR 2000, 2163, 2167 m. w. N.

45 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10), unter II 3 c bb.

**Einkommensteuer**

Die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs werde zum Selbstzweck, wenn sie in der Gesamtschau neben die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks trete und nicht lediglich zur Unterstützung – auch im finanziellen Sinne – der gemeinnützigen Zwecke betrieben werde. Sei hingegen der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht untergeordnet, sondern ein vom gemeinnützigen Zweck losgelöster Zweck oder gar der Hauptzweck der Körperschaft, werde der steuerbegünstigte Zweck nicht ausschließlich i.S.d. § 56 AO verfolgt und könne die Betätigung nicht in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Teil aufgeteilt werden.<sup>46</sup> Bei einer Forschungseinrichtung sei davon auszugehen, dass der Zuwachs an Wissen und Erfahrung der wissenschaftlichen Mitarbeiter, der mit jedem Auftrag einhergehe, für die Annahme einer Unterordnung der Auftragsforschung unter den gemeinnützigen Zweck der Körperschaft allein nicht ausreiche. Vielmehr sei auf die Gesamtschau der einzelnen Umstände abzustellen, insbesondere des eingesetzten Zeit- und Personalaufwands oder des mit der wirtschaftlichen Tätigkeit einhergehenden Risikos.<sup>47</sup>

**IV. Fazit**

Erbringt eine Forschungseinrichtung neben einer originär gemeinnützigen Tätigkeit (z.B. Eigenforschung) auch Auftragsforschung, begründet sie hierdurch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der nur unter den Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO steuerbegünstigter Zweckbetrieb ist. Hierzu dürfen die Einnahmen aus der Auftragsforschung die Zuwendungen aus dem gemeinnützigen Bereich nicht übersteigen.

Werden diese Kriterien nicht erfüllt, ist hierdurch die Steuerbefreiung der gemeinnützigen Tätigkeiten der Körperschaft jedoch nicht ausgeschlossen. Dies hat der BFH nunmehr im Urteil vom 4. 4. 2007 klargestellt. Dabei muss aber gewährleistet sein, dass

die Körperschaft mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht in erster Linie ihre wirtschaftlichen Interessen verfolgt (kein Verstoß gegen die Selbstlosigkeit gem. § 55 AO) und dass die Auftragsforschung nicht als eigenständiger Zweck neben die Eigenforschung tritt (kein Verstoß gegen die Ausschließlichkeit gem. § 56 AO). Solange diese Voraussetzungen erfüllt werden, besteht in der Praxis keine Notwendigkeit, Forschungseinrichtungen auf Tochterunternehmen auszulagern.

**DR. MICHAEL KAUFMANN**

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater. Studium der Betriebswirtschaftslehre und Promotion an der Universität Münster. Geschäftsführender Gesellschafter der HLB Dr. Schumacher & Partner GmbH in Münster mit besonderem Schwerpunkt in der Prüfung und Beratung von Körperschaften des öffentlichen Rechts und gemeinnütziger Organisationen.

**DR. FABIAN SCHMITZ-HERSCHEIDT, LL.M. (EDIN.)**

Studium der Rechtswissenschaften an der Universität Münster, LL.M.-Studiengang an der University of Edinburgh. Promotion zum Dr. iur. am Institut für Steuerrecht an der Universität Münster. Seit 2005 Rechtsanwalt bei HLB Dr. Schumacher & Partner in Münster. Tätigkeitsschwerpunkt ist die Beratung im Steuer- und Gesellschaftsrecht, insbesondere im Gemeinnützigkeitsrecht.

46 So bereits BFH, 20. 12. 1978 – I R 21/76, BFHE 127, 360; BStBl. II 1976, 496, BB 1979, 496; BFH, 28. 11. 1990 – I R 38/86, BFH/NV 1992, 90. Zur Klärung dieses Sachverhalts wies der BFH im Urteil vom 4. 4. 2007 – I R 76/05 die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurück.

47 BFH, 4. 4. 2007 (Fn. 10), unter II 4.

**EINKOMMENSTEUER****Diebstahl eines betrieblichen PKW während privater Umwegfahrt**

**BFH**, Urteil vom 18. 4. 2007 – XI R 60/04

**VORINSTANZ:** FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 30. 6. 2004 – 2 K 2082/03 (EFG 2005, 24)

**LEITSATZ:**

Wird der zum Betriebsvermögen gehörende PKW eines selbstständig tätigen Arztes während des privat veranlassten Besuchs eines Weihnachtsmarkts auf einem Parkplatz abgestellt und dort gestohlen, ist der Vermögensverlust der privaten Nutzung zuzurechnen und nicht gewinnmindernd zu berücksichtigen.

*ESTG § 4 Abs. 4, § 12 Nr. 1*

**SACHVERHALT:** Der Kläger ist selbständiger Arzt. In seinem Betriebsvermögen befand sich ein PKW, der ihm während eines Besuchs des Weihnachtsmarkts in L am 17. 12. 1995 gestohlen und nicht wiedergefunden wurde. Die Kaskoversicherung war wegen Verletzung einer Obliegenheitsverpflichtung des Klägers von der Regulierung des Schadens befreit. Zum 31. 12. 1995 belief sich der Restbuchwert auf 44761 DM.

Gegen den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Einkommensteuerscheid 1995 vom 28. 3. 2000 legte der Kläger Einspruch ein. Er beantragte die Minderung des Gewinns aus selbständiger Tätigkeit um

den Restbuchwert des entwendeten Fahrzeugs, weil das Fahrzeug im Zeitpunkt des Ausscheidens Betriebsvermögen gewesen sei. Das FA wies den Einspruch zurück.

Mit seiner Klage trug der Kläger vor, die Fahrt selbst sei betrieblich veranlasst gewesen, da er aus beruflichen Gründen einen Kollegen in X habe besuchen wollen. Da er früh angereist sei, habe er die Zeit für einen „Abstecher“ genutzt, um mit seiner Frau einen Weihnachtsmarkt zu besuchen. Das Fahrzeug sei gegen seinen Willen aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, zum Zeitpunkt des Diebstahls fehle es auch an einer konkreten Nutzungshandlung durch ihn. Das einzig brauchbare Kriterium für die Zuordnung des Wertverlustes sei die Betriebsvermögensseigenschaft des Fahrzeugs.

Das FG wies die Klage ab. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH mindere ein Vermögensverlust an einem betrieblichen Fahrzeug anlässlich einer Privatfahrt nicht den Betriebsgewinn. Die private Nutzung des Fahrzeugs umfasse den Umweg in seiner Gesamtheit.

Mit der Revision verfolgte der Kläger sein Klagevorbringen weiter. Es fehle an einer Entnahmehandlung und einem Entnahmewillen. Das FG habe die Rechtsprechung des BFH fehlinterpretiert. Der Diebstahl eines betrieblichen Wirtschaftsgutes stelle einen Fall höherer Gewalt dar, bei dem die Zugehörigkeit des verschwundenen Wirtschaftsgutes zum Betriebs- oder Privatvermögen das Veranlassungsprinzip überlagere und letztendlich die allein ausschlaggebende Bedeutung erlange. Unerheblich sei, ob das Fahrzeug zuvor betrieblich oder privat genutzt worden sei bzw. später genutzt werden sollte. Während des Parkens finde keine Nutzungsentnahme statt und die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen werde nicht unterbrochen.