SEKRETARIAT DER STÄNDIGEN KONFERENZ
DER KULTUSMINISTER DER LÄNDER
IN DER BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND

III C – 4120/4.1

Stellungnahme der Arbeitsgruppe „Umsatzsteuer“ des Hochschulausschusses

BMF-Schreiben vom 27.01.2023 zur „Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Forschungseinrichtungen; Änderung des Abschnitts 2.10 UStAE“

(Stand 15. Dezember 2023)

Anlage: BMF-Schreiben vom 27.01.2023 zur „Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Forschungseinrichtungen; Änderung des Abschnitts 2.10 UStAE“

Im Zusammenhang mit der für die meisten Hochschulen noch bevorstehenden Anwendung des § 2b UStG nach Ablauf des Übergangszeitraums zum 31.12.2024 stellen sich in der Wissenschaftspraxis nach wie vor verschiedene Fragen zur praktischen Umsetzung der umsatzsteuerlichen Neuregelung. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist bestrebt, durch Anwendungserlasse und Hinweisschreiben für die laufenden Umstellungen in den Finanzdezernaten eine gewisse Rechtssicherheit zu schaffen.

Mit Schreiben vom 27.01.2023 (Anlage) hat das BMF den Umsatzsteueranwendungserlass in Abschnitt 2.10 Abs. 10 um Regelungen zur Unternehmereigenschaft und hieran anknüpfend zum Vorsteuerabzug bei Forschungseinrichtungen ergänzt. Das Schreiben nimmt überwiegend Bezug auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Eingangsleistungen. Die darin getroffenen Aussagen stellen eine bemerkenswerte Änderung der bisherigen finanzseitigen Verwaltungspraxis für den Umfang des unternehmerischen Bereichs und eine damit verbundene Erweiterung des Vorsteuerabzugs bei Forschungseinrichtungen dar.

Die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung bezog sich auf die Anwendung des „alten“ Rechts nach § 2 Abs. 3 UStG a.F. i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG (sog. BgA-Regelung). Denn die Hochschulen sind – sofern sie die Optionsregelung des § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG in Anspruch genommen und nicht widerrufen haben – als juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BgA) unternehmerisch tätig. So ist bei der Beurteilung von Forschungstätigkeiten von Hochschulen zwischen der Grundlagen-/Eigenforschung, der Verwertung von Forschungsergebnissen, der Auftrags- oder Ressortforschung sowie der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse, der Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftlichen Tätigkeiten ohne Forschungsbezug zu unterscheiden.[1] Hiervon ist die Grundlagen-/Eigenforschung dem hoheitlichen Bereich und die Verwertung von Forschungsergebnissen unter bestimmten Voraussetzungen der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Folglich üben die Hochschulen diese Tätigkeiten bis voraussichtlich Ende des Jahres 2024 im nichtunternehmerischen Bereich aus.

Nunmehr wird den Forschungseinrichtungen formal die Möglichkeit eröffnet, einen Vorsteuerabzug auch im Bereich der Grundlagen-/Eigenforschung (bzw. der Verwertung von

[1] Siehe hierzu insb. OFD Münster vom 16.05.1990; LfSt Nds. vom 04.07.2019, Merkblatt zur Besteuerung der Hochschulen, Rz. 3.5.3 „Forschungstätigkeit“; OFD NRW vom 09.06.2022, Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts – Arbeitshilfe, S. 78 f.

Forschungsergebnissen) vorzunehmen, sofern diese dem unternehmerischen Bereich zugerechnet werden kann. Das ist nach den Festlegungen des BMF der Fall, wenn und soweit zum Zeitpunkt der Ausführung die Forschungseinrichtung nachhaltig Einnahmen aus der Verwertung ihrer (Grundlagen-)Forschungsergebnisse bezieht oder dies beabsichtigt, insbesondere wenn die Grundlagenforschung auch dazu dient oder dienen soll, die Verwertungsmöglichkeiten der Hochschule (Lizenzvergabe, Auftragsforschung) zu steigern.

Fehlt die Absicht zur Erzielung von Einnahmen in abgrenzbaren Teilbereichen, sind diese Leistungen dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen. Im Grundsatz folgt die Finanzverwaltung damit dem Ansatz der Rechtsprechung, wonach Grundlagenforschung dem nichtwirtschaftlichen Bereich zuzuordnen ist, wenn sie nicht auf die Lieferung von Gegenständen oder die Leistung von Diensten gegen Entgelt gerichtet ist (BFH vom 29.6.2010 V B 160/08, BFH/NV 2010 S. 1876). Gleiches gilt für die „reine Lehre“.

Diese Differenzierung zwischen Forschung einerseits und der „reinen Lehre“ auf der anderen Seite hat insbesondere bei Universitäten zu Irritationen geführt. Nach ihrem Selbstverständnis arbeiten sie nach dem Prinzip der „Einheit aus Forschung und Lehre“, so dass die Einbeziehung der Universitäten in den Anwendungsbereich des o.g. BMF-Schreibens zweifelhaft erschien.

In einem Gespräch zwischen Vertretern der AG „Umsatzsteuer“ und dem BMF am 08.09.2023 stellte das BMF aber klar, dass alle Universitäten sowie alle anderen Hochschulen, soweit diese Forschungsprojekte oder Forschungsprogramme durchführen, vom Anwendungsbereich des o.g. Schreibens erfasst sind.

Ausgehend vom Wortlaut des BMF-Schreibens vom 27.01.2023 ist dieses anwendbar auf alle „noch offenen Fälle“, d.h. auch auf solche Veranlagungszeiträume, für die bereits Steuererklärungen abgegeben worden sind, soweit diese Jahre noch nicht bestandskräftig veranlagt sind. Inwiefern diese Möglichkeit aber für Hochschulen relevant ist, die durch die Abgabe der Optionserklärung (§ 27 Abs. 22 UStG; vorübergehender Verzicht auf die Anwendung des § 2b UStG) bislang kaum unternehmerische Bereiche haben, ist im Einzelfall zu prüfen. Für bereits abgelaufene Veranlagungszeiträume dürfte es außerdem an einer ausreichenden Dokumentation der Verwertungsabsicht z. B. im Bereich der Grundlagenforschung fehlen (zu dieser Dokumentation siehe im Folgenden). Es wird daher empfohlen, zu Beginn der Prüfung möglicher Vorsteuerabzugsmöglichkeiten zunächst

das mögliche Abzugsvolumen zu ermitteln.

Allerdings sind Hochschulen bei der praktischen Anwendung des Schreibens sehr zurückhaltend. Dem liegen vor allem die nachfolgenden Punkte zu Grunde:

- **richtlinienkonforme Auslegung der BgA-Regelung:** Das BMF-Schreiben enthält keine Ausführungen zu den Besonderheiten jPöR und damit zur Anwendbarkeit der Altregelung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. Fraglich ist, ob ein erweiterter Vorsteuerabzug nicht dazu führt, dass sich die Hochschule auf eine richtlinienkonforme Auslegung des BgA beruft. Dieses Berufungsrecht wird zwar von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, bedeutet aber, dass die Berufung nur auf das gesamte Unternehmen einheitlich ausgeübt werden darf und sich nicht auf bestimmte Unternehmensteile bzw. Umsätze beschränkt.[2] Dies hätte faktisch eine vorgelagerte Anwendung des § 2b UStG zur Folge. Vor diesem Hintergrund wird eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung empfohlen.

- **Beihilferecht**: Durch das BMF-Schreiben können Eingangsleistungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten wie der Grundlagenforschung und dem Wissenstransfer steuerrechtlich dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden, auch wenn diese ggf. EU-beihilfenrechtlich (z.B. gemäß „Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation“) den nicht-wirtschaftlichen Tätigkeiten zuzuordnen wären.

  Der Begriff der „unternehmerischen Tätigkeit“ im deutschen Umsatzsteuerrecht entspringt der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und damit ebenso europarechtlichen Vorgaben wie der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ des Art. 107 AEUV zum Beihilfeverbot. Gleichwohl gilt es, Umsatzsteuerrecht und EU-Beihilferecht getrennt voneinander zu betrachten, da beide Rechtsgebiete unterschiedliche Zielstellungen verfolgen und deshalb autonom auszulegen sind. Dennoch wurden vereinzelt Bedenken geäußert, dass eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich auf die beihilferechtliche Einordnung als „wirtschaftliche Tätigkeit“ durchschlägt und damit ein Verbot der staatlichen Finanzierung der Forschungseinrichtung nach sich ziehen könnte. Die Konsequenzen für den Wissenschaftsbereich wären enorm.

[2] Siehe u. a. OFD Nds. vom 27.07.2012

- **EuGH-Urteile**: In den Rechtssachen Gmina L. und Gmina O. vom 30.03.2023 (EuGH v. 30.03.2023, Rs. C-612/21 und C-616/21) hat der EuGH zuletzt geurteilt, dass im Falle eines strukturell defizitären Handelns einer Körperschaft des öffentlichen Rechts keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. Art. 9 MwStSystRL vorliegt. Ob der darin verkörperte Rechtsgedanke – eine Verneinung der „wirtschaftlichen Tätigkeit“, wenn die Kosten für eine bestimmte Tätigkeit zu großen Teilen nicht aus den daraus erzielten Entgelten, sondern nur wegen der öffentlichen Zuschüsse gedeckt werden können – vom EuGH als verallgemeinerungsfähig erachtet bzw. vom BFH in die deutsche Rechtsprechung übernommen wird, bleibt abzuwarten. In diesem Fall jedoch könnte die im o.g. Schreiben postulierte Rechtsansicht des BMF – den typischerweise strukturell defizitären Bereich der Forschung an Hochschulen dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen – kaum aufrecht gehalten werden.

- **Nettoförderung**: Bislang wurde im Zusammenhang mit der Beantragung von Mitteln unterschiedlichster Förderer davon ausgegangen, dass keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug besteht und folglich keine nicht zuwendungsfähigen Ausgaben im Sinne von Nr. 2.6 der VV zu § 44 LHO (abziehbare Vorsteuer) entstehen. Sofern das o.g. BMF-Schreiben zu einem Paradigmenwechsel in den Hochschulen beitragen sollte und zukünftig auch die Vorsteuer auf verwertungsbezogene Grundlagenforschung geltend gemacht wird, könnte dies mit Blick auf die derzeit geltenden Vorgaben der Verwaltungsvorschriften zu § 44 BHO sowie der jeweiligen LHOs jedoch zu Problemstellungen bei der Beantragung, Bewilligung und Abrechnung von Zuwendungen führen.

- **Beurteilung in der Praxis:** Allgemein führt Abschn. 15.2b Abs. 2 Satz 3 UStAE mit Verweis auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH aus, dass „zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung …. nach dem objektiven Inhalt der bezogenen Leistung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen“ muss. Mangels praktischer Erfahrungswerte ist bislang unklar, welche Anforderungen von Seiten der Finanzverwaltung mit Blick auf den sachlichen Zusammenhang zwischen der Forschungstätigkeit, insbesondere im Bereich der Grundlagenforschung, und der Verwertungsabsicht, insbesondere in zeitlicher Hinsicht, gestellt werden. Völlig offen ist in diesem Zusammenhang auch, wie diese Absicht in der Praxis (nachprüfbar) postuliert werden soll. Zudem ergeben sich Fragen zum Aufteilungsmaßstab für den erweiterten Vorsteuerabzug (z.B. aus Gemeinkosten).

Hinsichtlich des letztgenannten Punkts empfiehlt die AG „Umsatzsteuer“ des Hochschulausschusses den Hochschulen, eine umfassende und genaue Dokumentation aller für die umsatzsteuerliche Bewertung maßgeblichen Umstände (insbesondere der Verwertungsabsicht) der Tätigkeiten auf dem Gebiet der Grundlagenforschung, für die eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich und die Inanspruchnahme von Vorsteuerabzugsmöglichkeiten in Betracht kommt. Dabei gilt es zu beachten, dass Abschn. 2.10 Abs. 10 UStAE davon ausgeht, dass Grundlagenforschung nicht pauschal dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden kann, sondern diese Zuordnung für jeden abgrenzbaren Teilbereich einzeln zu erfolgen hat. Der damit verbundene Dokumentationsaufwand kann für die Hochschulen erheblich sein. Dabei sollte die Verwertungsabsicht nicht lediglich behauptet werden, sondern auch die tatsächliche Verwertungsmöglichkeit dargestellt werden.[3]

Soweit die Grundlagenforschung zum unternehmerischen Bereich gehört, sind die bezogenen Eingangsleistungen dann dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Die Dokumentation kann dadurch erfolgen, dass die Forschungseinrichtungen ihre Kalkulationen für unternehmerische Tätigkeiten offenlegen. Ergibt sich aus den Kalkulationsgrundlagen der Bezug von Eingangsleistungen zu unternehmerischen Ausgangsleistungen durch eine entsprechende Kostenzuordnung i. S. d. Abschn. 15.2b UStAE, liegt insoweit ein Bezug für das Unternehmen vor.

Vor diesem Hintergrund sollten Möglichkeiten der Einbeziehung von Steuerberatern sowie der Anfragen bei den zuständigen Finanzämtern genutzt werden.

Diese gestiegenen Anforderungen im Zusammenhang mit umsatzsteuerrechtlicher Bewertung von Sachverhalten und deren Dokumentation sollten die Hochschulleitungen zum Anlass nehmen, bestehende Prozesse zu prüfen und ggf. neu zu gestalten. Es sollte sichergestellt sein, dass alle relevanten Informationen in der für Steuern zuständigen Stelle der Hochschule bekannt sind. Nur so können durch steuerlich sachkundigen Blick relevante Sachverhalte identifiziert werden, die nicht ohne weiteres als steuerlich relevant erkennbar sind (z.B. Kooperationen, in denen kein Entgelt vereinbart ist).

[3] Vorstellbar erscheint z.B. eine Bewertung von Forschungstätigkeiten anhand des so genannten Technology-Readiness-Levels (TRL).

Unberührt von den vorstehend genannten Empfehlungen bleiben die bereits in der Vergangenheit veröffentlichten Hinweise und Handlungsempfehlungen der AG „Umsatzsteuer“ (vgl. Umsatzbesteuerung nach § 2b UStG unter besonderer Berücksichtigung der gemeinsamen Berufungen - Einschätzungen und Empfehlungen der AG „Umsatzsteuer“ - Stand: 19.10.2021), insbesondere zur Durchführung einer Einnahmenanalyse und deren rechtliche Einordnung sowie zur Einholung von verbindlichen Auskünften bei den örtlich zuständigen Finanzämtern, bestehen, um Rechtssicherheit zu erreichen.

Bundesministerium
der Finanzen

Anlage

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM 27. Januar 2023

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

- E-Mail-Verteiler U 1 -
- E-Mail-Verteiler U 2 -

BETREFF **Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Forschungseinrichtungen; Änderung des Abschnitts 2.10 UStAE**

GZ **III C 2 - S 7104/19/10005 :003**

DOK **2023/0087496**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

I.

Der Bundesrechnungshof hat darauf hingewiesen, dass die Finanzämter den Umfang der unternehmerischen Betätigung und den damit zusammenhängenden Vorsteuerabzug der Forschungseinrichtungen unterschiedlich beurteilten. Um zukünftig den bundeseinheitlichen Vollzug des Umsatzsteuergesetzes sicherzustellen, wird der UStAE um spezielle Regelungen zur Abgrenzung des unternehmerischen vom nichtunternehmerischen Bereich der Forschungseinrichtungen ergänzt.

II.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 27. Januar 2023 - III C 2 – S 7270/20/10002 :001 (2022/1206977), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wie folgt geändert:

1. In der Inhaltübersicht wird die Angabe „2.10. Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Vereinen, Forschungsbetrieben und ähnlichen Einrichtungen“ durch die Angabe „**2.10. Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Vereinen, Forschungseinrichtungen und ähnlichen Einrichtungen**“ ersetzt.

2. Abschnitt 2.10 wird wie folgt geändert:

   a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

   „**2.10. Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Vereinen, Forschungseinrichtungen und ähnlichen Einrichtungen**“

   b) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

      aa) In Satz 3 wird das Wort „Forschungsbetriebe“ durch das Wort „**Forschungseinrichtungen**“ ersetzt.

      bb) Nach Satz 3 wird folgender Satz 4 eingefügt:

      „[4]**Zur Unternehmereigenschaft von Forschungseinrichtungen vgl. Absätze 10 und 11.**“

      cc) Der bisherige Satz 4 wird neuer Satz **5** und wie folgt gefasst:

      „[5]Vereinnahmen Vereine oder ähnliche Einrichtungen neben echten Mitgliederbeiträgen und Zuschüssen auch Entgelte für Lieferungen oder sonstige Leistungen, sind sie nur insoweit Unternehmer, als ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, nachhaltig entgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen zu bewirken.“

      dd) Die bisherigen Sätze 5 bis 11 werden die neuen Sätze **6** bis **12**.

   c) Absatz 9 Beispiele 6 bis 9 werden gestrichen.

   d) Nach Absatz 9 werden die Zwischenüberschrift „**Forschungseinrichtungen**“ und folgende Absätze 10 und 11 angefügt:

   „**Forschungseinrichtungen**

   (10) [1]Forschungseinrichtungen sind Einheiten, die Forschungsprojekte oder Forschungsprogramme durchführen. [2]Abhängig von ihrer Organisation können Forschungseinrichtungen rechtlich selbständige Unternehmer oder unselbständiger Teil des unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereichs einer anderen rechtlich selbständigen Einrichtung sein. [3]Zum unternehmerischen Bereich bei Forschungseinrichtungen gehören die Eigenforschung, die Auftragsforschung sowie der weitere Technologietransfer,

soweit beabsichtigt ist, die Forschungsergebnisse nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen zu verwenden. [4]Auch die Grundlagenforschung ist dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, wenn sie dazu dient, die unternehmerische Verkaufstätigkeit zu steigern und die Marktposition zu stärken. [5]Etwas anderes gilt, wenn Grundlagenforschung in abgrenzbaren Teilbereichen ohne nachhaltige Einnahmeerzielungsabsicht ausgeübt wird; in diesen Fällen sind die betroffenen Teilbereiche dem nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers zuzuordnen. [6]Als abgrenzbare Teilbereiche können organisatorische Einheiten, wie z. B. Institute angesehen werden. [7]Dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen ist die Erbringung eigenständiger Leistungen, die keine Forschungstätigkeiten sind und ihren Grund im Gesellschaftsvertrag, in der Satzung oder der Zugehörigkeit zu Forschungsorganisationen haben, sofern bei diesen Leistungen von vornherein nicht die Absicht besteht, sie gegen Entgelt zu vermarkten. [8]Zum nichtunternehmerischen Bereich gehören regelmäßig die reine Lehre (insbesondere Lehrbeauftragungen und Betreuung von Studierenden), die Ausbildung über den betrieblichen Bedarf hinaus, die Öffentlichkeitsarbeit mit Breitenwirkung (z. B. Tage der offenen Tür, Besucherprogramme, Schülerlabore) sowie die Weiterentwicklung des Wissenschaftssystems. [9]Verbietet die Satzung einer Forschungseinrichtung die entgeltliche Verwertung von Forschungsergebnissen, sind diese ebenfalls dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen.

Beispiel 1:

[1]Die Forschungstätigkeit einer Forschungseinrichtung wird vorwiegend durch echte Zuschüsse der öffentlichen Hand finanziert. [2]Außerdem erzielt die Forschungseinrichtung Einnahmen aus der Verwertung der Ergebnisse ihrer Forschungstätigkeit durch Vergabe von Lizenzen an ihren Erfindungen.

[3]Die Vergabe von Lizenzen gegen Entgelt ist eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. [4]Diese Tätigkeit übt die Forschungseinrichtung unternehmerisch aus. [5]Die vorausgegangene Forschungstätigkeit steht mit der Lizenzvergabe in unmittelbarem Zusammenhang. [6]Sie stellt die Vorbereitungshandlung für die unternehmerische Verwertung der Erfindungen dar und kann daher nicht aus dem unternehmerischen Bereich ausgeschieden werden. [7]Auf das Verhältnis der echten Zuschüsse zu den Lizenzeinnahmen kommt es bei dieser Beurteilung nicht an. [8]Unter den Voraussetzungen des § 15 UStG ist die Forschungseinrichtung in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt. [9]Außerdem hat sie für ihre Leistungen Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis zu erteilen. [10]Dies gilt nicht, soweit die Forschungseinrichtung in einem abgrenzbaren Teilbereich die Forschung ohne die Absicht betreibt, Einnahmen zu erzielen.

Beispiel 2:

[1]Eine Forschungseinrichtung untersucht Möglichkeiten einer Verwaltungsvereinfachung im Bereich der Steuerverwaltung. [2]Es besteht keine Absicht, die Forschungsergebnisse gegen Entgelt zu vermarkten. [3]Die Forschungseinrichtung verwendet eine Datenverarbeitungsanlage. [4]Die Kapazität der Anlage ist mit den eigenen Arbeiten nur zu 80 % ausgelastet. [5]Um die Kapazität der Anlage voll auszunutzen, überlässt sie die Anlage an einen Unternehmer gegen Entgelt zur Benutzung. [6]Die Einnahmen der Forschungseinrichtung bestehen außer dem Benutzungsentgelt nur in Zuschüssen der öffentlichen Hand.

[7]Die entgeltliche Überlassung der Datenverarbeitungsanlage ist eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. [8]Insoweit ist die Forschungseinrichtung Unternehmer. [9]Die Leistung unterliegt der Umsatzsteuer. [10]Die Unternehmereigenschaft erstreckt sich nicht auf die unentgeltliche Forschungstätigkeit. [11]Für die Überlassung der Datenverarbeitungsanlage sind von der Forschungseinrichtung Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Steuer zu erteilen. [12]Die Vorsteuern für die Anschaffung und Nutzung der Datenverarbeitungsanlage sind nur im Umfang der Verwendung für die unternehmerische Tätigkeit abzugsfähig (vgl. Abschnitt 15.2b Abs. 2), eine darüber hinausgehende Zuordnung zum

Unternehmen ist in Fällen einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S. nicht möglich (vgl. Abschnitt 15.2c Abs. 2). [13]Außerdem können die der entgeltlichen Überlassung der Datenverarbeitungsanlage zuzurechnenden Vorsteuerbeträge, insbesondere in dem Bereich der Verwaltungsgemeinkosten, abgezogen werden. [14]Bei Anwendung einer Vereinfachungsregelung der Absätze 6 und 7 kann die Forschungseinrichtung die Vorsteuern für die Verwaltungsgemeinkosten sowie die durch die Anschaffung und Nutzung der Datenverarbeitungsanlage angefallenen Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Nettoeinnahmen aus der Überlassung der Anlage an den Unternehmer zu den öffentlichen Zuschüssen auf den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich aufteilen.

Beispiel 3:

[1]Eine Forschungseinrichtung untersucht wirtschafts- und steuerrechtliche Grundsatzfragen. [2]Zu den Aufgaben der Forschungseinrichtung gehört auch die Erstellung von Gutachten auf diesem Gebiet gegen Entgelt. [3]Die Einnahmen der Forschungseinrichtung setzen sich aus echten Zuschüssen der öffentlichen Hand und aus Vergütungen, die für die Gutachten von den Auftraggebern gezahlt worden sind, zusammen.

[4]Die Erstellung von Gutachten ist eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. [5]Die Forschungseinrichtung übt diese Tätigkeit als Unternehmer aus. [6]In der Regel wird davon auszugehen sein, dass die Auftraggeber Gutachten bei der Forschungseinrichtung bestellen, weil sie annehmen, dass diese auf Grund ihrer Forschungstätigkeit über besondere Kenntnisse und Erfahrungen auf dem betreffenden Gebiet verfügt. [7]Die Auftraggeber erwarten, dass die von der Forschungseinrichtung gewonnenen Erkenntnisse in dem Gutachten verwertet werden. [8]Die Forschungstätigkeit steht hiernach mit der Tätigkeit als Gutachter in engem Zusammenhang. [9]Sie ist daher in den unternehmerischen Bereich einzubeziehen. [10]Vorsteuerabzug und gesonderter Steuerausweis wie im Beispiel 1.

Beispiel 4:

[1]Eine Forschungseinrichtung untersucht Erzeugnisse, die im Rahmen einer eigenen unternehmerischen Tätigkeit veräußert werden sollen, auf Beschaffenheit und Einsatzfähigkeit und entwickelt neue Stoffe. [2]Die Entwicklungsarbeiten setzen eine gewisse Grundlagenforschung voraus, die durch echte Zuschüsse der öffentlichen Hand gefördert wird. [3]Die Forschungseinrichtung ist verpflichtet, die Erkenntnisse, die sie im Rahmen des durch öffentliche Mittel geförderten Forschungsvorhabens gewinnt, der Allgemeinheit zugänglich zu machen.

[4]Die Forschungseinrichtung übt mit ihren Lieferungen und sonstigen Leistungen eine unternehmerische Tätigkeit aus. [5]Auch die Grundlagenforschung soll dazu dienen, die Verkaufstätigkeit zu steigern und die Marktposition zu festigen. [6]Obwohl es insoweit an einem Leistungsaustausch fehlt, steht die Grundlagenforschung in unmittelbarem Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit. [7]Die Grundlagenforschung wird daher im Rahmen des Unternehmens ausgeübt. [8]Vorsteuerabzug und gesonderter Steuerausweis wie im Beispiel 1.

Beispiel 5:

[1]Eine Forschungseinrichtung wird vorwiegend durch echte Zuschüsse der öffentlichen Hand finanziert. [2]Aufgabe der Forschungseinrichtung ist es, medizinische Forschung auf dem Gebiet der Infektionsbiologie sowie deren praktischer Umsetzung zu betreiben (Grundlagenforschung). [3]Die gewonnenen Erkenntnisse werden der Allgemeinheit zugänglich gemacht. [4]Darüber hinaus untersucht die Forschungseinrichtung im Auftrag der Industrie Wirkstoffe gegen Viren und Bakterien (Auftragsforschung).

[5]Lösung wie Beispiel 4.

(11) [1]Der unternehmerische Bereich ist bei Forschungseinrichtungen oftmals nur schwierig von deren nichtunternehmerischem Bereich abzugrenzen. [2]Zur Vereinfachung kann für die Ermittlung des Prozentsatzes der nicht für das

Unternehmen bezogenen Vorsteuern folgendes Berechnungsschema herangezogen werden:

Schritt 1:

Kosten der Gesamtleistung
./. Kosten für Forschung und experimentelle Entwicklung, soweit unternehmerisch (inklusive zurechenbarer allgemeiner Aufwendungen)
./. Kosten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der Vermögensverwaltung inklusive zurechenbarer allgemeiner Aufwendungen
= Kosten des nichtunternehmerischen Bereichs

Schritt 2:

Kosten des nichtunternehmerischen Bereichs x 100 : Kosten der Gesamtleistung	= Prozentsatz der nicht für das Unternehmen bezogenen Vorsteuern

[3]Bei Anwendung des Berechnungsschemas sind nur die vorsteuerbelasteten Kosten zu berücksichtigen. [4]Die Kosten der Gesamtleistung können den Werten der Kosten- und Leistungsrechnung der Forschungseinrichtung entnommen werden. [5]Als allgemeine Aufwendungen gelten Kosten für den Betrieb und Erhalt der allgemeinen Infrastruktur (z. B. Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Facility Management), der Unternehmensleitung (z. B. Vorstand, Stäbe), der Verwaltung (z. B. Finanzwesen, Controlling, Einkauf) und allgemeine innerbetriebliche Dienstleistungen (z. B. Werkschutz). [6]Die unter den übrigen Voraussetzungen abziehbaren Vorsteuern unterliegen einer weiteren Aufteilung, sofern die Forschungseinrichtung die bezogenen Leistungen auch zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 bis 4 UStG ausgeschlossen ist.“

III.

Die Regelungen dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag