

Johanna Hey

Hochschul sponsoring

öffentlich-rechtliche und steuerrechtliche Aspekte

I. Erscheinungsformen des Hochschul sponsoring

Seit der Abschaffung des Dotationssystems¹ Anfang des 19. Jahrhunderts werden Universitäten ganz überwiegend direkt vom Staat alimentiert. Sinkende oder auch nur stagnierende staatliche Zuweisungen bringen die Hochschulen jedoch zunehmend in finanzielle Schwierigkeiten. Die allgegenwärtige Mittelknappheit bedroht den Standard von Forschung und Lehre, und zwar nicht mehr nur in den auf teure technische Einrichtungen angewiesenen naturwissenschaftlichen Fakultäten. Auch die geisteswissenschaftliche Forschung und Lehre leidet unter Einsparungen. Vor allem die Anschaffung von Fachliteratur und der heutzutage unerlässliche, adäquate Zugang zu elektronischen Medien werden durch Etatkürzungen gefährdet.

In dieser Situation finanzieller Not werden neue Finanzquellen in der Kooperation mit der Wirtschaft entdeckt. Eine dieser Kooperationsformen ist das Sponsoring². In den 60er Jahren als Sportsponsoring entstanden, mittlerweile im Kultursektor ebenfalls fest etabliert, hält das Sponsoring allmählich auch in den Universitäten Einzug. Während sich das Wissenschaftssponsoring im Jahre 1997 auf nur 20 Mio. DM belief, wird bis zum Jahr 2002 mit einer Steigerung auf 170 Mio. DM pro Jahr gerechnet³.

¹ S. hierzu *Rollmann*, Die Universität als Wirtschaftsunternehmen, Berlin 1987, S. 13 ff.; *Bley*, Die Universität als Vermögensträger, Freiburg 1963, S. 13.

² Daneben erfreut sich auch das sog. Merchandising, d.h. der Verkauf von Produkten, die in engem Zusammenhang mit der wissenschaftlichen Einrichtung stehen, als Einnahmequelle wachsender Beliebtheit. Zusammengefaßt wird die systematische und professionelle Mittelbeschaffung gemeinnütziger Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts mit gemeinnütziger Zielsetzung unter dem Begriff des „fund raising“: Beschaffungsmarketing von Non-Profitorganisationen, bei dem die benötigten Ressourcen ohne marktadäquate Gegenleistung beschafft werden, s. hierzu *Heinrichs*, Kulturpolitik und Kulturfinanzierung, München 1997, S. 183.

³ *Schäfer*, in Hochschulübergreifende Fortbildung (Hrsg.), Möglichkeiten und Grenzen der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen, Dokumentation zum Workshop am 18.–19. Juni, S. 14; *Pohl*, DUZ 13/1999, S. 16 beziffert die Summe aller

Häufig wird die Suche nach privaten Geldgebern in Fördervereinen mit dem satzungsmäßigen Zweck der Unterstützung einzelner Institute oder Fakultäten ausgegliedert⁴. Daneben kommt es aber auch zum unmittelbaren Sponsoring von Universitäten oder einzelnen Fakultäten und Lehrstühlen, dessen besondere Probleme im Zentrum dieser Untersuchung stehen.

Vom schlichten Mäzenatentum hebt das Sponsoring sich ab durch die Verbindung des Guten mit dem Nützlichen. Sponsoring läßt sich definieren als die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen an Personen, Gruppen oder Organisationen zur Erfüllung gemeinnütziger Aufgaben, wobei regelmäßig zugleich eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden⁵. Dabei sind die Grenzen zwischen Mäzenatentum und Sponsoring fließend. Auch der „edle Spender“ bleibt keineswegs immer anonym, sondern freut sich am öffentlichen Dank und wird durch diesen beflügelt. Für den Sponsor ist das Bekanntmachen seines Engagements jedoch anders als für den Mäzen unabdingbare Voraussetzung für die Zuwendung. Denn gerade in der Öffentlichkeit der Spende liegt der Nutzen für das Unternehmen.

Aus der Vielfalt möglicher Sponsoring-Sachverhalte lassen sich exemplarisch zwei Fälle herausgreifen:

direkten Zuwendungen an Universitäten aus der Privatwirtschaft mit 1 Mrd. DM p.a. Das Sponsoringvolumen wird (für das Jahr 1992) mit insgesamt 1,5 Mrd. DM angegeben; davon entfallen 950 Mio DM auf Sport, 350 Mio auf Kultur und 200 Mio auf den sozialen Bereich, s. *Stobbe*, DSz 1994, S. 583.

⁴ Einer der Gründe dafür, daß eine Ausgliederung der Förderung auf private gemeinnützige Vereine einer direkten Unterstützung der Universität vorgezogen wird, liegt in der aufwendigen Verwaltung des Körperschaftsvermögens, in das direkte Spenden an die Universität fließen, s. *Schuster*, in Handb. d. WissR, 2. Aufl., 1996, Bd. 1, S. 1061, 1085.

⁵ Verkürzte Wiedergabe der im sog. Sponsoring-Erlaß (BMF-Schreiben v. 18. 2. 1998, BStBl. I 1998, S. 212) verwendeten Begriffsbestimmung. In dieser weiten Definition erfaßt der Begriff Sponsoring auch das Mäzenatentum, bei dem altruistische Motive der Förderung im Vordergrund stehen und der Mäzen keinerlei Gegenleistung verlangt oder erwartet. Im engeren Sinne wird Sponsoring definiert als die Hingabe von Fördermitteln, der in irgendeiner Form eine Gegenleistung des Gesponsorten gegenübersteht. Vgl. auch die Legaldefinition in § 7 Abs. 1 Rundfunkstaatsvertrag, § 22c Abs. 1 LRG NW: „Sponsoring ist der Beitrag einer natürlichen oder juristischen Person oder einer Personenvereinigung, die an Rundfunkaktivitäten oder an der Produktion audiovisueller Werke nicht beteiligt ist, zur direkten oder indirekten Finanzierung einer Sendung, um den Namen, die Marke, das Erscheinungsbild der Person, ihre Tätigkeit oder ihre Leistungen zu fördern.“ Zum Begriff und Wesen des Sponsoring s. auch *Boochs*, Sponsoring in der Praxis, Neuwied 2000, S. 127.

Allgemeine Imagepflege und Kundenwerbung: Unternehmen spenden Sachmittel oder einen Geldbetrag zur Ausstattung einer Fakultät mit Personal- und Lehrmitteln oder zur Unterhaltung universitärer Bauten⁶. Hierfür dankt die Universität auf einer Hinweistafel oder im Universitätsjournal, indem sie den Namen des Spenders, eventuell unter Verwendung des Firmenlogos, nennt (*Fremdwerbung*). Eine besondere Form interaktiver Verbindung von Dank und Werbung bietet das Internet. So kann auf der Homepage der gesponsorten Einrichtung auf den Sponsor hingewiesen und ein Link auf dessen Homepage geschaltet werden. Bei entsprechend großen Spenden kommt auch die Benennung einer Einrichtung, etwa eines Hörsaals oder eines Lehrstuhls nach dem Sponsor in Betracht. Gleichzeitig wird dem Unternehmen gestattet, sich in eigenen Werbeproschüren als Förderer der Hochschule zu bezeichnen (*Eigenwerbung*). Diese Fälle können aus der Sicht der Sponsoren zusammenfassend als allgemeine Imagewerbung bezeichnet werden.

Mitarbeiterwerbung: Unternehmen mit fachlichem Bezug zur gefördernten Fakultät sponsern eine Veranstaltung, z. B. ein Studentenseminar, eine Tagung, eine Vorlesung oder ein bestimmtes Projekt. Dafür bedingen sie sich aus, sich den anwesenden Studenten als potentielle Arbeitgeber vorzustellen. Den Sponsoren geht es dabei nicht um allgemeine Image- und Kundenwerbung, sondern um gezielte Mitarbeiterwerbung. Angesichts der Probleme der Wirtschaft, qualifizierten Nachwuchs zu gewinnen, liegt hierin aus Unternehmenssicht ein besonderer Reiz des UniversitätsSponsoring⁷, dürften die Zuwendungen an die Universität doch weit hinter den Kosten für professionelles Headhunting zurückfallen.

Derartige Kooperationen zwischen Wirtschaft und Wissenschaft werfen eine Fülle rechtlicher Fragen auf⁸. Einer der Gründe, warum das HochschulSponsoring bisher recht schleppend anläuft, dürfte in der weitgehenden Unsicherheit über die rechtlichen Rahmenbedingungen liegen. Zwar existieren erste, vom Stifterverband der Wissenschaft unterstützte

⁶ Denkbar ist ferner das Sponsoring von sog. Campusradio, das im Unterschied zur Werbung von § 33a Abs. 1 S. 4 LRG NW gestattet wird, vgl. hierzu *Gerth*, ZUM 1996, S. 847 ff.

⁷ Zu dieser Motivationslage auch *Pohl*, DUZ 13/1999, S. 16; *Westebbe*, in *Westebbe/Winter/Trost* (Hrsg.), Hochschul-Sponsoring, Stuttgart 1997, S. 17.

⁸ Siehe z.B. zu Sponsoring und Europarecht *Lange*, EWS 1998, S. 189 ff.; zu Sponsoring und Medienrecht *Henning-Bodewig*, ZUM 1997, S. 633 ff.; zu Sponsoring und Wettbewerbsrecht *Sack*, AfP 1991, 704 ff.; ferner *Weiand*, Kultur- und Sportsponsoring im deutschen Recht unter besonderer Berücksichtigung Urheber-, medien- und wettbewerbsrechtlicher Aspekte, Berlin 1993.

Marketingkonzepte für ein Hochschulsponsoring⁹. Die Rechtsfragen wurden dabei jedoch weitgehend ausgeklammert. In der bisherigen, eher zurückhaltenden Sponsoringpraxis dürften hochschul- und verfassungsrechtliche Grenzen auch kaum einmal aktuell geworden sein. Für die Zukunft des Hochschulsponsoring ist es indes unerlässlich, Klarheit über mögliche rechtliche Grenzen zu gewinnen. Daher soll im folgenden der Versuch unternommen werden, die hochschul- und verfassungsrechtlichen Vorgaben des Hochschulsponsoring zu klären. Von besonderem Interesse sind daneben die steuerrechtlichen Konsequenzen des Hochschulsponsoring.

II. Hochschul- und verfassungsrechtliche Aspekte

1. Einfachgesetzliche Rahmenbedingungen

a) Haushaltsrechtliche Einordnung

Haushaltsrechtlich gehören Sponsoringeinnahmen einer Fakultät oder Universität, soweit sie mit Mitteln des Körperschaftsvermögens erwirtschaftet werden, zum Körperschaftsvermögen (§ 105 Abs. 1 S. 2 UG NW)¹⁰. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn dem Sponsor Werbeflächen auf dem Universitätsgelände überlassen werden oder der Abdruck des Universitätssiegels in eigenen Werbeproschüren gestattet wird. Aber auch wenn eine so eindeutige Zuordnung der Zuwendung nicht möglich ist, werden Zweifel über den Zuwendungsempfänger kaum auftreten. Da der Sponsor seinen Imagegewinn aus der Unterstützung der Universität bzw. der Fakultät bezieht, wird er die Zuwendung in der Regel in das Körperschaftsvermögen (§ 105 UG NW) und nicht in das der Unterhaltung der Hochschulen dienende Landesvermögen leisten wollen. Nicht das Land soll entlastet, sondern die Universität bzw. die Fakultät mit *zusätzlichen* Mitteln ausgestattet werden. Allerdings sieht § 105 Abs. 1 S. 3, 2. HS UG NW vor, daß die Zuwendung in das Körperschaftsvermögen ausdrücklich bestimmt werden muß.

⁹ *Hermanns/Suckrow*, Wissenschafts-Sponsoring, Berlin 1995; *Westebbe/Winter/Trost* (Hrsg.), Hochschul-Sponsoring. Von der Theorie zur Praxis, Stuttgart 1977; *Hermanns/Glogger*, Management des Hochschulsponsoring, Neuwied 1998.

¹⁰ *Schuster*, Handb. des WissR, 2. Aufl., 1996, S. 1061, 1084.

b) Sponsoring als Drittmittelforschung i.S. von § 25 HRG?

Sponsoring führt der Universität außerbudgetäre Drittmittel zu, so daß die Anwendung der in § 25 HRG, § 98 UG NW normierten Regelungen über die Drittmittelforschung¹¹ naheliegt. Nach § 25 Abs. 1 S. 1 HRG, § 98 Abs. 1 S. 1 UG NW haben universitätsangehörige Wissenschaftler einen *Rechtsanspruch* darauf, innerhalb der Universität Drittmittelforschung durchzuführen. Dies schließt das Recht, Drittmittel aktiv einzuwerben, ein¹². Damit bringt § 25 HRG zum Ausdruck, daß die Finanzierung von dritter Seite nicht nur geduldet wird, sondern aktiv zu fördern ist. Liefße sich das Sponsoring als Drittmittelforschung darstellen, so bestünde ein Recht der universitätsangehörigen Wissenschaftler, sich sponsorn zu lassen.

Von der Drittmittelforschung wird sich das Universitätssponsoring jedoch in vielen Fällen durch die von der Universität zu erbringende kommunikative Gegenleistung unterscheiden¹³. Dem Sponsor geht es in der Regel nicht darum, eine bestimmte Forschungsleistung zu unterstützen oder Forschungsergebnisse zum Zwecke eigener privatwirtschaftlicher Verwendung zu initiieren¹⁴, sondern um die Erlangung einer Werbeleistung im weitesten Sinne. Anders als die Forschungsleistung, bei der es sich um eine der gesetzlichen Aufgaben der Hochschule handelt (§ 2 Abs. 1 HRG), ist das Erbringen von Werbeleistungen nicht von der Wissenschaftsfreiheit des Art. 5 Abs. 3 GG, die den Hintergrund des Rechts auf Drittmittelforschung bildet¹⁵, gedeckt¹⁶. Der Bezug des Sponsoring

¹¹ Drittmittel sind Gelder Privater, der Industrie, aber auch von öffentlicher Seite, soweit über sie außerhalb der haushaltsmäßig bereitgestellten Mittel verfügt werden kann; s. *Chr. Rollmann* (Fn. 1), S. 67; *Karpen* (Fn. Wissenschaftsfreiheit und Hochschulfinanzierung, Berlin 1983), S. 39. In der Regel erfolgt die Vergabe von Drittmitteln projekt- oder personenbezogen (*Blum/Kaufmann*, WissR Bd. 18 (1985), S. 1, 15). Haushaltsrechtlich sind Drittmittel Zuwendungen iS von § 23 BHO.

¹² Erklärtes Ziel des Gesetzgebers war es, durch Einfügung von § 25 HRG die Initiative zur Einwerbung von Drittmitteln zu fördern, BT-Drucks. 10/225, S. 3.

¹³ Gegen die Einordnung des Sponsoring als Drittmittelforschung auch *P. Lynen*, Rundfunk als Hochschulaufgabe, Diss. Köln 2000, Rn. 120.

¹⁴ Vgl. auch *Trute*, Die Forschung zwischen grundrechtlicher Freiheit und staatlicher Institutionalisierung, Habil. Heidelberg/Tübingen 1994, S. 434, der Zuwendungen Dritter in Form von Spenden, Schenkungen und Stiftungen als weitgehend indifferent gegenüber spezifischen Zwecksetzungen bezeichnet.

¹⁵ *Chr. Rollmann* (Fn. 1), S. 73. Die gesetzliche Ausgestaltung der Drittmittelforschung läßt sich allerdings nur mittelbar auf die Forschungsfreiheit zurückführen, zutreffend *Sandberger*, in Handbuch des WissR, 2. Aufl., Berlin 1996 Abschnitt 40, S. 1093 f. Jedoch käme ein Verbot von Drittmittelforschung einem Verbot konkreter Forschungsvorhaben gleich, wenn ein Projekt nicht anderweitig finanzierbar ist, während es beim Sponsoring in der Regel nur um eine Verbesserung der Grundausrüstung geht.

¹⁶ Vgl. auch RdErlaß des MWF NW v. 1. 8. 1984 zu § 98 UG NW, GAbI. NW 8/84

zur Wissenschaftsfreiheit ist lediglich ein mittelbarer. § 25 HRG kann nicht dahingehend interpretiert werden, daß die Berechtigung zur Drittmittelforschung jede Form des Einwerbens dieser Drittmittel mitumfaßt.

Beschränkt sich die Universität hingegen auf öffentlichen Dank für die Zuwendung von Drittmitteln, so läßt sich das Sponsoring als ein von § 25 HRG mitumfaßtes Einwerben von Drittmitteln darstellen¹⁷. Dasselbe gilt, wenn dem Sponsor lediglich gestattet wird, in seiner eigenen Öffentlichkeitsarbeit auf die Kooperation mit der Hochschule hinzuweisen. Derartige Formen des öffentlichkeitswirksamen Hinweises auf den Zuwendungsgeber stehen in engem sachlichem Zusammenhang mit dem Empfang der Drittmittel. Das Offenlegen des Sponsoring dient zumindest auch der Transparenz und öffentlichen Kontrolle der Forschungsfinanzierung¹⁸.

c) Sponsoring als Ausdruck der Selbstverwaltungsautonomie der Hochschule?

Möglicherweise läßt sich die Zulässigkeit werbender, d. h. erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit der Universität im Rahmen des Sponsoring darüber hinaus aus der Selbstverwaltungsgarantie des § 58 Abs. 1 S. 3 HRG ableiten. Zwar bezieht sich die Selbstverwaltungsautonomie der Universität gerade nicht auf die Finanzierung, weil es sich hierbei um eine staatliche Aufgabe handelt¹⁹. Die Hochschule besitzt, wie sich auch aus § 59 Abs. 2 HRG ergibt, keine umfassende Finanzautonomie²⁰. Anders verhält es sich jedoch, soweit sich die im Rahmen des Sponsoring zu erbringende Gegenleistung als Bewirtschaftung des Körperschaftsvermögens darstellt. Die

Ziff 1: „Dienstleistungen, die von der Hochschule ohne besonderen Erkenntniswert für die Forschung durchgeführt werden“, gehören nicht zu den Drittmittelprojekten, sondern sind dem eigenen Erwerb zuzurechnen.

¹⁷ Zur Möglichkeit der Anwendung des Drittmittelrechts auf das Hochschulsponsoring s. auch *Janson*, in Westebbe/Winter/Trost (Hrsg.), Hochschul-Sponsoring, Stuttgart 1997, S. 61.

¹⁸ Die Bedeutung der Information der Öffentlichkeit über die Tätigkeit der Hochschulen kommt in § 3 Abs. 8 UG NW deutlich zum Ausdruck, wo die Unterrichtung der Öffentlichkeit über die Erfüllung der universitären Aufgaben zwingend angeordnet wird. Zweifelnd zu der Doppelfunktion des Hinweises auf den Sponsor (Werbung und Aufklärung) im Hinblick auf die Praxis des Sendungssponsoring allerdings *Henning-Bodewig*, ZUM 1997, S. 633, 638.

¹⁹ *Karpen* (Fn. 11), S. 20.

²⁰ *Kluth*, Funktionelle Selbstverwaltung, Tübingen 1997, S. 52; *Tomerius*, Die Hochschulautonomie und ihre Einschränkungen beim Zusammenwirken von Land und Hochschule, Heidelberg 1996, S. 98.

Verwaltung des Körperschaftsvermögens ist von der Selbstverwaltungsgarantie der Universität gedeckt²¹.

Indes läßt sich aus der Zuordnung einer Tätigkeit zum Bereich der Selbstverwaltung nicht auf Einzelheiten der Zulässigkeit des erwerbswirtschaftlichen Tätigwerdens schließen. Dies zeigen schon die engen Grenzen, die das Gemeinderecht einem erwerbswirtschaftlichen Tätigwerden der Gemeinde setzt²². Deshalb kann aus der Selbstverwaltungsautonomie der Universitäten die generelle Zulässigkeit jeder Form von Sponsoring nicht gefolgert werden.

d) Keine anderweitigen einfachgesetzlichen Vorgaben

Anderweitige einfachgesetzliche Vorgaben existieren für das Hochschulsponsoring als Erwerbsquelle nicht. Der erwerbswirtschaftlichen Betätigung von Kommunen werden in den Gemeindeordnungen ausdifferenzierte Grenzen gesetzt. Der Rundfunkstaatsvertrag und die Rundfunkgesetze der Länder enthalten umfangreiche Regeln, um die Unabhängigkeit eines partiell werbe- und sponsoringfinanzierten öffentlich-rechtlichen Rundfunks zu gewährleisten. Die Zulässigkeit der erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit von Hochschulen wird hingegen – über die Drittmittelforschung hinaus – weder im Hochschulrahmengesetz noch in den Hochschulgesetzen der Länder thematisiert. Auch die Haushaltsordnungen des Bundes und der Länder enthalten keine Vorgaben für das Erwirtschaften von Mitteln durch die Universität, sondern regeln ausschließlich deren Bewirtschaftung.

2. Vereinbarkeit des Sponsoring mit der Freiheit von Forschung und Lehre (Art. 5 Abs. 3 S. 1 GG, § 3 HRG)?

Aussagen über Zulässigkeit und Grenzen eines aktiven Tätigwerdens der Universität im Rahmen des Hochschulsponsoring müssen daher unmittelbar aus der Verfassung, das heißt aus Art. 5 Abs. 3 S. 1 GG, gewonnen werden.

Die Wissenschaftsfreiheit des Art. 5 Abs. 3 S. 1 GG ist nicht nur Abwehrrecht gegenüber staatlichen Eingriffen, sondern schließt als objektiv-

²¹ § 107 Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b UG NW, nimmt aus der Aufzählung der staatlichen Angelegenheiten die Verwaltung der Vermögensgegenstände, die zum Körperschaftsvermögen gehören, ausdrücklich aus; s. hierzu *Karpen* (Fn. 11), S. 49; *Schuster*, Handb. des WissR, 2. Aufl. 1996, S. 1061, 1084.

²² S. § 107 GO NW.

rechtliche Wertentscheidung das Entstehen des Staates für eine freie Wissenschaft, seine Mitwirkung an ihrer Verwirklichung ein²³. Den Staat trifft eine Schutz- und Förderungspflicht²⁴. Diese Schutz- und Förderungspflicht umreißt das Spannungsfeld zwischen staatlicher Finanzierung und erwerbswirtschaftlicher Betätigung von Universitäten. Einerseits darf sich der Staat nicht in einem Maße aus der Hochschulfinanzierung zurückziehen, daß eine finanziell unabhängige Forschung und Lehre unmöglich wird²⁵. Andererseits muß er mit dem Rückzug aus der Vollfinanzierung den Universitäten Freiräume zur Generierung eigener Mittel zugestehen. Denn eine ausreichende finanzielle Ausstattung ist Grundvoraussetzung für Forschung und Lehre²⁶.

Ohne private Unterstützung besteht die Gefahr, daß in Zukunft bestimmte Lehrangebote oder Forschungsinhalte nicht oder jedenfalls nicht in der angestrebten Qualität erbracht werden können. Eine stärker privatwirtschaftlich orientierte Forschungsfinanzierung zielt zudem nicht nur auf die Kompensation von Haushaltsdefiziten, sondern verfolgt im Zeichen des Wissenschaftstransfers eine engere Kooperation mit der Wirtschaft. Schließlich verspricht das eigenwirtschaftliche Tätigwerden der Universität in besonderem Maße Freiheit gegenüber den Zielvorgaben externer Finanzierung. Einflußnahme ist nämlich auch bei einseitig staatlicher Finanzierung nicht auszuschließen, im Gegenteil, erst die heterogene Finanzierung von staatlicher und privater Seite garantiert eine pluralistische freie Wissenschaft²⁷.

Dies schließt jedoch eine Gefährdung der Unabhängigkeit von Forschung und Lehre durch das Hochschulsponsoring im konkreten Einzelfall nicht aus. Die Ambivalenz der Werbefinanzierung hat das BVerfG am Beispiel des öffentlich-rechtlichen Rundfunks herausgearbeitet: Einerseits stärken Werbeeinnahmen als Alternative zur staatlichen Finanzierung die Unabhängigkeit des öffentlich-rechtlichen Rundfunks, anderer-

²³ S. etwa *Bethge*, in Sachs, GG-Kommentar, 2. Aufl., München 1999, Art. 5 Rz. 201; *Schmidt-Bleibtreu/Klein*, GG-Kommentar, 9. Aufl., Neuwied 1999, Art. 5 Rz. 16.

²⁴ BVerfG v. 29. 5. 1973, BVerfGE 35, S. 79, 114; BVerfG v. 10. 3. 1992, BVerfGE 85, S. 360, 384; *Karpen* (Fn. 11), S. 16; vgl. auch Art. 142 WRV.

²⁵ Garantie zumindest einer Grundausrüstung, s. *Karpen* (Fn. 11), S. 16; *Oppermann*, Kulturverwaltungsrecht, Tübingen 1969, S. 349; hierzu ausführlich *Trute* (Fn. 14), S. 429 ff., 437.

²⁶ Vgl. auch *Trute* (Fn. 14), S. 427: „Die Entscheidungen über Geldmittel sind im Bereich der Wissenschaft immer auch Entscheidungen über Sachfragen“

²⁷ Ähnlich *Trute* (Fn. 14), S. 437. Historisch ging die staatliche Vollalimentierung stets mit der Sicherung staatlicher Kontroll- und Aufsichtsrechte einher, vgl. *Karpen* (Fn. 11), S. 36.

seits bergen sie die Gefahr einer Verengung der Programmvielfalt²⁸. Zudem hat das BVerfG festgestellt, daß für den öffentlich-rechtlichen Rundfunk kein verfassungskräftiges Recht auf die Eröffnung von Werbung als Finanzierungsquelle besteht, solange seine funktionsgerechte Finanzierung im übrigen gesichert ist²⁹. Die Pflicht des Staates zur Gewährleistung einer funktionsgerechten Finanzierung leitet das Gericht aus der verfassungsrechtlichen Bestands- und Entwicklungsgarantie³⁰ des öffentlich-rechtlichen Rundfunks (Art. 5 Abs. 1 S. 2 GG) ab³¹. Für das Sponsoring als Form der indirekten Werbung gelten vergleichbare verfassungsrechtliche Anforderungen wie für die Werbung³².

Für Universitäten ist das Recht auf die Durchführung kommerzieller Fremdwerbung bisher nicht näher erörtert worden³³. Es lassen sich allerdings gewisse Parallelen zu Rundfunkwerbung und -sponsoring ziehen³⁴. Ebenso wie die Unabhängigkeit der Berichterstattung ist auch die Unabhängigkeit der Wissenschaft eine der tragenden objektiven Wertentscheidungen der Verfassung. Deshalb kann die Wissenschaftsfreiheit, auch wenn Universität und Fakultät selbst grundrechtsberechtigt sind, nicht zur Disposition der staatlichen Hochschule gestellt werden³⁵. Vielmehr ist gerade die staatliche Hochschule in besonderem Maße Garant unabhängiger Wissenschaft. Die Wissenschaftsfreiheit berechtigt die Universität nicht nur, sondern verpflichtet sie auch. Zudem ist die Universität als Körperschaft des öffentlichen Rechts nur innerhalb des ihr zugeordneten Lebensbereichs der Wissenschaft grundrechtsberechtigt. Deshalb greift die Grundrechtsgarantie nur dann ein, wenn sich der Effekt der Werbung für

²⁸ BVerfG v. 22. 2. 1994, BVerfGE 90, S. 60, 91.

²⁹ BVerfG v. 6. 10. 1992, BVerfGE 87, S. 181, *Degenhart*, in Bonner Kommentar, GG Art. 5 Abs. 1 und 2, Rz. 738 (Stand April 1999).

³⁰ S. auch § 10 Abs. 1 Rundfunkstaatsvertrag.

³¹ BVerfG v. 4. 11. 1986, BVerfGE 73, S. 118, 158; BVerfG v. 24. 3. 1987, BVerfGE 74, S. 297, 324 f.; BVerfG v. 5. 2. 1991, BVerfGE 83, S. 238, 298, 310; BVerfG v. 6. 10. 1992, BVerfGE 87, S. 181, 198; BVerfG v. 22. 2. 1994, BVerfGE 90, S. 60, 90.

³² *Degenhart*, in Bonner Kommentar, GG Art. 5 Abs. 1 und 2, Rz. 739 (Stand April 1999).

³³ *Chr. Rollmann* (Fn. 1), S. 124 f. wirft die Frage der kommerziellen Fremdwerbung zwar auf, wendet sich dann aber nur der Zulässigkeit der Eigenwerbung der Universität zu. *P. Lynen* (Fn. 13), Rn. 109, bejaht die Frage vorsichtig, soweit es sich um eine Annex-tätigkeit handelt, die nur dazu dient, die Erfüllung der eigentlichen Hochschulaufgaben zu ermöglichen.

³⁴ Derartige Parallelen sieht auch *Tomerius* (Fn. 20), S. 102 f.. Nach *Trute* (Fn. 14), S. 428, gilt allerdings für den Bereich der Universität die Pflicht des Staates, vor selektiver Einflußnahme einzelner zu schützen, nicht in dem Maße wie etwa im Bereich der Rundfunkfreiheit.

³⁵ *Blum*, Hochschulmanagement, Baden-Baden 1988, S. 45; anders *Chr. Rollmann* (Fn. 1), S. 74.

den Sponsor in engem *funktionalem Zusammenhang* mit Forschung oder Lehre erzielen läßt³⁶. Entfernt sich die seitens des Sponsors geforderte Gegenleistung von den durch die Wissenschaftsfreiheit gedeckten Betätigungen, so scheidet eine Berufung auf Art. 5 Abs. 3 GG aus.

Liegt das Einwerben von Sponsorengeldern auch grundsätzlich im Interesse der Wissenschaftsfreiheit, so ist dem Einwand, die Sponsoren könnten Inhalte und Richtung der von ihr geförderten Wissenschaft bestimmen wollen³⁷, doch sorgfältig Rechnung zu tragen. Die Wissenschaftsfreiheit zieht dem Sponsoring von Universitäten Grenzen, soweit die Unabhängigkeit von Forschung und Lehre berührt wird. Unmittelbar wäre dies zwar erst dann der Fall, wenn der Sponsor Einfluß auf Forschungs- und Lehrinhalte nähme, worauf es ihm – übrigens im Gegensatz zur Drittmittelforschung – in der Regel gerade nicht ankommt. Allerdings birgt auch die finanzielle Abhängigkeit von einzelnen Großsponsoren die Gefahr einer sponsorenfreundlichen, und damit inhaltlich nicht mehr unabhängigen Forschung und Lehre. Problematisch sind darüber hinaus aktive Werbeaussagen über Produkte oder das Unternehmen des Sponsors ebenso wie die offensive Verbreitung fremder Werbebotschaften. Die Wissenschaftsfreiheit gebietet Distanz zu den Unternehmenszielen des Sponsors.

Zwar könnte eingewendet werden, derartige Werbetätigkeiten erfolgen nicht im Rahmen von Forschung und Lehre und könnten deshalb deren Unabhängigkeit nicht tangieren. Doch die Hochschule wird, wenn sie für den Sponsor wirbt, nicht gleich irgendeiner Privatperson tätig, sondern unterliegt auch insoweit der Grundrechtsbindung der Wissenschaftsfreiheit. Dabei ist nicht nur ein tatsächlicher Objektivitätsverlust, sondern auch der durch ein werbewirksames Auftreten vermittelte Eindruck, die Universität sei Sprachrohr privatwirtschaftlicher Unternehmensinteressen, mit der Garantiefunktion der staatlichen Universität unvereinbar³⁸.

³⁶ Anhaltspunkte lassen sich auch der Beurteilung von sog. „An-Instituten“ (§ 36 UG NW) entnehmen. Soweit „An-Institute“ als Kooperationen mit der Privatwirtschaft vorrangig der Verfolgung universitärer Zwecke dienen, können sie privatwirtschaftlich tätig werden, s. auch *Tettinger*, HdB WissR, 2. Aufl., 1996, 1. Bd., S. 991, 996.

³⁷ S. *Trute* (Fn. 14), S. 433; *Duchêne*, Sponsoring der Unternehmen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, Köln 1995, S. 16.

³⁸ *Blum/Kaufmann*, WissR Bd. 18 (1985), S. 1, 2.

3. Zwischenergebnis

Die wissenschaftsrechtlichen Rahmenbedingungen des Hochschul sponsoring lassen sich damit wie folgt zusammenfassen:

- Die Zulässigkeit werbewirksamen öffentlichen Danks für empfangene Sponsorengelder kann einfachgesetzlich bereits aus § 25 HRG abgeleitet werden.
- Soweit darüber hinaus die Grenzen des Hochschul sponsoring in Art. 5 Abs. 3 GG zu suchen sind, steht die Wissenschaftsfreiheit einem Hochschul sponsoring grundsätzlich nicht entgegen, solange es hierbei nicht zu einer Beeinflussung der Inhalte von Forschung und Lehre kommt. Zulässig ist das Sponsoring insbesondere, wenn es gleichzeitig dem Wissenschaftstransfer und der Öffnung der Universität für die Berufswelt dient.
- Nicht mit der besonderen Verantwortung der staatlichen Universität für eine unabhängige Wissenschaft vereinbar sind hingegen aktive Werbemaßnahmen, mit denen die Universität ihre Autorität in den Dienst privater Unternehmen stellt³⁹, ohne daß hierbei der *konkrete Anlaß* der finanziellen Unterstützung von Forschung und Lehre im Vordergrund steht.

Um die Einhaltung dieser rechtlichen Rahmenbedingungen zu gewährleisten, aber auch um die für das Einwerben von Sponsorengeldern notwendige Geschlossenheit zu erreichen, würde sich der Erlaß universitätsinterner Sponsoring-Richtlinien anbieten.

III. Steuerrechtliche Aspekte

1. Problemstellung

Im Rahmen der steuerrechtlichen Beurteilung des Hochschul sponsoring muß zwischen der Behandlung des Gesponsorten auf der einen, des Sponsors auf der anderen Seite unterschieden werden. Für den Zuwendungs-

³⁹ Ein Indiz für die Differenzierung zwischen aktiver kommerzieller Fremdwerbung und dem Recht, sich sponsern zu lassen, findet sich in Bezug auf das sog. Campusradio. § 33a Abs. 1 S. 3 und 4 LRG NW verbietet für Campusradio Werbung, erlaubt jedoch – unter Einhaltung der Voraussetzungen des § 22c LRG – Sponsoring. Das Werbeverbot resultiert aus dem *funktionellen Zusammenhang* des Campusradios mit den Aufgaben der Hochschule, d.h. freier Wissenschaft und Lehre; hierzu *Gerth*, ZUM 1996, S. 847, 489.

empfänger ist von Bedeutung, ob er die empfangenen Mittel versteuern muß, für den Sponsor, inwieweit er die Aufwendungen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abziehen kann.

2. Allgemeine Grundlagen der Besteuerung von Universitäten

Das KStG verfolgt die Grundkonzeption der Steuerfreiheit der öffentlichen Hand⁴⁰, so daß die Universität als Körperschaft des öffentlichen Rechts (§ 58 Abs. 1 S. 1 HRG) grundsätzlich nicht bzw. gemäß § 2 Nr. 2 KStG nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist. Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind juristische Personen des öffentlichen Rechts nur insoweit, als sie einen Betrieb gewerblicher Art begründen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG). Dabei ist Steuersubjekt nicht der einzelne Betrieb gewerblicher Art, sondern die juristische Person des öffentlichen Rechts⁴¹. Folglich wird bei einer einen Betrieb gewerblicher Art begründenden wirtschaftlichen Betätigung der Fakultät die Universität und nicht die Fakultät⁴² bzw. deren Betrieb gewerblicher Art als Steuerschuldner i.S. von § 43 S. 1 AO in Anspruch genommen.

§ 4 Abs. 1 S. 1 KStG definiert den Betrieb gewerblicher Art als Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dient und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich heraushebt. Gewinnerzielungsabsicht oder Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich. Ausgenommen von der Steuerpflicht sind nach § 4 Abs. 5 S. 1 KStG Hoheitsbetriebe, die das Gesetz als Betriebe definiert, die *überwiegend* der Ausübung hoheitlicher Gewalt dienen. Ebensovienig begründet die Vermögensverwaltung einen Betrieb gewerblicher Art.

Das Hochschulsponsoring wirft die Frage auf, inwieweit die von der Universität zu erbringenden Gegenleistungen einen steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art begründen.

⁴⁰ Zu dieser Konzeption der subj. Steuerfreiheit als Regel und der ausnahmsweisen Steuerpflicht s. auch *Lanle*, DStZ 1988, S. 183, 184.

⁴¹ BFH v. 13. 3. 1974, BStBl. II 1974, S. 391; *Gail/Goutier/Grützner*, KStG, § 4 Rz. 13; *Kalbfleisch*, in Arthur Andersen, KStG, § 1 Rz. 118.

⁴² Nach § 25 UG NW sind Fachbereiche (bzw. Fakultäten) die organisatorischen Grundeinheiten der Hochschule. Die Fakultät selbst ist nicht Körperschaft des öffentlichen Rechts, sondern unselbständige, nur in Teilbereichen mit Rechten und Pflichten ausgestattet Organisationseinheit, vgl. *Hänsch*, Die Rechtsstellung der Fakultäten/Fachbereiche in der Hochschule, Diss. Würzburg, S. 130/131.

3. Allgemeine Grundlagen der ertragsteuerrechtlichen Behandlung des Sponsoring

Zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsoring hat das Bundesfinanzministerium im Jahre 1998 eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, den sog. Sponsoring-Erlaß⁴³, veröffentlicht. Im Vordergrund stand dabei die Frage der Abzugsfähigkeit beim Sponsor. Die steuerliche Erfassung beim Gesponsorten wurde nur relativ knapp und auf gemeinnützige Körperschaften des Privatrechts zugeschnitten abgehandelt.

Während es beim Sponsor um die Abgrenzung zwischen begrenzt abziehbarer Spende (§ 10b, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG), unbegrenzt abziehbarer Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG) und nichtabziehbaren Kosten der privaten Lebensführung (§ 12 Nr. 1 EStG) geht, ist auf der Seite der gesponsorten steuerbegünstigten Körperschaft die Frage zu beantworten, welchem Bereich die Einnahme zuzuordnen ist. Dabei gibt es nach dem Grundsatz der Individualbesteuerung weder allgemein, noch bezogen auf das Sponsoring ein Korrespondenzprinzip dergestalt, daß im Fall abziehbarer Betriebsausgaben beim Sponsor, beim Gesponsorten automatisch steuerpflichtige Einnahmen vorliegen müßten⁴⁴. Eine steuerlich optimale Sponsoringgestaltung sieht daher so aus, daß beim Sponsor unbegrenzt abzugsfähige Betriebsausgaben entstehen, die Zuwendung beim Gesponsorten aber in den steuerbefreiten Idealbereich fließt⁴⁵.

Unentgeltlichkeit und Kausalzusammenhang zwischen Aufwendung und Erwerbstätigkeit markieren auf der Seite des Sponsors die Abgrenzung zwischen Spende einerseits, Betriebsausgabe andererseits. Auf der Seite der gesponsorten Körperschaft sind die Abgrenzungsprobleme komplexer. Die Frage, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet wird – insbesondere in Abgrenzung zur nichtsteuerbaren Vermögensverwaltung –, orientiert sich an der vom Gesponsorten zu erbringenden Gegenleistung. Maßgeblich soll nach dem Sponsoring-Erlaß sein, ob der Gesponsorte Werbemaßnahmen des Sponsors lediglich duldet oder ob er

⁴³ BMF v. 18. 2. 1998, BStBl. II 1998, S. 212 f.

⁴⁴ BMF v. 18. 2. 1998, BStBl. II 1998, S. 212, 213 Tz. 9; *Märkle*, StJb 1998/99, S. 265, 296; *Heuer*, DStR 1998, S. 18, 19; *Weiand*, BB 1998, S. 344, 348; *Thiel*, DB 1998, S. 842, 844; *Strahl*, FR 1998, S. 761, 771; *Boochs* (Fn. 5), S. 208; allgemein BFH v. 4. 4. 1989, BStBl. II 1989, S. 779. Andererseits ist es kaum vorstellbar, daß Sponsoring-Einnahmen, die beim Gesponsorten einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, beim Sponsor als Spende abziehbar sind, denn in diesem Fall wird regelmäßig die Unentgeltlichkeit der Zuwendung zu verneinen sein, wie hier auch *J. Lang*, WP-Handbuch, Kapitel T Rz. 224.

⁴⁵ Ob ein Sponsoring-Vertrag vorliegt, ist dabei für die steuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich irrelevant, da es nur auf die tatsächliche Ausgestaltung ankommt.

selbst an den Werbemaßnahmen mitwirkt. Zwischen den Fällen passiven und aktiven Verhaltens steht der bloße Hinweis des Gesponsorten auf die Unterstützung des Sponsors. Dieser soll, soweit er „ohne besondere Hervorhebung erfolgt“, nach dem Sponsoring-Erlaß keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen. Die Frage, ob – trotz Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs – Sponsoring-Einnahmen im Rahmen eines Zweckbetriebs (§ 65 AO) steuerfrei vereinnahmt werden können, lehnt der Sponsoring-Erlaß kategorisch und ohne Begründung ab⁴⁶.

4. Übertragbarkeit der steuerrechtlichen Behandlung des Sponsoring gemeinnütziger Körperschaften des Privatrechts auf das Sponsoring öffentlich-rechtlicher Körperschaften

Keine Beachtung – weder in Rechtsprechung, Verwaltung noch Literatur⁴⁷ – hat bisher das unmittelbare Sponsoring öffentlich-rechtlicher Körperschaften erfahren. Die bisher zum Sponsoring steuerbegünstigter Körperschaften des Privatrechts, namentlich gemeinnütziger Vereine, erarbeiteten Grundsätze können jedoch auch zur Beurteilung des Sponsoring öffentlich-rechtlicher Körperschaften⁴⁸ herangezogen werden. Denn die steuerliche Konzeption der gemeinnützigen und der öffentlich-rechtlichen Körperschaft ist weitgehend identisch. Mit dem Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, Private in die Erfüllung von Staatsaufgaben einzubinden, den Staat auf diese Weise zu entlasten und gleichzeitig den Gemeinsinn in der Bevölkerung zu schärfen. Deshalb gewährt er insoweit Steuerbefreiungen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG und § 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG). Wie bei der Steuerbefreiung der öffentlichen Hand gebietet es der aus dem allgemeinen Gleichheitssatz gewonnene Grundsatz der Wettbewerbsneutralität⁴⁹ der Besteuerung, die Steuerfreiheit dort nicht zu gewähren, wo ein Konkurrenzverhältnis mit steuerpflichtigen Unternehmen besteht. Diese Funktion erfüllt analog zum Betrieb gewerblicher Art der juristischen Person des öffentlichen Rechts bei der gemeinnützigen Körperschaft der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (§ 64 AO, § 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG, § 3 Nr. 6 S. 2

⁴⁶ BMF v. 18. 2. 1998, BStBl. I 1998, S. 212, 213 (Tz. 9 aE).

⁴⁷ Eine Ausnahme bildet eine knappe Stellungnahme von M. Strahl, FR 1998, S. 761, 771.

⁴⁸ Eine solche „Anwendung“ des Sponsoring-Erlasses auf Hochschulsponsoring bejaht M. Strahl, FR 1998, S. 761, 771.

⁴⁹ K. Tipke, in Tipke/Kruse, § 14 AO Tz. 2.

GewStG)⁵⁰. Sowohl aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 S. 2 AO) als auch aus dem Betrieb gewerblicher Art wird die Vermögensverwaltung als steuerbefreit ausgegrenzt. Und schließlich finden auch auf öffentlich-rechtliche Körperschaften im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art die Vorschriften über Zweckbetriebe (§ 65 ff. AO) Anwendung, wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts mit ihrem Betrieb gewerblicher Art steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Denn nach § 51 S. 2 AO sind die Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts auf alle Körperschaften des KStG, d.h. auch auf Betriebe gewerblicher Art öffentlich-rechtlicher Körperschaften, anwendbar⁵¹.

5. Ertragssteuerrechtliche Beurteilung des Hochschul-sponsoring

a) Begründung eines Betriebs gewerblicher Art?

aa) Die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG

Betrieb gewerblicher Art ist nach § 4 Abs. 1 S. 1 KStG jede Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person heraushebt⁵².

⁵⁰ BFH v. 30. 11. 1989, BStBl. II 1990, S. 246, 248; Bott, in Arthur Andersen, KStG, § 4 Rz. 52 (Stand Nov. 1996); M. Strahl, FR 1998, S. 761, 771; Bader, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, Diss. 1997, S. 83; Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-Komm., § 14 AO Rz. 49.

⁵¹ BT-Drucks. 7/4292, S. 20 zu § 51 AO; BFH v. 31. 10. 1984, BStBl. II 1985, S. 162; BFH v. 11. 2. 1997, BFH/NV 1997, S. 625, 626; Kießling/Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 6. Aufl. 1997, S. 20/21; Scholtz, in Koch, AO-Komm., § 51 Rz. 6; Lang, in WP-Handbuch, 3. Aufl., 2001, Kapitel T Rz. 41 (im Druck); Tipke, in Tipke/Kruse, AO/FGO-Komm., § 51 AO Tz. 3; Fichtelmann, DStR 1993, S. 1514, 1515. Hierzu ausführlich Hey, StuW 2000, S. 467 ff.

⁵² Die Finanzverwaltung versucht Rechtssicherheit durch die Anwendung fester Umsatzgrenzen zu erreichen (Abschn. 5 Abs. 4 S. 7 und Abs. 5 S. 3 KStR 1995). Danach soll es unterhalb eines Jahresumsatzes von 60.000 DM regelmäßig an der wirtschaftlichen Heraushebung fehlen, wobei es sich um eine Aufgriffsgrenze handelt (Seer, DStR 1993, S. 1751, 1754), ab der das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art überhaupt erst geprüft wird. Zwischen 60.000 DM und 250.000 DM wird ein Betrieb gewerblicher Art angenommen, wenn eine funktionelle Einheit positiv nachgewiesen werden kann. Über einem Jahresumsatz von 250.000 DM liegt stets ein Betrieb gewerblicher Art vor, ohne daß das Vorliegen einer Einrichtung speziell nachgewiesen werden muß. Der BFH schließt sich den starren Umsatzgrenzen der Finanzverwaltung nicht an, s. z.B. BFH v. 11. 1. 1979, BStBl. II 1979, S. 746, 749; BFH v. 25. 10. 1989, BStBl. II 1990, S. 868, 870 f., wo darauf abgestellt wird, ob die Tätigkeit durch ihr wirtschaftliches Gewicht Wettbewerbsrelevanz entfaltet.

Auch wenn zumeist den Tatbestandsmerkmalen der Einrichtung, der wirtschaftlichen Betätigung und der wirtschaftlichen Heraushebung gegenüber der nach § 4 Abs. 5 KStG vorzunehmenden Prüfung, ob ein Hoheitsbetrieb vorliegt, nur geringe Bedeutung zukommt⁵³, kann ein Großteil der Sponsoringsachverhalte bereits hier aus der Besteuerung ausgeschlossen werden. Öffentlicher Dank für eine Spende ohne eine spezifisch werbende Aussage über den Sponsor, und zwar auch soweit er durch Anbringung eines Hinweisschildes dauerhaft zum Ausdruck gebracht wird, erfüllt weder das Kriterium der herausgehobenen wirtschaftlichen Betätigung, noch der Einrichtung. Vielmehr ist das Publizieren der Spende, mag sich hieraus auch ein positiver Imagetransfer für den Sponsor ergeben, als *Annex* dem Empfang der Spende zuzuordnen. Damit fehlt es an einem echten Leistungsaustausch⁵⁴.

Andererseits kann aber professionelle Planung und Organisation des Sponsoring⁵⁵ durch die Universität leicht die Merkmale der Einrichtung im Sinne des § 4 Abs. 1 S. 1 KStG erfüllen, und ist bei einem entsprechenden Volumen regelmäßig auch wirtschaftlich herausgehoben. Erst recht erfüllen aktive Werbeaussagen zugunsten des Sponsors ebenso wie die Ermöglichung und Unterstützung eigener Werbemaßnahmen des Sponsors im Umfeld der Universität die Voraussetzungen einer wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung der juristischen Person herausgehobenen Betätigung iS des § 4 Abs. 1 S. 1 KStG.

bb) Abgrenzung zum Hoheitsbetrieb (§ 4 Abs. 5 S. 1 KStG)

Die Steuerpflicht greift indes nicht ein, wenn die Betätigung der Universität dem durch § 4 Abs. 5 KStG von der Steuerpflicht ausgenommenen Hoheitsbetrieb zugeordnet werden kann.

Wann ein Hoheitsbetrieb im Sinne von § 4 Abs. 5 KStG vorliegt, ist höchst streitig. Der Bundesfinanzhof zieht sich auf die Formel zurück, ein

⁵³ Die Praxis verknüpft die Tatbestandsmerkmale der Einrichtung und der wirtschaftlichen Herausgehobenheit und legt beide Merkmale im Interesse umfassender Wettbewerbsneutralität weit im Sinne einer funktionellen Einheit aus. Danach reichen besondere organisatorische Vorkehrungen für die Annahme einer Einrichtung (BFH v. 26. 5. 1977, BStBl. II 1977, S. 813, 814), ja selbst bei einer Miterledigung im Rahmen anderer Aufgaben soll eine lediglich zeitliche Abgrenzung ausreichen (BFH v. 11. 1. 1979, BStBl. II 1979, S. 746). Ebenso gering sind die Anforderungen für die Annahme eines wirtschaftlichen Tätigwerdens. Auch hier ist Auslegungskriterium das Ziel der Wettbewerbsneutralität, so daß jede Tätigkeit, die auch von einem Privatunternehmer ausgeübt werden könnte, ausreicht (BFH v. 9. 5. 1984, BStBl. II 1984, S. 726, 727).

⁵⁴ *Boochs* (Fn. 5), S. 98.

⁵⁵ Diese sind nach *Boochs* (Fn. 5), S. 148 sogar Wesensmerkmal des Sponsoring.

Hoheitsbetrieb liege vor, wenn die Tätigkeit der öffentlich-rechtlichen Körperschaft „eigentümlich und vorbehalten“ ist⁵⁶. In der Literatur wird diese Definition zu Recht als wenig trennscharf kritisiert, weil es im Bereich der Leistungsverwaltung nur wenige Bereiche gibt, die rein theoretisch nicht auch von privatwirtschaftlichen Unternehmen ausgeführt werden könnten⁵⁷. Leitbild bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Hoheitsbetrieb“ müsse die Wettbewerbsneutralität zu privaten Unternehmen sein, die herzustellen das Ziel der Besteuerung der öffentlichen Hand ist. Deshalb kann die steuerrechtliche von der öffentlich-rechtlichen Bestimmung hoheitlichen Handelns abweichen, und muß es sogar, wenn es gilt Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden⁵⁸.

Für staatliche Universitäten ergeben sich hieraus folgende Konsequenzen: Einerseits können universitäre Forschung und Lehre nach § 3 UG NW, § 2 Abs. 1 S. 1 HRG dem Bereich hoheitlichen Handelns iS des § 4 Abs. 5 S. 1 KStG zugeordnet werden, weil es sich um der juristischen Person des öffentlichen Rechts zugewiesene Aufgaben handelt. Andererseits wächst diese Tätigkeit mit der Gründung privater Universitäten in den Wettbewerb hinein. So hat der BFH bisher Forschung und Lehre steuerrechtlich als Hoheitsbetrieb eingestuft⁵⁹, dies jedoch für die Fälle der Auftragsforschung eingeschränkt, weil insoweit ein Konkurrenzverhältnis mit privaten Forschungseinrichtungen bestehe⁶⁰.

Selbst wenn der Kernbereich von Forschung und Lehre nach wie vor dem Hoheitsbereich zugeordnet werden kann, so ist keineswegs jede Betätigung der Universität hoheitlich. Forschung und Lehre und damit der Bereich des Hoheitsbetriebs sind gerade nicht involviert, wenn die gesponsorte Hochschule aktiv Werbeleistungen zugunsten des Sponsors erbringt. Die Grenze des Hoheitsbetriebs ist jedenfalls dann überschritten, wenn die Universität im Gegenzug zu der finanziellen Zuwendung auf

⁵⁶ BFH v. 12. 12. 1951, BStBl. III 1952, S. 41; BFH v. 4. 2. 1976, BStBl. II 1976, S. 355; BFH v. 30. 6. 1988, BStBl. II 1988, S. 910; auch schon RFH v. 16. 11. 1937, RStBl. 1938, S. 15.

⁵⁷ *J. Lang*, WP-Handbuch, Kap. T Rz. 173.

⁵⁸ So im Ergebnis auch der BFH, der der gesetzlichen Aufgabenzuweisung nur in zitierte Bedeutung beimißt, BFH v. 30. 6. 1988, BStBl. II 1988, S. 910, 912; BFH v. 21. 9. 1989, BStBl. II 1990, S. 95 ff.; BFH v. 23. 10. 1996, BStBl. II 1997, S. 139, 141 f. Indiz für diese vom öffentlichen Recht abweichende Begriffsbestimmung ist § 4 Abs. 3 KStG, der die Versorgungsbetriebe der öffentlichen Hand zu Betrieben gewerblicher Art deklariert, obwohl es sich hierbei um ein typisches Betätigungsfeld im Rahmen der Daseinsvorsorge handelt.

⁵⁹ BFH v. 13. 4. 1961, BStBl. III 1961, S. 298; BFH v. 14. 3. 1961, BStBl. II 1990, S. 866, 868.

⁶⁰ BFH v. 30. 11. 1995, BFHE 179, S. 447 ff. Der Gesetzgeber hat hierauf mit der Einfügung von § 68 Nr. 9 AO geantwortet.

Produkte und Dienstleistungen des Sponsors hinweist, etwa durch Schaltung von Anzeigen in einer Universitätszeitung⁶¹, diesem gestattet den Namen der geförderten Hochschule in seiner eigenen Werbung zu benutzen oder ihm Gelegenheit gibt, in der Universität Mitarbeiterwerbung zu betreiben. In allen Fällen handelt es sich um Tätigkeiten, mit denen die Hochschule in Wettbewerb mit privaten Marketing- bzw. Personalvermittlungsunternehmen tritt und eine unlösbare Verbindung mit der hoheitlichen Tätigkeit Lehre und Forschung nicht besteht. Zwar ist ein Wettbewerbsverhältnis mit privaten Unternehmen hinsichtlich des Imagetransfers nicht denkbar, weil sich dieser nur durch das Sponsoring gerade der Universität erzeugen läßt⁶². Indes werden in zunehmendem Maße private Universitäten, deren Unterstützung Unternehmen in ein ähnlich gutes Licht rückt, mit den staatlichen Hochschulen um Sponsorengelder konkurrieren⁶³. Zudem darf die Wettbewerbsrelevanz nicht zu eng gesehen werden⁶⁴. Es reicht aus, daß der Sponsor ohne das Tätigwerden der Universität anderweitige Werbemaßnahmen ergreifen würde, die von steuerpflichtigen Unternehmen angeboten werden, denn Sponsoring erfolgt häufig nicht zusätzlich zu traditioneller Werbung, sondern ersetzt und verdrängt diese partiell.

Problematisch sind die im Sponsoring-Erlaß als unschädlich qualifizierten Fälle des bloßen Hinweises auf die Förderung durch den Sponsor⁶⁵. In der Literatur wird die entsprechende Regelung im Sponsoring-Erlaß als Billigkeitsvorschrift interpretiert⁶⁶. Dieser Einordnung ist nicht zuzustimmen. In den Fällen öffentlichkeitswirksamer Danksagung ohne konkrete Werbeaussage muß früher angesetzt werden. Es fehlt bereits an

⁶¹ Anzeigengeschäft in Vereinszeitung als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, s. BFH v. 9. 12. 1981, BStBl. II 1983, S. 27; BFH v. 4. 3. 1976, BStBl. II 1976, S. 472; FG Düsseldorf v. 17. 1. 1974, EFG 1974, S. 385, 386; FinMin. NRW v. 17. 10. 1983, StEK AO 1977 § 52 Nr. 26.

⁶² Zutreffend für das Soziosponsoring *Ansorge*, BB 1995, S. 2505, 2508.

⁶³ Unschädlich ist diese Konkurrenz allerdings soweit die private Hochschule ihrerseits über Gemeinnützigkeitsstatus verfügt und Sponsorengelder steuerfrei vereinnehmen kann.

⁶⁴ Die angebotenen Leistungen müssen aus der Vorstellung der Abnehmer gleichartig und damit austauschbar sein, wobei eine völlige Gleichartigkeit nicht erzielbar ist, s. *M. Siegel*, Der Begriff des „Betriebs gewerblicher Art“ im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, S. 285 mit Fn. 49.

⁶⁵ BMF-Schreiben v. 18. 2. 1998, BStBl. I 1998, S. 212, 213; vgl. ferner FinMin. Bayern, Erlaß v. 11. 2. 2000, DStR 2000, S. 594; Die Benennung eines Saals der geförderten Körperschaft nach dem Sponsor (z.B. „BMW-Saal“) begründet keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

⁶⁶ *M. Strahl*, FR 1998, S. 761, 772; *Boochs* (Fn. 5), S. 210; *Märkle*, StJb 1998/99, S. 265, 297; anders *Stobbe*, DStZ 1994, S. 583, 585, der insoweit das Vorliegen einer Gegenleistung verneint.

der Tatbestandsmäßigkeit, so daß für Billigkeitserwägungen kein Bedarf besteht. Derartige Betätigungen sind, soweit man nicht – wie oben angesprochen⁶⁷ – schon die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 S. 1 KStG verneint, jedenfalls dann dem hoheitlichen Bereich von Wissenschaft und Forschung zuzuordnen, wenn die Tätigkeit der Hochschule zumindest auch die Funktion der Offenlegung der außerbudgetären Finanzierung erfüllt, was bei einer zurückhaltenden Nennung des Namens des Sponsors zu bejahen ist. Transparenz der Finanzierung von Forschung und Lehre ist unerlässlich, um die Freiheit der universitären Wissenschaft zu gewährleisten. Soweit die Information über die Finanzierungsbeiträge der Wirtschaft bei der Namensnennung im Vordergrund steht, ist daher jedenfalls nach der Überwiegensregelung des § 4 Abs. 5 S. 1 KStG vom Vorliegen eines steuerfreien Hoheitsbetriebs auszugehen. Das Überwiegensmerkmal bestimmt, daß es bei der Steuerfreiheit bleibt, wenn hoheitliche und wirtschaftliche Betätigung „derart ineinandergreifen, daß eine genaue Abgrenzung nicht möglich oder nicht zumutbar ist, wenn also die wirtschaftliche Tätigkeit unlösbar mit der hoheitlichen Tätigkeit verbunden ist und eine Art Nebentätigkeit im Rahmen der einheitlichen, dem Wesen nach hoheitlichen Tätigkeit darstellt.“⁶⁸

cc) Abgrenzung zur Vermögensverwaltung

Ohne steuerliche Konsequenzen bleibt das Sponsoring ferner dann, wenn sich die Gegenleistungen der Universität als Vermögensverwaltung qualifizieren lassen. Die Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand begründet, obwohl es sich hierbei um eine wirtschaftliche Betätigung i.S. des § 4 Abs. 1 KStG handelt⁶⁹, keinen Betrieb gewerblicher Art⁷⁰.

⁶⁷ Siehe III.5.c (1).

⁶⁸ BFH v. 10. 7. 1962, BStBl. III 1962, S. 448, 449; BFH v. 14. 3. 1983, BStBl. II 1983, S. 491, 493. *R. Seer*, DStR 1992, S. 1751, 1756, zieht zur Auslegung des Überwiegensmerkmals Art. 4 Abs. 5 S. 2 der 6. RLEWG heran, wo eine Steuerpflicht der öffentlichen Hand nur zur Vermeidung „größerer Wettbewerbsverzerrungen“ gefordert wird.

⁶⁹ RFH v. 14. 10. 1941, RStBl. 1942, S. 609, 610; BFH v. 13. 3. 1974, BStBl. II 1974, S. 391, 394; zustimmend *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-Komm. (Stand: August 1998), § 14 AO Rz. 61.

⁷⁰ Während der BFH die Ausgrenzung der Vermögensverwaltung aus dem Betrieb gewerblicher Art dessen typologischer Ähnlichkeit mit dem Gewerbebetrieb – in der Literatur wird § 14 S. 3 AO auch analog herangezogen (s. *Lang/Seer*, StuW 1993, S. 47, 49) – entnimmt, stellen Teile der Literatur auch insoweit auf die Wettbewerbsrelevanz ab, die im Bereich der Vermögensverwaltung typischerweise zu verneinen ist, so etwa *Hüttemann*, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln 1991, S. 148 ff.; zustimmend *Bader* (Fn. 50), S. 106 f.; ferner *K. Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, § 14

Deshalb fällt insbesondere die Gestattung der Nutzung des Namens der Universität zu Werbezwecken des Sponsors als Vermögensverwaltung aus der Steuerpflicht heraus. Auch die gelegentliche Überlassung von Hörsälen an den Sponsor ist Vermögensverwaltung⁷¹. Betätigt sich die Körperschaft demgegenüber durch Abschluß einer Vielzahl von Sponsoringverträgen mit jeweils individuell ausgehandelten Konditionen aktiv am Markt so ist die Grenze der Vermögensverwaltung überschritten. Deshalb verpachten Universitäten das Anzeigen- und Werbegeschäft zumeist langfristig an private Unternehmen, um den Bereich der Vermögensverwaltung nicht zu überschreiten⁷². Für das Universitätssponsoring ist diese Form der Einschaltung eines Dritten aber nur bedingt geeignet, weil der Sponsor regelmäßige Wert auf den direkten Kontakt mit der Hochschule legen wird.

b) Begründung eines Zweckbetriebs?

aa) Die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Betrieb gewerblicher Art

Selbst wenn Sponsorenzahlungen zu Einnahmen aus einem Betrieb gewerblicher Art führen, so ist im Hinblick auf die gemeinnützige Ausrichtung der Universität⁷³ noch zu prüfen, ob nicht möglicherweise ein steuerfreier Zweckbetrieb iS des § 65 AO vorliegt⁷⁴.

Der Steuerfreiheit des Zweckbetriebs liegt der Gedanke zugrunde, daß die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks untrennbar mit der wirtschaftlichen Betätigung verbunden sein kann⁷⁵. Dabei wendet der BFH ei-

AO Tz. 11; kritisch demgegenüber *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO-Komm. (Stand: August 1998), § 14 AO Rz. 61; *Prinz*, JbFSt. 1993/94, S. 366, 371 f.

⁷¹ *Lang/Seer*, FR 1993, S. 47, 49; *Strahl*, FR 1998, S. 761, 768 f., der aber Zweifel hinsichtlich der Vereinbarkeit mit EG-Recht äußert.

⁷² Zwar stellt § 4 Abs. 4 KStG die Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art seiner Unterhaltung gleich, da bei der Verpachtung des Anzeigen- und Werbegeschäfts kein größeres Inventar erforderlich ist, es wird jedoch noch von nichtsteuerbarer Vermögensverwaltung ausgegangen, s. *Bott*, in Arthur Andersen, KStG, § 4 Rz. 103, s. aber auch BFH v. 5. 7. 1972, BStBl. II 1972, S. 776; BFH v. 2. 3. 1983, BStBl. II 1983, S. 386.

⁷³ Die den Universitäten nach § 2 HRG und § 3 UG NW zugewiesenen Aufgaben fallen in den Katalog der steuerbegünstigten Zwecke des § 52 Abs. 2 AO. Wissenschaft und Forschung werden in § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO unmittelbar genannt.

⁷⁴ Dies wird zwar im Sponsoring-Umfeld nicht thematisiert, zutreffend aber von *Schauhoff*, DB 1998, 494, 495 und *Ansorge*, BB 1995, S. 2505, 2508 ff. für prinzipiell möglich gehalten. Dagegen meint *Rödel*, INF 1999, S. 747, 748, Werbung schließe die Annahme eines Zweckbetriebs aus. Dies ergebe sich aus § 67a Abs. 1 S. 2 AO, der von der Selbständigkeit der Werbung ausgehe, und einen allgemeinen Rechtsgedanken zum Ausdruck bringe; skeptisch auch *Fischer*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 68 AO Rz. 21.

⁷⁵ Ständige Rspr. seit RFH v. 24. 7. 1937, RFHE 42, S. 64, 65; ferner etwa BFH v. 10.

nen strengen Maßstab an und geht von einem Zweckbetrieb nur dann aus, wenn Zweck und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gleichsam eine Einheit bilden.

bb) Zweckbetrieb i.S. des § 68 Nr. 9 AO?

Während § 65 AO allgemein die Voraussetzungen des Zweckbetriebs normiert, sind in §§ 66 – 68 AO Einzelfälle von Zweckbetrieben (Wohlfahrtspflege, Krankenhäuser, Sportveranstaltungen etc.) aufgeführt, in denen von den Voraussetzungen des § 65 AO abgesehen wird. Sind die Voraussetzungen der Zweckbetriebsfiktionen der §§ 66 ff. AO nicht erfüllt, so kann auf § 65 AO zurückgegriffen werden.

Daß der Steuergesetzgeber durchaus willens ist, der notwendigen finanziellen Unterstützung einer primär gemeinnützigen Wissenschaft adäquate steuerrechtliche Rahmenbedingungen zu schaffen, hat er durch die Einfügung von § 68 Nr. 9 AO⁷⁶ bewiesen. Danach werden Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand finanziert werden⁷⁷, als Zweckbetriebe fingiert. Nicht vom Zweckbetrieb des § 68 Nr. 9 AO umfaßt sind wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug (§ 68 Nr. 9 S. 3 AO)⁷⁸.

Zwar hat eine aktive Werbetätigkeit im Dienste privatwirtschaftlicher Unternehmen mangels Forschungsbezugs nicht teil an der erweiternden Zweckbetriebsfiktion des § 68 Nr. 9 AO. Anderes könnte aber für die Fälle gelten, in denen die Universität dem Sponsor im Rahmen der ihr hochschulrechtlich zugewiesenen Aufgabe der Vorbereitung der Studenten auf die Berufswelt (§ 3 Abs. 1 S. 3 UG NW)⁷⁹ Gelegenheit gibt, die berufliche Praxis in seinem Unternehmen vorzustellen⁸⁰. Legt man den Wissen-

5. 1955, BStBl. III 1955, S. 532; BFH v. 2. 10. 1968, BStBl. II 1969, S. 43; BFH v. 23. 11. 1988, BStBl. II 1989, S. 391; s. auch *Rückert*, Die ertragsteuerliche Behandlung des Sponsoring, Diss. Köln 1999, S. 165.

⁷⁶ Gesetz v. 20. 12. 1996, BGBl. I 1996, S. 2074 f.

⁷⁷ *Woitschell*, in Arthur Andersen, KStG, § 5 Rz. 660.2 (Stand: Juni 1997): Übermäßige Wettbewerbsverzerrungen sollten vermieden werden, indem die Begünstigung auf überwiegend aus Mitteln der öffentlichen Hand finanzierte Forschungsvorhaben beschränkt wurde. D.h. die Auftragsforschung darf nicht im Zentrum der Tätigkeit stehen, um den Wettbewerb zu reinen Einrichtungen der Auftragsforschung nicht zu gefährden.

⁷⁸ BMF v. 22. 9. 1999, BStBl. I 1999, S. 944; OFD Nürnberg v. 26. 4. 2000, FR 2000, S. 633.

⁷⁹ Die Beteiligung an den Aufgaben der Studienberatung gehört zu den hauptberuflichen Aufgaben der Professoren neben der Wahrnehmung von Forschung und Lehre (§ 43 Abs. 1 S. 2 HRG).

⁸⁰ Zu dem Erfordernis einer Kooperation mit der Wirtschaft gerade im Hinblick

schaftsbegriff des § 2 Abs. 1 S. 1 HRG zugrunde, dann gehören neben der Forschung auch Lehre und Studium zum von § 68 Nr. 9 AO erfaßten Bereich⁸¹. Die von der Hochschule im Gegenzug zu der finanziellen Unterstützung ermöglichte Präsentation der Berufschancen im Unternehmen des Sponsors hat unmittelbaren Bezug zu einer berufsbezogenen Studienberatung, weil auf diese Weise die Studenten aus erster Hand über das Anforderungsprofil der Wirtschaft informiert werden. Es geht dabei nicht *nur* um Mittelbeschaffung, sondern Mittelbeschaffung und die Herstellung des Kontakts mit der Berufswelt bilden eine Einheit. Die engeren Kriterien des § 65 AO, insbesondere die Frage, ob der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zur Zweckerreichung notwendig ist (§ 65 Nr. 2 AO), sind nicht zu prüfen. Voraussetzung für die Anwendung von § 68 Nr. 9 AO ist aber, daß der Betrieb gewerblicher Art über eine Satzung verfügt, in der die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks festgehalten ist (§ 59 AO)⁸².

cc) *Zweckbetrieb i.S. des § 65 AO?*

Darüber hinausgehende Gegenleistungen der gesponsorten Hochschule können hingegen, soweit sie nicht bereits als Hoheitsbetrieb oder als Vermögensverwaltung aus der Besteuerung herausfallen, grundsätzlich nicht als Zweckbetrieb im Sinne der allgemeinen Vorschrift des § 65 AO eingestuft werden. Aktive Absatz- und Produktwerbung der Universität oder die kurzfristige Vermietung von Werbetafeln an den Sponsor ist weder unmittelbar iS von § 65 Nr. 1 AO auf die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke Forschung und Lehre gerichtet⁸³, noch zur Zweckerreichung notwendig. Denn es ist schlechterdings nicht vorstellbar, daß die Werbung für Produkte eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens unerläßliche Voraussetzung ist, um einen satzungsmäßigen Zweck zu ver-

auf die Berufsbezogenheit universitärer Ausbildung s. auch *J. Blum*, Hochschulmanagement, Baden-Baden 1988, S. 41.

⁸¹ Der Anwendungserlaß zu § 68 Nr. 9 AO bezieht sich allerdings nur auf die Forschung, s. BMF v. 22. 9. 1999, BStBl. I 1999, S. 944 (Tz. I.2).

⁸² BFH v. 31. 10. 1984, BStBl. II 1985, S. 162; BR-Drucks. 390/96, S. 88 f.; *Doemen*, UR 1997, S. 285, 286; *Lang*, in WP-Handbuch, 2. Aufl., 2000 Kapitel T Rz. 104 (im Druck): Für jeden Betrieb gewerblicher Art ist eine eigene Satzung erforderlich.

⁸³ Ob dem Tatbestandsmerkmal der Unmittelbarkeit überhaupt eigenständige Bedeutung beikommt, ist umstritten und wird überwiegend abgelehnt, s. *Hüttemann* (Fn. 70) S. 274 f.; zurückhaltender *K. Tipke*, in Tipke/Kruse, § 65 AO Tz. 2 f.: § 65 Nr. 2 macht § 65 Nr. 1 praktisch überflüssig und läßt Raum für Zweckbetriebe in erster Linie im Gesundheitssystem, im Wohlfahrts- und Fürsorgewesen und im Bildungswesen. § 65 Nr. 2 AO lautete besser: „wenn die Zwecke nicht auch von nichtbegünstigten Unternehmen erfüllt werden könnten“.

wirklichen. Vielmehr werden hier Einkünfte lediglich bei Gelegenheit der gemeinnützigen Tätigkeit erwirtschaftet⁸⁴.

c) *Zwischenergebnis: Zuordnung des Sponsoring zu den einzelnen Steuersphären der gesponsorten Universität*

Damit läßt sich folgende Zuordnung des Sponsoring zu den verschiedenen steuerlichen Sphären der Universität festhalten:

- Bloße Hinweise der Hochschule auf den Sponsor ohne eindeutig werbenden Charakter sowie die Benennung von Einrichtungen nach dem Sponsor sind dem *Hoheitsbetrieb* von Forschung und Lehre zuzuordnen. Sie begründen *keinen Betrieb gewerblicher Art*. Dasselbe muß grundsätzlich auch gelten, wenn auf einer Internetseite der gesponsorten Einrichtung auf den Sponsor hingewiesen wird⁸⁵.
- Auch die an den Sponsor gerichtete Erlaubnis, das Engagement für die Hochschule im Rahmen der eigenen Werbung zu nutzen, löst keine Körperschaftsteuerpflicht aus, da sie sich im Bereich der *Vermögensverwaltung* abspielt.
- Hingegen überschreitet die an eine Vielzahl einzelner Sponsoren gerichtete kurzfristige Gestattung, Werbeplakate und Informationsstände in der Universität zu plazieren oder Anzeigen in einer Universitätszeitung zu schalten, den Bereich der Vermögensverwaltung und begründet einen steuerpflichtigen *Betrieb gewerblicher Art*. Dies gilt auch für jede Form von aktiver Werbung für den Sponsor durch die Hochschule.
- Für von der Universität ermöglichte Mitarbeiterwerbung kann hingegen – obwohl die Hochschule insoweit in Wettbewerb mit steuerpflichtigen Personalvermittlungsunternehmen tritt – die *Zweckbetriebsregelung* des § 68 Nr. 9 AO herangezogen werden.

⁸⁴ *Rückert* (Fn. 75), S. 176.

⁸⁵ Allerdings soll nach Ansicht der bayerischen Finanzverwaltung (DStR 2000, S. 594) dann ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb bzw. ein Betrieb gewerblicher Art begründet werden, wenn der Name des Sponsors als Link ausgestaltet ist, so daß der Benutzer auf die Homepage des Sponsors gelangen kann; so auch schon *Krome*, DB 1999, 2030, 2032; dagegen zu Recht kritisch <http://www.pinkernell.de/sponsor.htm>.

6. Umsatzsteuerrechtliche Folgen des Sponsoring

Die Begründung eines Betriebs gewerblicher Art hat nicht nur Körperschaftsteuerrechtliche Folgen. Auch die Umsatzsteuerpflicht der juristischen Person des öffentlichen Rechts knüpft an den Betrieb gewerblicher Art an (§ 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG). Unternehmer i.S. des UStG ist die Hochschule nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 Abs. 3 S. 1 UStG). Soweit die von der Universität zu erbringenden Leistungen dem Hoheitsbetrieb Forschung und Lehre zuzuordnen sind, entsteht keine Umsatzsteuerpflicht. Dies gilt auch für alle Tätigkeiten, die sich als Vermögensverwaltung einordnen lassen⁸⁶. Insofern deckt sich die umsatzsteuerrechtliche Behandlung mit der Körperschaftsteuerrechtlichen.

Der Gleichlauf von Körperschaft- und Umsatzsteuer endet beim Zweckbetrieb. Obwohl die Einnahmen des Zweckbetriebs keine Körperschaftsteuer auslösen, sind die Umsätze umsatzsteuerpflichtig, weil der Zweckbetrieb Betrieb gewerblicher Art ist und folglich die Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts (§ 2 Abs. 3 UStG) begründet. Allerdings gilt für Umsätze im Rahmen von Zweckbetrieben der ermäßigte Steuersatz von 7% (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 1 UStG)⁸⁷.

Im übrigen unterliegen die Umsätze des Betriebs gewerblicher Art, soweit diese nicht im Rahmen eines Zweckbetriebs anfallen, dem regulären Umsatzsteuersatz von 16% (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a S. 2 UStG). Steuerbefreiungen nach § 4 UStG greifen nicht ein. Weder handelt es sich bei der kurzfristigen Vermietung von Werbeflächen in der Universität – soweit diese nicht als Vermögensverwaltung steuerfrei ist – um eine steuerbefreite Vermietungsleistung⁸⁸, noch ist die für die Drittmittelforschung geschaffene Steuerbefreiung des § 4 Nr. 21a S. 1 UStG anwendbar. Auch die Voraussetzungen des § 4 Nr. 22a UStG, der von Körperschaften des öffentlichen Rechts durchgeführte Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art befreit, werden von Werbeveranstaltungen nicht erfüllt.

⁸⁶ Insofern unterscheidet sich die juristische Person des öffentlichen Rechts von der gemeinnützigen Körperschaft, bei der der dem Hoheitsbetrieb vergleichbare ideale Bereich, also auch die Vermögensverwaltung umsatzsteuerpflichtig ist, allerdings zum ermäßigten Steuersatz des § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG.

⁸⁷ Wenzel, in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG-Kommentar (Stand: Oktober 1991), § 12 Rz. 61.

⁸⁸ BFH v. 31. 7. 1962, BStBl. III 1962, S. 476: Kein Mietvertrag über den für das Aufstellen benötigten Grund- und Boden. Auch Mietverträge über die Aufstellung von Werbepostern fallen nicht unter § 4 Nr. 12, s. Kraeusel, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG-Kommentar (Stand: August 1996), § 4 Nr. 12 Rz. 21.

7. Besteuerung beim Sponsor

Aus der Sicht der gesponsorten Universität ist nicht nur die eigene Besteuerung von Interesse, sondern gleichermaßen die Behandlung der Zuwendung beim Sponsor. Denn Bereitschaft und Höhe des finanziellen Engagements hängen wesentlich davon ab, unter welchen Bedingungen die Aufwendungen im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer beim Sponsor abziehbar sind.

Das Gesetz sieht für den Abzug von Sponsoringaufwendungen keine Sonderregelungen vor, so daß die allgemeine Vorschrift des Betriebsausgabenabzugs § 4 Abs. 4 EStG (ggfalls i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) Platz greift. Nach dem dort niedergelegten Veranlassungsprinzip müssen die Aufwendungen *objektiv* mit dem Betrieb zusammenhängen und *subjektiv* dazu bestimmt sein, dem Betrieb zu dienen. Fehlt es für die Annahme des Betriebsausgabenabzugs an der erforderlichen Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit und steht die Unentgeltlichkeit im Vordergrund, so kommt gemäß § 10b Abs. 1 EStG der Spendenabzug in Betracht⁸⁹, denn auch juristische Personen des öffentlichen Rechts sind gemäß § 49 Nr. 1 EStDV spendenberechtigt, soweit die Zuwendung für gemeinnützige, namentlich für wissenschaftliche Zwecke geleistet wird (§ 48 EStDV).

Die Abgrenzung hat sich im jeweiligen Einzelfall insbesondere am Merkmal der Unentgeltlichkeit zu entfalten. Spende und Betriebsausgabe schließen sich aus, weil die Spende begrifflich voraussetzt, daß ihr keine Gegenleistung gegenübersteht, d. h. daß es sich um eine unentgeltliche Ausgabe handelt⁹⁰. Dabei wird der Begriff der Gegenleistung anders als im Zivilrecht nicht als Konnexität verstanden. Vielmehr führt bereits ein *tatsächlicher wirtschaftlicher Zusammenhang*⁹¹ mit einer Leistung des Empfängers zum Ausschluß der Annahme einer Spende. Eine thematische Verbindung zwischen Unternehmensgegenstand und Fördergegenstand

⁸⁹ Dabei birgt aus der Sicht des Sponsors der Betriebsausgabenabzug gegenüber dem Spendenabzug eine Reihe von Vorteilen. Betriebsausgaben können in unbeschränkter Höhe ohne die Grenzen des § 10b Abs. 1 S. 2 EStG abgezogen werden; der Betriebsausgabenabzug fordert keinen gemeinnützigen Empfänger; Betriebsausgaben fallen in die Kompetenz der Vorstands- und Geschäftsführungsmitglieder und werden aus dem allgemeinen Werbeetat bestritten, während das persönliche Spendenvolumen einzelner Vorstandsmitglieder meist sehr gering ist (Märkle, StbJb 1998/99, S. 265, 291; Heuer, DStR 1996, S. 1789, 1790).

⁹⁰ Stobbe, DStZ 1994, S. 583, 584.

⁹¹ BFH v. 25. 11. 1987, BStBl. II 1988, S. 220; BFH v. 12. 9. 1990, BStBl. II 1991, S. 258.

ist nach heutiger Auffassung auch der Finanzverwaltung⁹² nicht erforderlich, trägt aber zur Überzeugungskraft der Betriebsausgabe bei⁹³. Unproblematisch ist die Annahme von Betriebsausgaben, wenn der Gesponsorte eine aktive Werbeleistung zugunsten des Sponsors erbringt⁹⁴. Ob auch der Imagetransfer, vermittelt durch öffentlichen Dank oder öffentliche Bekanntgabe als die im Bereich des Hochschulsponsoring vorrangig einzusetzende Variante des Sponsoring zum Betriebsausgabenabzug berechtigt, ist indessen stets anhand des jeweiligen Einzelfalls sorgfältig zu prüfen⁹⁵. Dabei wird für die Annahme eines betrieblichen Veranlassungszusammenhangs nicht für ausreichend angesehen, wenn das Sponsoring lediglich auf die Person des Sponsors und nicht auf die Produkte oder das Unternehmen aufmerksam machen soll⁹⁶. M.E. kann jedoch auch der Hinweis auf die Person des Sponsors ausreichen, wenn ein thematischer Bezug zum Unternehmen und seinen Leistungen entweder durch die Art der Zuwendung (Baufirma renoviert unentgeltlich Hörsaal und wird dafür am Eingang des Hörsaals gewürdigt) oder die Art der geförderten Veranstaltung (Rechtsanwaltskanzlei sponsort rechtswissenschaftliche Tagung) hergestellt wird.

IV. Resümee

Die Erschließung alternativer Quellen der Hochschulfinanzierung ist wünschenswert und unerlässlich. Wissenschaftssponsoring muß sich jedoch dem Gegenstand angemessen dezent im Hintergrund halten, kann nicht laut daherkommen wie das Sportsponsoring. Wissenschaftliche Unabhängigkeit ist ein hohes Gut, das finanziellen Notwendigkeiten nicht geopfert werden darf. So gilt es in erster Linie, bei der Wirtschaft Verantwortungsbewußtsein für eine nur im Klima wissenschaftlicher Freiheit gedeihende universitäre Ausbildung zu wecken. Dem Sponsor, der den eigentlichen Gegenwert seiner Zuwendung in der Erhaltung des Ausbil-

⁹² So aber noch OFD Düsseldorf v. 9. 12. 1992, DB 1993, S. 128.

⁹³ So sicher zutreffend *Rödel*, INF 1999, S. 716, 717.

⁹⁴ *Boochs* (Fn. 5), S. 191.

⁹⁵ Noch abgelehnt in BFH v. 9. 8. 1989, *BStBl.* II 1990, S. 237, 239 (Sparkassenteil): „Aufwendungen für einen gemeinnützigen Zweck führen nicht schon dann zu (sonstigen) Betriebsausgaben, wenn mit den Aufwendungen die Öffentlichkeit auf die Person des Spenders aufmerksam gemacht werden soll.“

⁹⁶ Hessisches FG v. 23. 11. 1998, EFG 1999, S. 496; *Boochs* (Fn. 5), S. 195; *Rödel*, INF 1999, S. 716, 717. Andererseits ist anerkannt, daß bereits die Mitarbeitermotivation ausreicht, um eine Betriebsausgabe anzunehmen (s. *Stobbe*, DStZ 1994, S. 583, 585).

dingsstandards sieht, wird eine zurückhaltende Würdigung häufig schon genügen. Er hat es nicht auf den vordergründigen schnellen und lauten Werbeeffect abgesehen.

Summary

As far as scientific law is concerned, the sponsoring of universities does not meet with objections. Non-constitutional provisions do not exist. However, the independence of research and teaching guaranteed in Art. 5 par. 3, 1 GG (Grundgesetz = Constitution) must be maintained. This requires a certain caution in view of the commercial goals of the sponsor as regards the communicative considerations that the universities have to execute. As far as tax law is concerned, it is decisive whether considerations of the university are executed within the framework of a tax-free public service undertaking or establish an enterprise of industrial nature. This depends decisively on the character of the executory consideration. Any kind of public gratitude has no tax consequences, even if it is expressed in a manner that intends to promote the image of the sponsor. However, active advertising for the enterprise of the sponsor exceeds the tax liability limit.

Wissenschaftsrecht

Wissenschaftsverwaltung · Wissenschaftsförderung

Inhalt dieses Heftes

Abhandlungen

- Dr. *Johanna Hey*, Köln
Hochschul sponsoring – öffentlich-rechtliche und
steuerrechtliche Aspekte 1
- Prof. Dr. Dr. h.c. *Manfred Löwisch*, Regierungsdirektor
Dr. *Frank Wertheimer* und Rechtsanwalt Dr. *Wolfgang Zimmermann*,
alle Freiburg
Die Befristung der Dienst- und Arbeitsverhältnisse
von Professoren im Fall der Erstberufung 28
- Priv. Doz. Dr. *Thorsten Koch*, Osnabrück
Verfassungsfragen eines neuen Hochschulrechts für Niedersachsen 57

Rechtsprechung

- Entscheidungen
(bearbeitet von Senatsrat Dr. *Holger Conrad*, Bonn) 82
- Rechtsprechung in Leitsätzen
(bearbeitet von Wiss. Mitarbeiter *Michael Robert*, Bonn) 102

Literatur

- Übersicht über die Neuerscheinungen
(bearbeitet von Wiss. Mitarbeiterin *Juliane Lagemann*, Bonn) 105
- Baur, Franz J., Geschichte des Deutschen Hochschulverbandes. –
K. G. Saur Verlag: München 2000. – 234 S.
(Referent: Rechtsanwalt Dr. *Ernst-Joachim Meusel*,
Garching bei München) 111

Sonderdruck aus:

Wissenschaftsrecht

Herausgegeben von Christian Flämig · Jürgen Heß
Reinhard Grunwald · Otto Kimminich †
Hartmut Krüger † · Dieter Leuze
Wolfgang Löwer · Ernst-Joachim Meusel
Hans-Heinrich Rupp · Hermann Josef Schuster
Friedrich Graf Stenbock-Fermor

34. Band · Heft 1 · März 2001

Johanna Hey
Hochschul sponsoring

**Manfred Löwisch, Frank Wertheimer
und Wolfgang Zimmermann**
Die Befristung der Dienst-
und Arbeitsverhältnisse von Professoren
im Fall der Erstberufung

Thorsten Koch
Verfassungsfragen eines neuen
Hochschulrechts für Niedersachsen



Mohr Siebeck