



Steuerliche Probleme des Kooperationsmodells

Vortrag im Rahmen der Tagung
„Steuert das Steuerrecht die Hochschulmedizin?“
am 8. Juni 2009 in der Universität Erlangen-Nürnberg

Steuerberater Dr. Martin Strahl

CARLÉ_KORN_STAHL_STRAHL

Partnerschaft Rechtsanwälte Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

- I. Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Steuersubjekt
 1. Rahmendaten der Besteuerung
 2. Staatliche Hochschule und Universitätsklinikum als (getrennte) Steuersubjekte im Rahmen des Kooperationsmodells
- II. Steuerrechtlich relevante Daten des Hochschulmedizingesetzes
- III. Zusammenarbeit von Universität und Universitätsklinik
 1. Steuerliche Zuordnung der Forschung im medizinischen Bereich
 2. Steuerrechtliche Würdigung der Kooperation zwischen Universität und Universitätsklinikum
 - 2.1 Rechtsauffassungen der Finanzverwaltung
 - 2.2 Personalgestellung und weitere Leistungen als Beistandsleistung
 - 2.3 Leistungsvereinigung statt Leistungsaustausch
- IV. Rechnungslegung

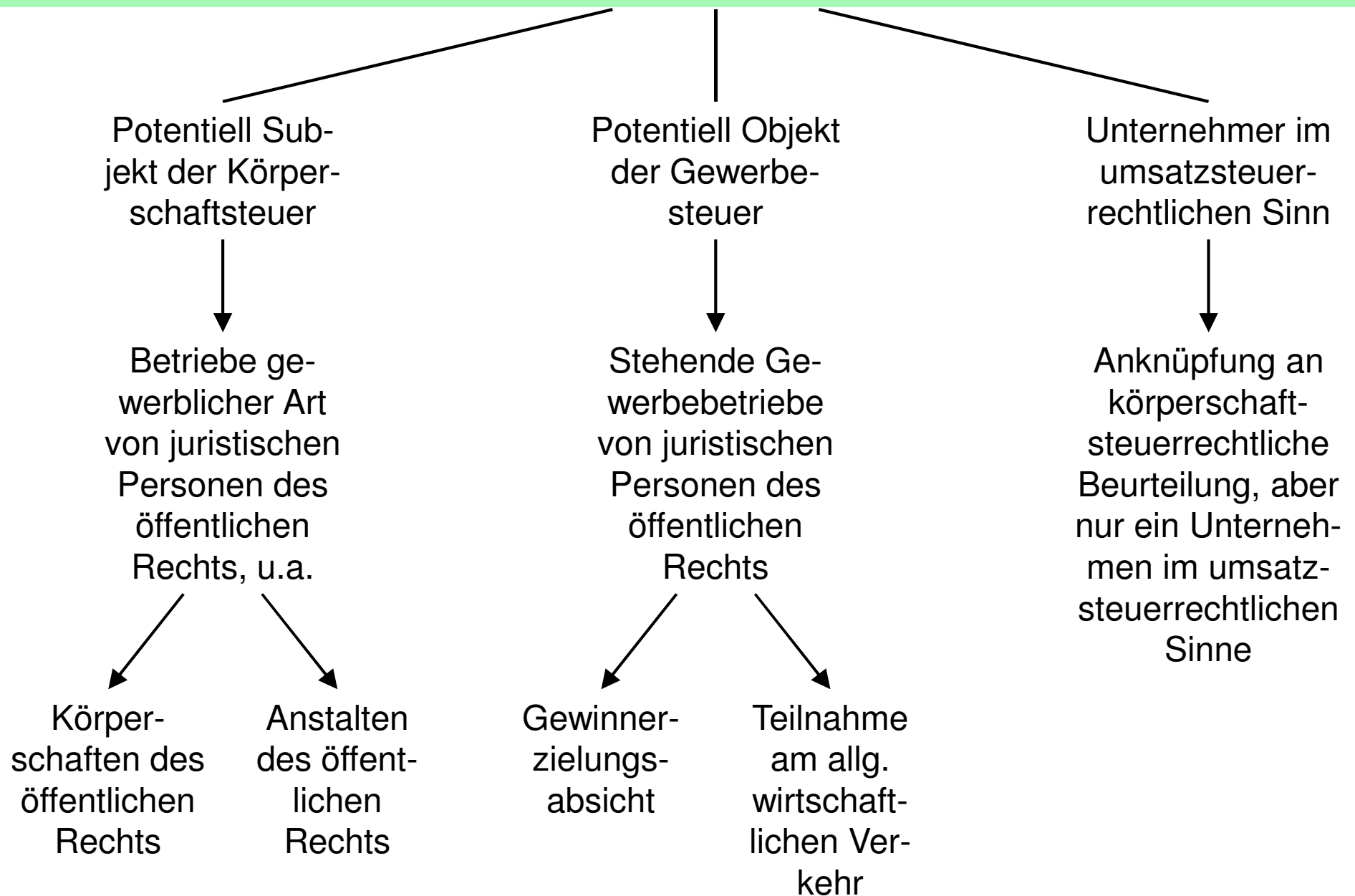


I.

**Juristische Personen des
öffentlichen Rechts als
Steuersubjekt**

I.1 Rahmendaten der Besteuerung

(S. 2)



Umsatzsteuer und Wettbewerbsrelevanz

§ 2 Abs. 3 UStG führt
Anknüpfung an die kör-
perschaftsteuerrechtliche
Beurteilung herbei



- ▷ Hoheitsbetriebe werden
gem. § 4 Abs. 5 KStG
ausgenommen

- ▷ Wettbewerbsrelevanz
der Tätigkeit ist nach
Beurteilung im deut-
schen Umsatzsteuer-
recht kein Tatbestands-
merkmal

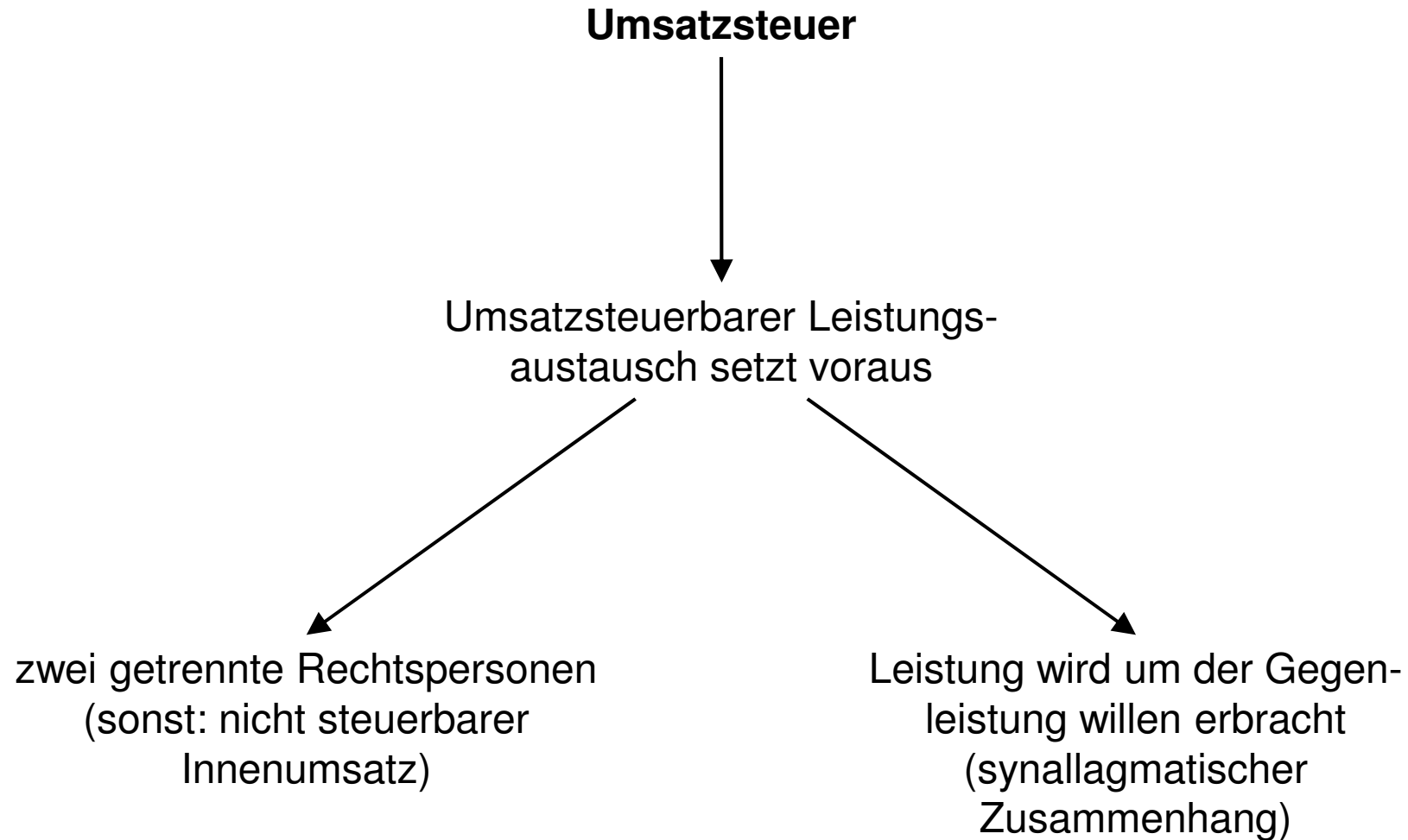


so Urt. FG Münster
5 K 6658/03 U v.
11.12.2008 (Rev.
unter Az. V R 10/09
beim BFH anhängig)

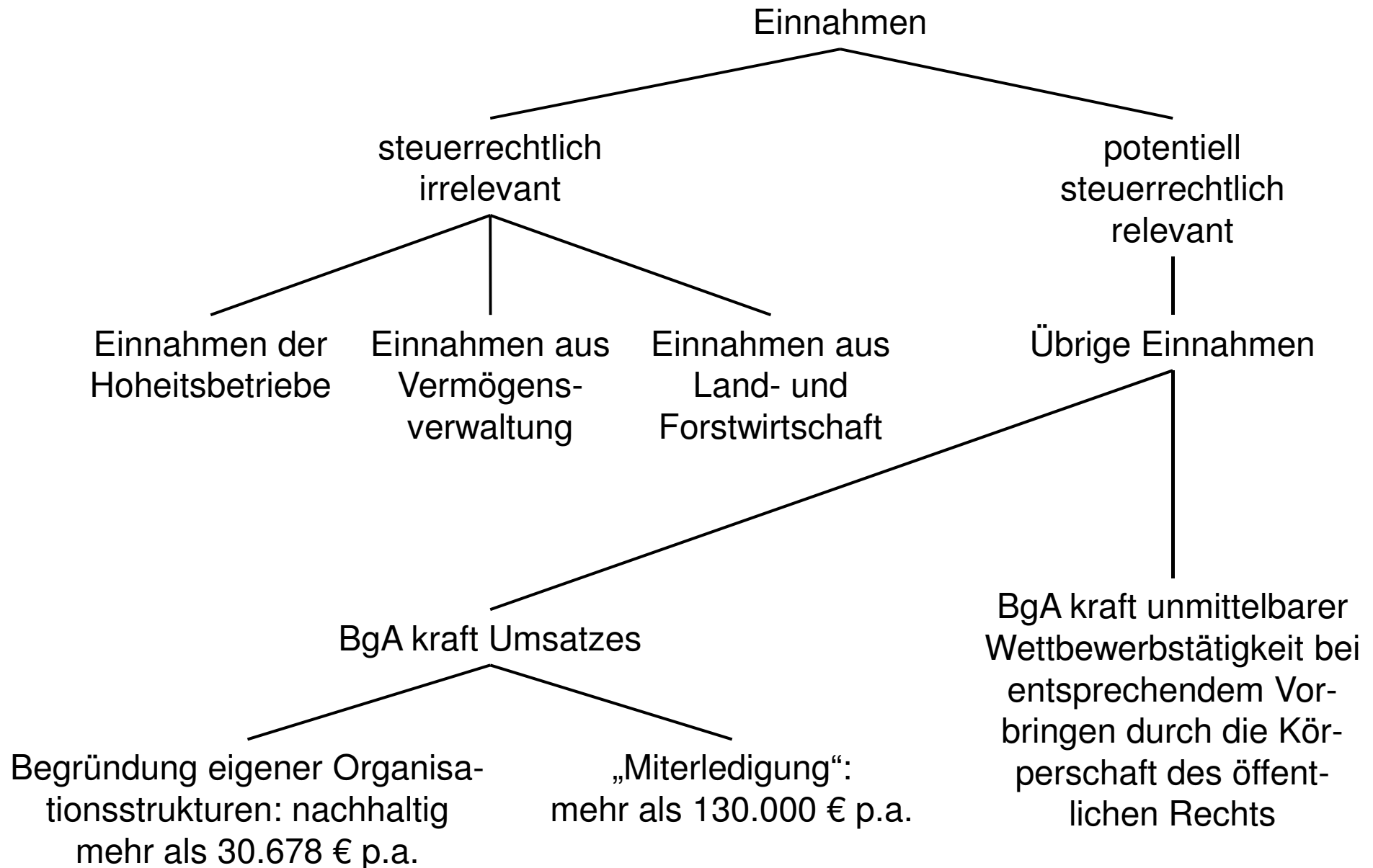
Art. 13 MwStSystRL



Juristische Personen des
öffentlichen Rechts gelten
als Unternehmer auch im
Rahmen ihrer hoheitlichen
Tätigkeiten, sofern eine
„Behandlung als Nicht-
steuerpflichtige zu größe-
ren Wettbewerbsverzer-
rungen führen würde“

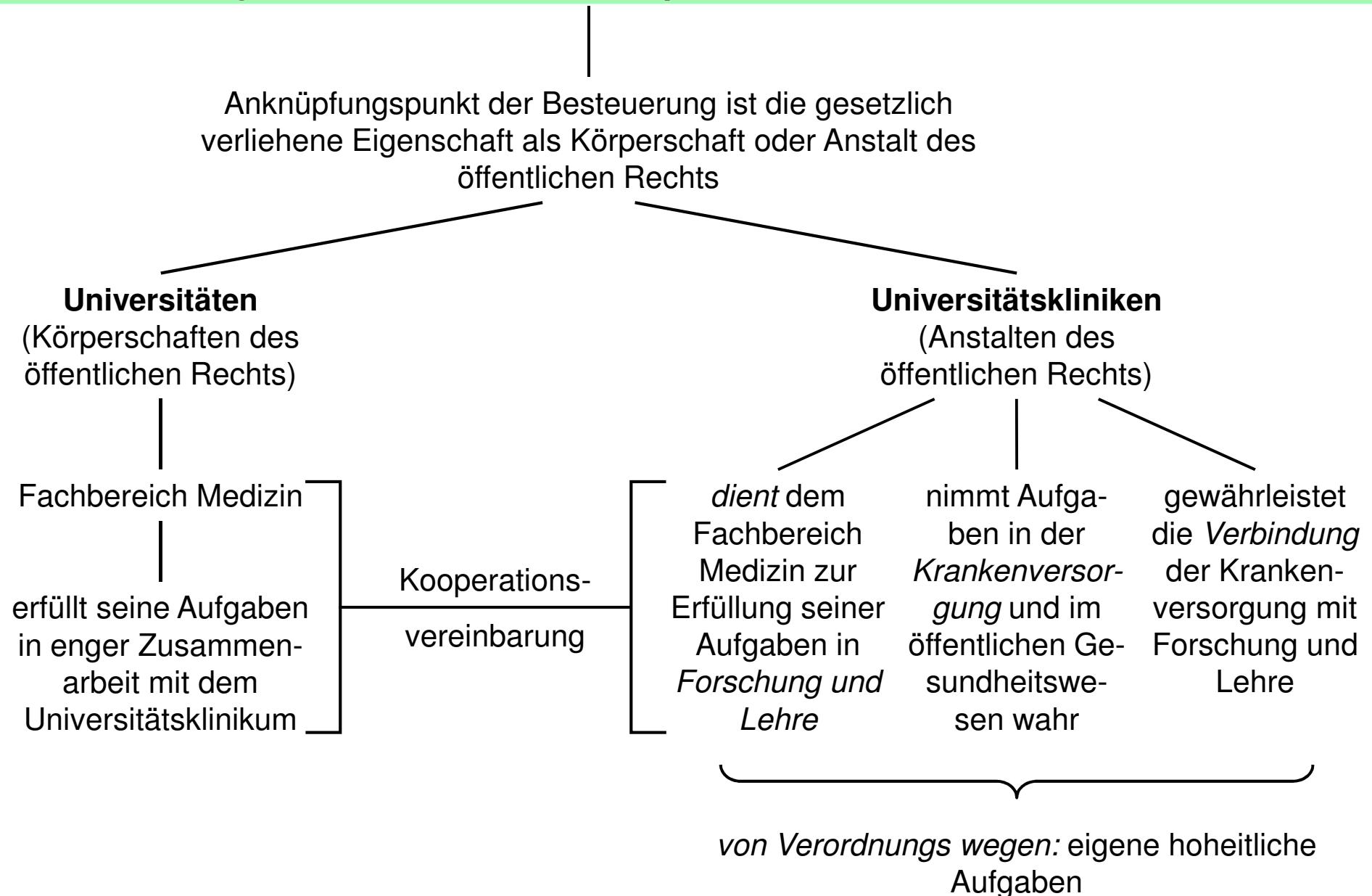


Betriebe gewerblicher Art als Anknüpfungsobjekte des Steuerrechts



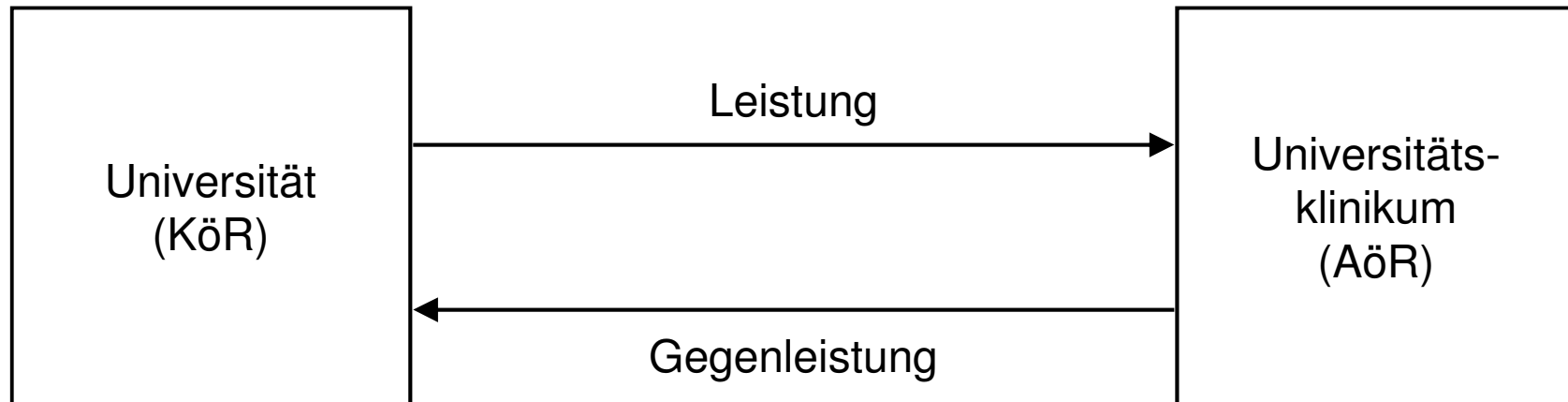
I.2 Staatliche Hochschule und Universitätsklinikum als (getrennte) Steuersubjekte im Rahmen des Kooperationsmodells

(S. 5 f.)



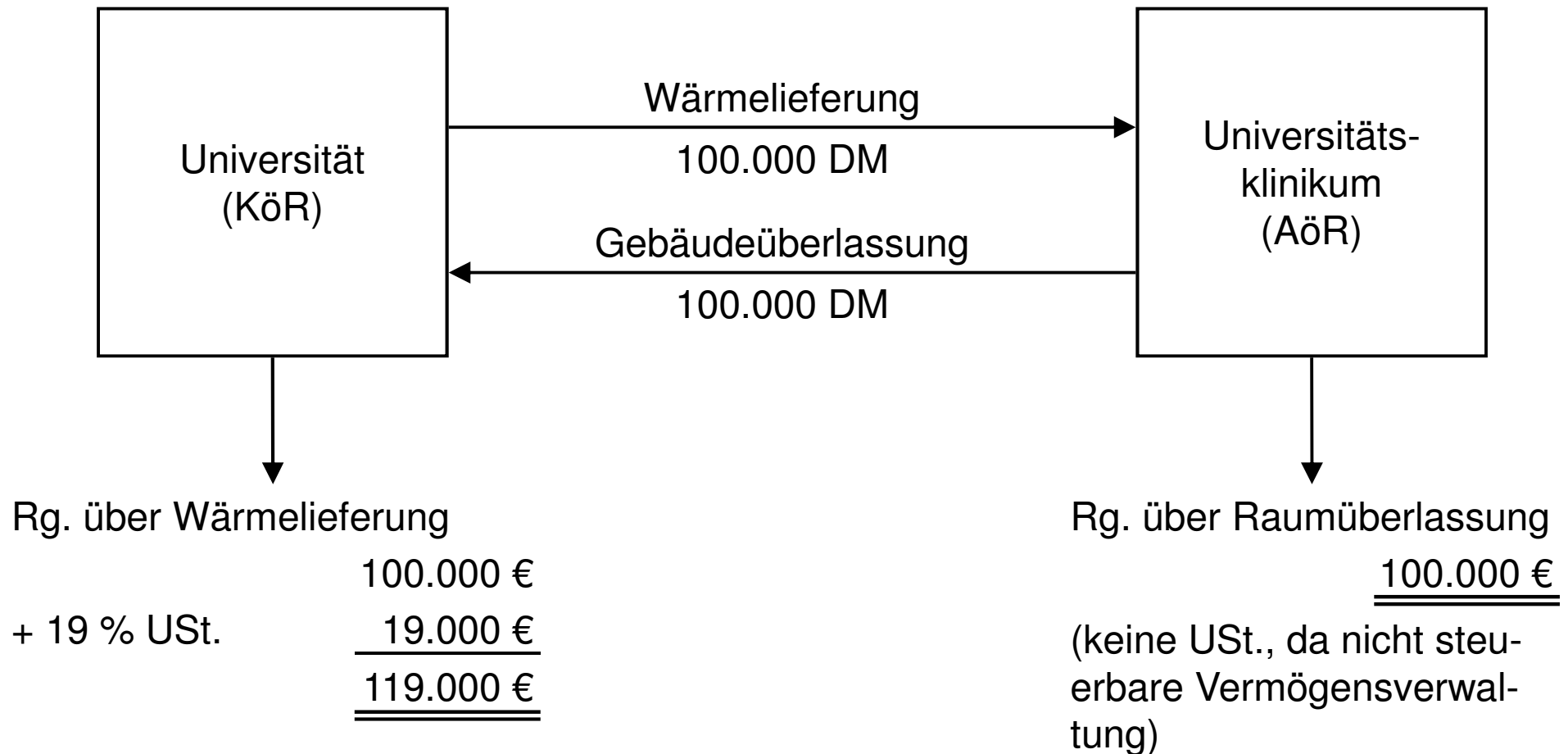
I.2 Staatliche Hochschule und Universitätsklinikum als (getrennte) Steuersubjekte im Rahmen des Kooperationsmodells (S. 7)

Mögliche Leistungsaustauschannahme:



I.2 Staatliche Hochschule und Universitätsklinikum als (getrennte) (S. 8) Steuersubjekte im Rahmen des Kooperationsmodells

Tauschähnlicher Umsatz zwischen Universität und Universitätsklinikum





II.

Steuerrechtlich relevante Daten des Hochschul- medizingesetzes

Fachbereich Medizin gehört der Universität an. Ihm obliegen die Aufgaben in *Forschung und Lehre*

Universitätsklinikum

- ▷ dient dem Fachbereich Medizin der Universität zur Erfüllung seiner Aufgaben in Forschung und Lehre
- ▷ nimmt Aufgaben in der Krankenversorgung und im öffentlichen Gesundheitswesen wahr
- ▷ gewährleistet Verbindung der Krankenversorgung mit Forschung und Lehre

von Verordnungen wegen: *eigene hoheitliche Aufgaben*

verfolgt ausschließlich und unmittelbar *gemeinnützige Zwecke*

nimmt die den Fachbereich Medizin betreffenden *Verwaltungsaufgaben* wahr (Auftragsverwaltung)

unterstützt die Universität in der Wahrung ihrer *Aufgaben nach § 3 HG* (u.a. Forschung und Lehre)

Finanzierung und Bilanzierung

—
VV zu § 4 HWFVO

„Der gesonderte Zuschuss für den laufenden Betrieb für Forschung und Lehre im Fachbereich Medizin (§ 31 Abs. 1 Satz 1 HG) ist von der betroffenen Hochschule als Ertrag zu vereinnahmen; die Weiterleitung dieses Zuschusses stellt einen sonstigen betrieblichen Aufwand dar, der in der Ergebnisrechnung der Hochschule auszuweisen ist. Die Bewirtschaftung, Buchführung und Bilanzierung erfolgt nach Maßgabe der Rechtsverordnungen für die Universitätskliniken Aachen, Bonn, Düsseldorf, Essen, Köln und Münster (Universitätsklinikum-Verordnung – UKVO) und den dazu erlassenen Verwaltungsvorschriften durch das Universitätsklinikum.“

||
Zuschuss für Forschung und Lehre im Fachbereich
Medizin ist für die Universität in **wirtschaftlicher**
Hinsicht ein durchlaufender Posten

II. Steuerrechtlich relevante Daten des Hochschulmedizin- gesetzes

(S. 10 f.)

Kooperationsvereinbarung

```
graph TD; A[Kooperationsvereinbarung] --- B[Universitätsklinikum stellt nicht-wissenschaftliches Personal von Aufgaben in der Krankenversorgung für Forschung und Lehre frei]; A --- C[Universitätsklinikum gestattet Nutzung der Räumlichkeiten für Forschung und Lehre]; A --- D[Universitätsklinikum stellt Geräte für Forschung und Lehre zur Verfügung]; A --- E[Wissenschaftliches Personal ist ausschließlich Personal der Universität. Es ist verpflichtet, im Universitätsklinikum Aufgaben der Krankenversorgung und im öffentlichen Gesundheitswesen zu erfüllen];
```

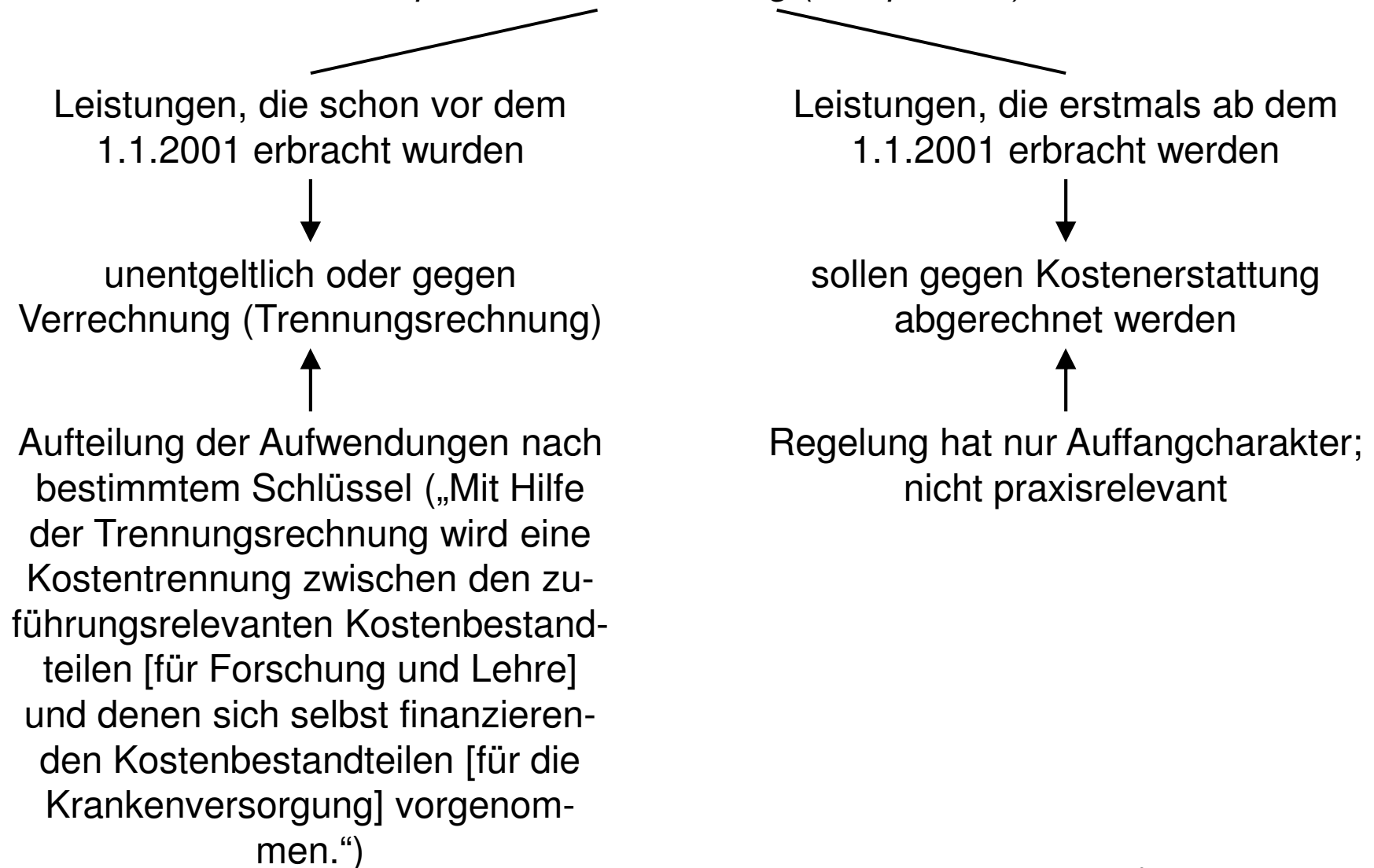
Universitätsklinikum stellt nicht-wissenschaftliches Personal von Aufgaben in der Krankenversorgung für Forschung und Lehre frei

Universitätsklinikum gestattet Nutzung der Räumlichkeiten für Forschung und Lehre

Universitätsklinikum stellt Geräte für Forschung und Lehre zur Verfügung

Wissenschaftliches Personal ist ausschließlich Personal der Universität. Es ist verpflichtet, im Universitätsklinikum Aufgaben der Krankenversorgung und im öffentlichen Gesundheitswesen zu erfüllen

Finanzierung der Aufgabenverteilung gem. Kooperationsvereinbarung (Beispielsfall)





III.

**Zusammenarbeit von
Universität und
Universitätsklinik**

III.1 Steuerliche Zuordnung der Forschung im medizinischen Bereich

(S. 13 f.)

- ▷ *Errichtungsverordnungen* (bis 31.12.2007):
Universität ist für die Erfüllung der Aufgaben gem. § 3 HG zuständig (Forschung, Lehre, Studium)
- ▷ *Hochschulmedizingesetz* (ab 1.1.2008):
Universitätsklinikum dient dem Fachbereich Medizin zur Erfüllung seiner Aufgaben in Forschung und Lehre

Auftragsforschung

„Mittel Dritter können auch zur Durchführung von Forschungsvorhaben in den Universitätskliniken verwendet werden. ... Die Durchführung von Vorhaben [erg.: dieser Art] ist Teil der Hochschulforschung.“
(§ 71 Abs. 1 HG NW)

III.2 Steuerrechtliche Würdigung der Kooperation zwischen Universität und Universitätsklinikum

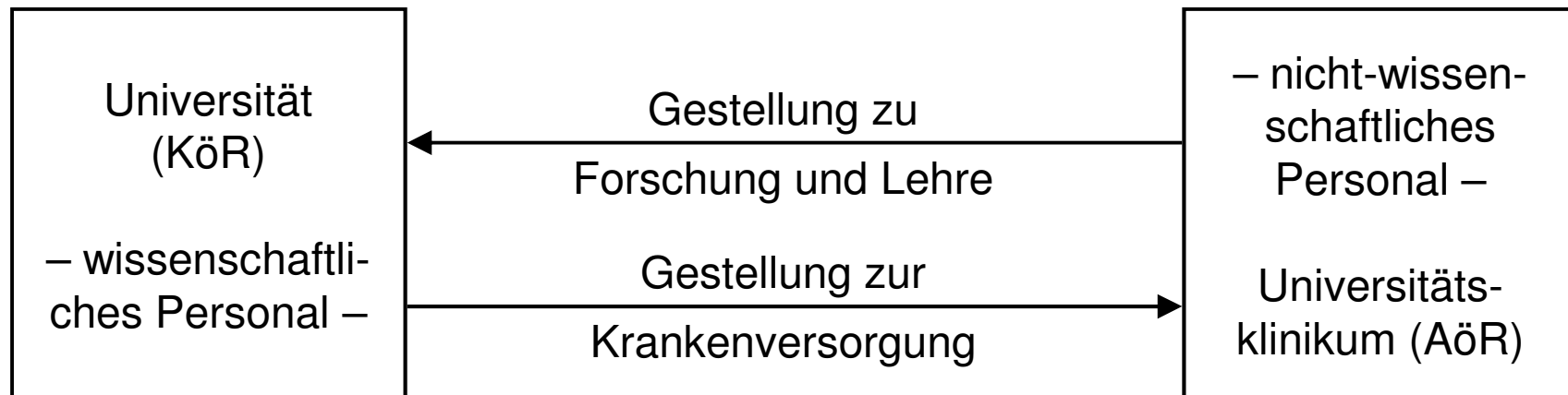
(S. 14 f.)

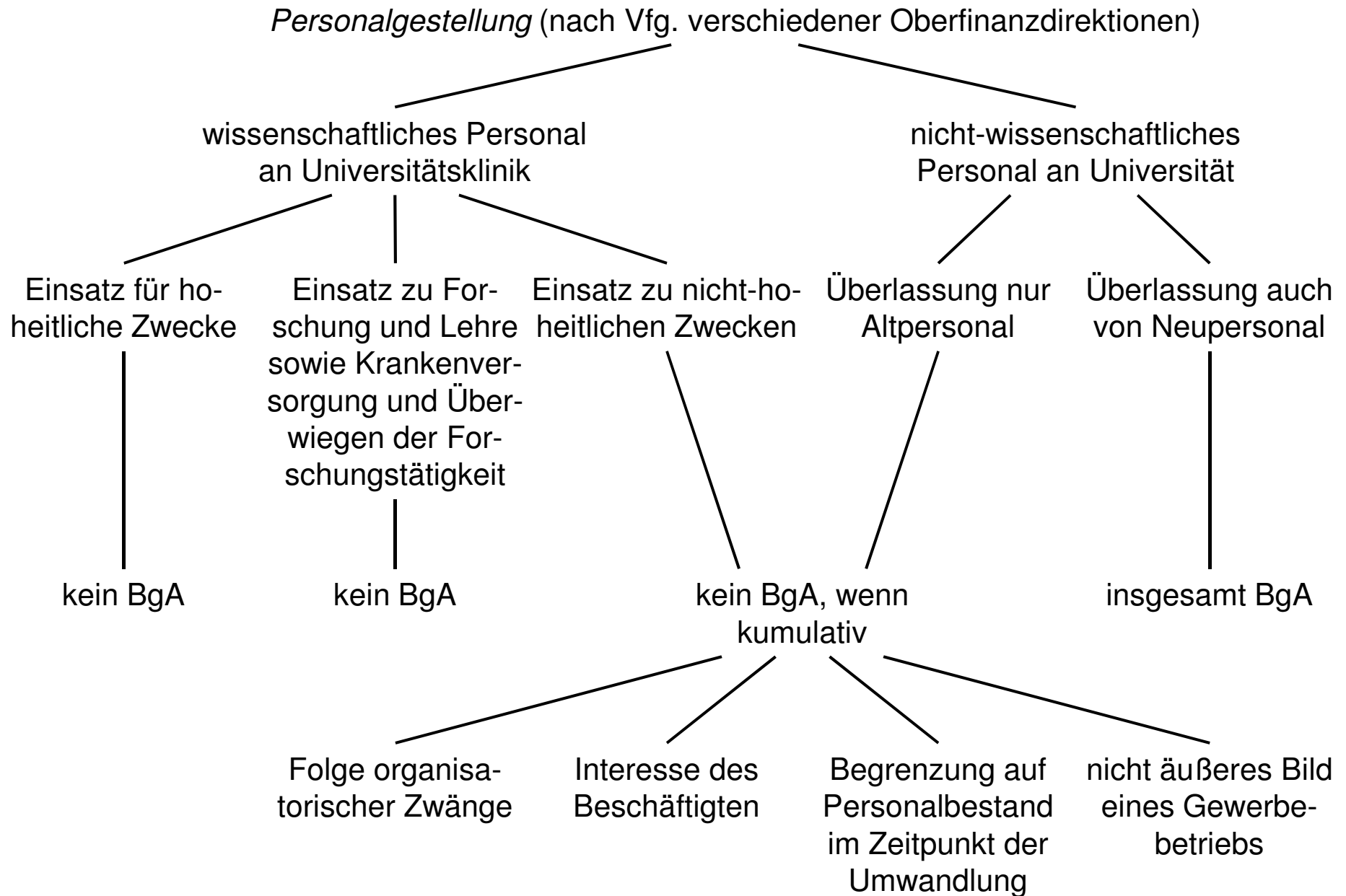
2.1 Rechtsauffassungen der Finanzverwaltung

Verwaltungsauffassung im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung



Rechtliche Verselbständigung des Universitätsklinikums führt zu tauschähnlichen Umsätzen (insbesondere Personalgestellung)





Umsatzsteuerfreiheit der Personalgestellung



BFH-Urt. V R 46/04 v. 26.1.2006, BStBl. 2006 II, 481:

- ▷ Einsatz wissenschaftlichen Personals im Rahmen der Heilbehandlung, wenn
- ▷ überlassender Fachbereich Medizin als „Einrichtung ärztlicher Heilbehandlung, Diagnose oder Befunderhebung“ einzustufen wäre.



Problematik: Fachbereich Medizin dient Forschung und Lehre

Beistandsleistung



Wahrnehmung der hoheitlichen Aufgaben einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist als **hoheitliche Tätigkeit** anzusehen und begründet bei der Beistand leistenden juristischen Person des öffentlichen Rechts keinen BgA.

III.2.2 Personalgestellung und weitere Leistungen als Beistandsleistung

(S. 18 f.)

Beistandsleistung



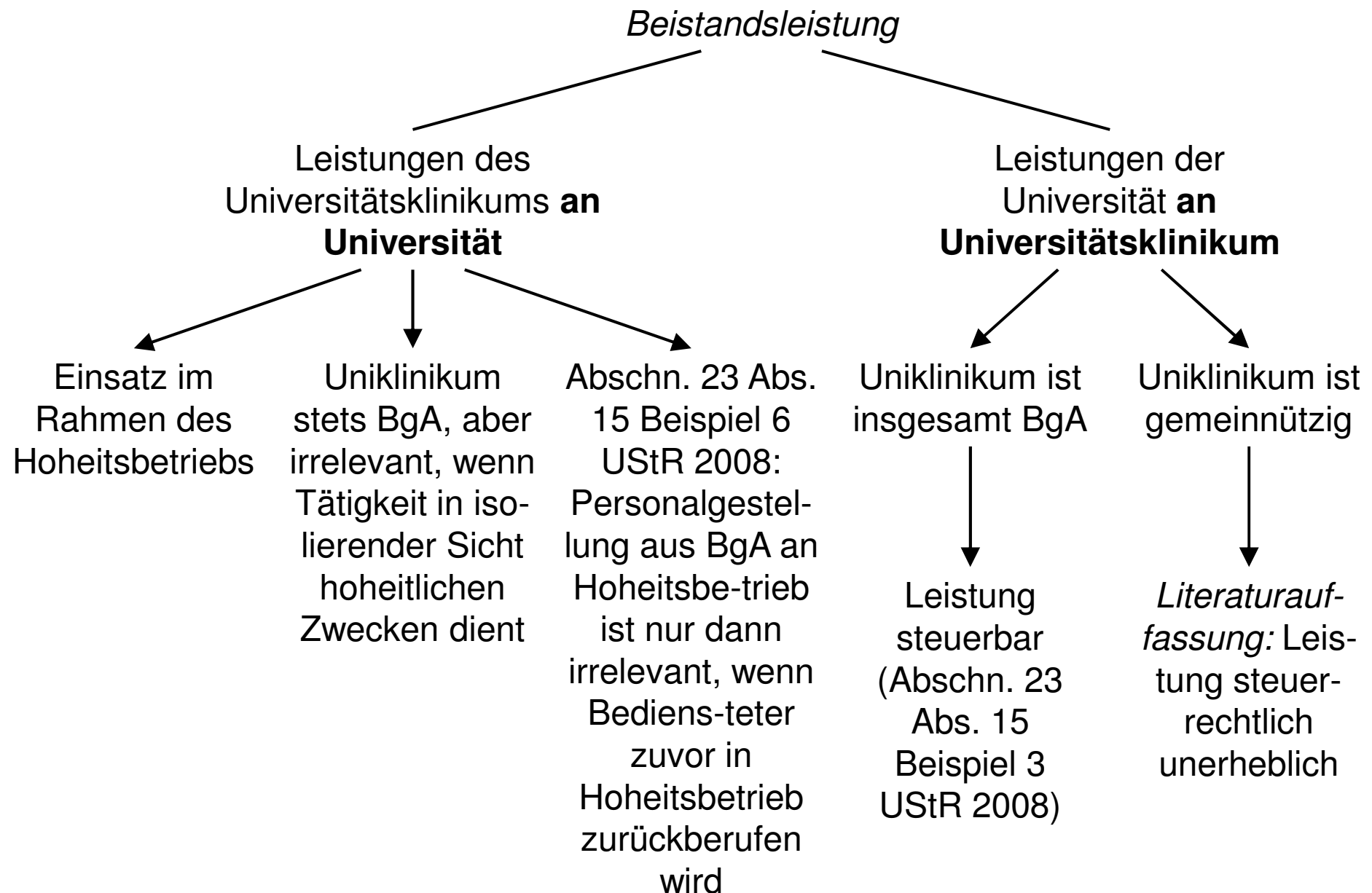
Unschädlich gar, wenn Beistandsleistung sich auf Teilaufgabe bezieht, welche für sich keinen hoheitlichen Charakter hat (z.B. Rechenzentrum für verschiedene Gebietskörperschaften)



Steuerrechtlich aber immer erheblich, wenn Beistandsleistung an **BgA** der anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts erbracht wird

III.2.2 Personalgestellung und weitere Leistungen als Beistandsleistung

(S. 19-23)

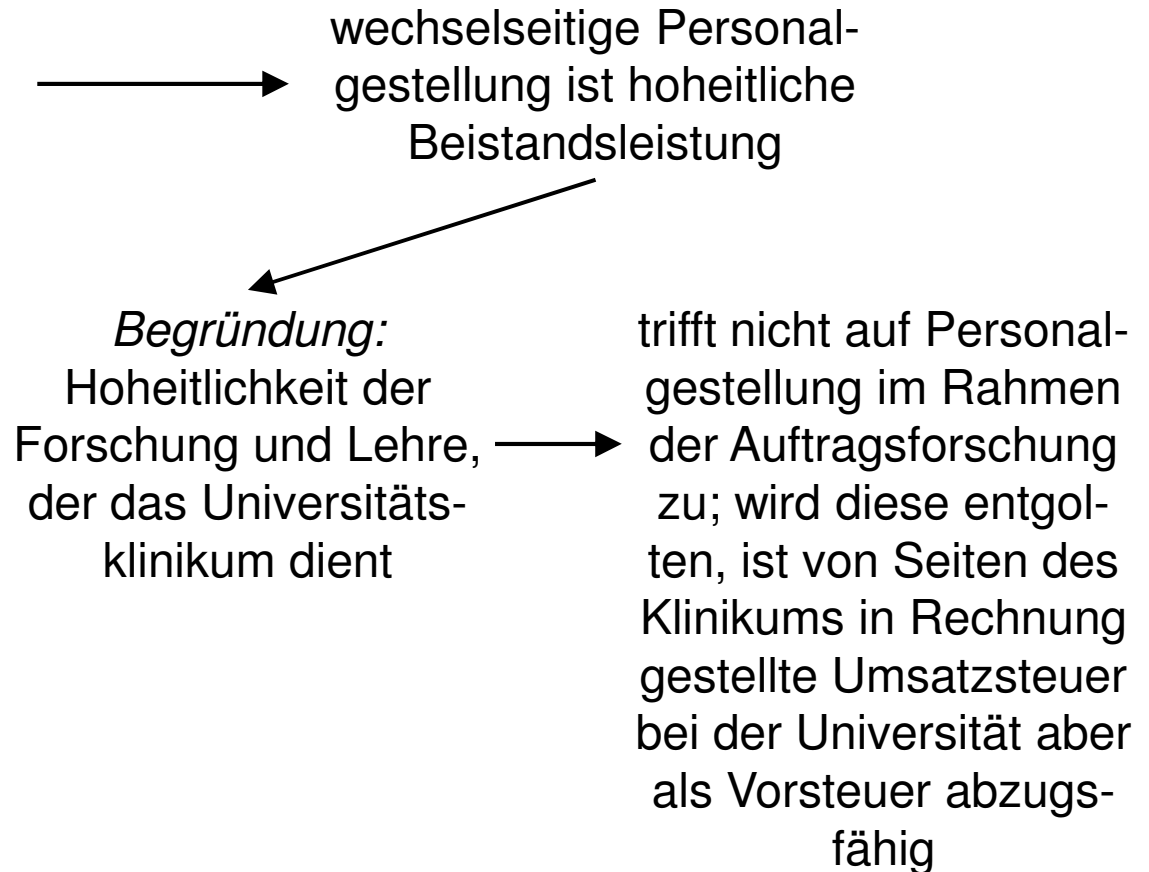


III.2.2 Personalgestellung und weitere Leistungen als Beistandsleistung

(S. 23)

Beistandsleistung als Lösung im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung

„Die Betriebsprüfung wertet die Zusammenarbeit der [Universität] mit der Uniklinik ... auf dem Gebiet von Forschung und Lehre (hoheitliche Grundlagenforschung) einschließlich der wechselseitigen Gestellung von wissenschaftlichem und nicht-wissenschaftlichem Personal im Rahmen des Kooperationsvertrages als eine hoheitliche Beistandsleistung, wobei der Einsatz für Forschung und Lehre und der Einsatz zur Krankenversicherung derart ineinander greifen, dass eine genaue Abgrenzung nicht möglich ist. Ertrag- und umsatzsteuerliche Konsequenzen ergeben sich insoweit nicht.“



III.2.3 Leistungsvereinigung statt Leistungsaustausch

(S. 24 f.)

Innenumsatz



Leistung der Universität „an das
Universitätsklinikum“, soweit auf
den **Fachbereich Medizin**
entfallend

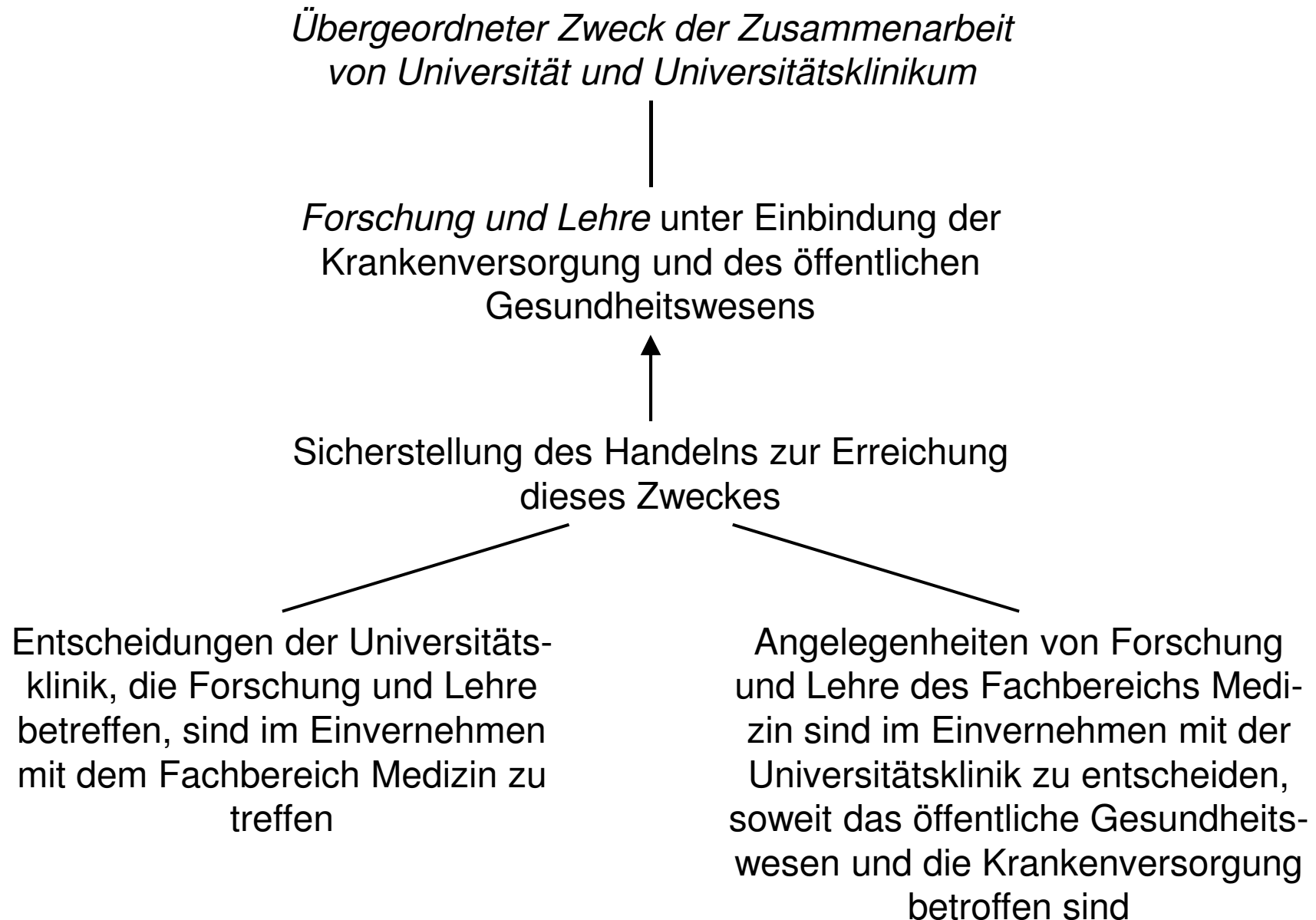
Leistungsvereinigung

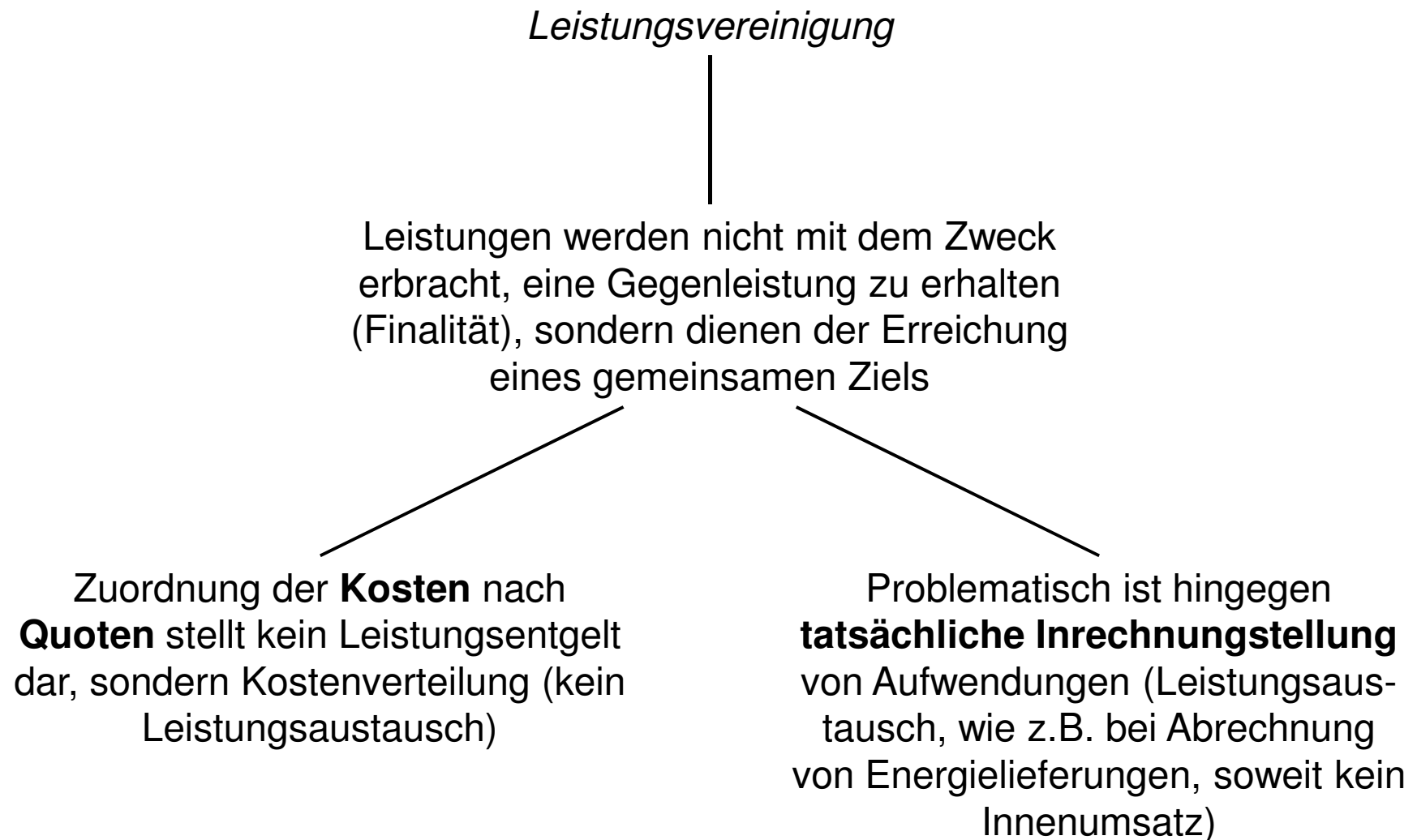


Personen schließen sich zu
gemeinsamem Handeln
zusammen



Leistung wird nicht in Erwartung
einer Gegenleistung, sondern zur
**Erreichung des übergeordneten
Zwecks** erbracht





Hinweise zur Kooperationsvereinbarung

Verknüpfung von Leistungen eines Kooperationspartners mit einer Gegenleistung sollte nicht vorgesehen sein

Empfehlenswert sind allgemeine Regelungen zur **Gestattung der Mitnutzung** für Zwecke von Forschung und Lehre, nicht hingegen Abreden, die auf synallagmatisches Leistungsverhältnis schließen lassen könnten

Kostentrennung nach Schlüsselung

III.2.3 Leistungsvereinigung statt Leistungsaustausch

(S. 27 f.)

FinMin. NRW geht mit Schreiben S 2706 – 159 – V B 4 v. 20.10.1999, n.v., ebenfalls von einer **nicht steuerbaren Leistungsvereinigung** aus:

„Der Einsatz von wissenschaftlichem Personal der Universität für die Krankenversorgung der Universitätskliniken führt auch nach Verselbständigung der Universitätskliniken **nicht** zur Annahme eines steuerpflichtigen **Betriebs gewerblicher Art**.

Das Finanzministerium schließt sich insoweit der Auffassung der Finanzministerien der Länder Baden-Württemberg und Rheinland-Pfalz an, wonach die Tätigkeiten des wissenschaftlichen Personals der Universitätskliniken einerseits Forschung und Lehre und andererseits der Krankenversorgung **dienen** und **derart ineinander greifen**, dass eine genaue Abgrenzung nicht möglich ist. Kann eine Tätigkeit nicht eindeutig dem hoheitlichen oder dem wirtschaftlichen Bereich zugeordnet werden, ist auf die **überwiegende Zweckbestimmung** abzustellen.

Sie haben in den gemeinsamen Besprechungen dargelegt, dass die überwiegende Zweckbestimmung für den Personaleinsatz im Bereich von **Forschung und Lehre** liegt.

Leistungsbeziehungen zwischen Universität und Klinikum ergeben sich nach der dargestellten Gestaltung nicht, die geplanten Regelungen dienen nicht als Leistungs- und Rechnungslegungsvorschriften, sondern als **Kalkulationsgrundlage** innerhalb des Klinikums.

Dementsprechend wird auch mit dem Einsatz von Sachmitteln des Klinikums für Zwecke von Forschung und Lehre **keine entgeltliche Leistung** an die Universität bewirkt; vielmehr nimmt das Klinikum insoweit seine eigenen hoheitlichen Aufgaben wahr.“



IV.

Rechnungslegung

