

Arbeitsunterlage zum Vortrag

„Steuerliche Probleme des Kooperationsmodells“

im Rahmen der Tagung

**„Steuert das Steuerrecht die Hochschulmedizin?“
des Vereins zur Förderung des Deutschen und
Internationalen Wissenschaftsrechtes e.V.**

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

1. Rahmendaten der Besteuerung

- (1) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind **juristische Personen des öffentlichen Rechts** mit ihren Betrieben gewerblicher Art Subjekt der **Körperschaftsteuer**. Zum Kreis der potentiellen Steuerpflichtigen bestimmt R 6 Abs. 1 KStR 2004:

„Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände), Zweckverbände, die öffentlich-rechtlichen Religionsgesellschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die auf Grund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Dazu gehören neben **Körperschaften** auch **Anstalten** und Stiftungen des öffentlichen Rechts.“

- (2) Objekt der **Gewerbsteuer** sind juristische Personen des öffentlichen Rechts insoweit, als die von ihnen unterhaltenen Betriebe gewerblicher Art als **stehende Gewerbebetriebe** anzusehen sind, was voraussetzt, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht nur mit Einnahmen-, sondern auch mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.¹
- (3) Die **umsatzsteuerrechtliche Behandlung** von juristischen Personen des öffentlichen Rechts knüpft nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG an die körperschaftsteuerrechtliche Einordnung an, so dass juristische Personen des öffentlichen Rechts nach der nationalgesetzlichen Regelung nur insoweit Unternehmer sind und damit umsatzsteuerbare Leistungen erbringen können,

¹ Vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV; dazu *Güroff*, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 6. Aufl. 2006, § 2 Rz. 160; *Sarrazin*, in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 Anm. 2000 (Stand: September 2005).

als sie im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art tätig werden.² Sie sind indes – im Unterschied zur Körperschaftsteuerrechtlichen Beurteilung – nicht mit jedem Betrieb gewerblicher Art Unternehmer, sondern haben nur ein Unternehmen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne, in dem sämtliche Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst sind.

Es ist indes fraglich, ob die Anknüpfung der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung an die Körperschaftsteuerrechtliche Einordnung mit den Regelungen der Richtlinie 2006/112/EU des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (**Mehrwertsteuersystemrichtlinie** – MwStSystRL) zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vereinbar ist. Dazu ist unterdessen unter Az. V R 10/09 ein Verfahren beim BFH anhängig, nachdem das FG Münster mit Ur. 5 K 6658/03 U v. 11.12.2008 zur Frage der Umsatzsteuerbarkeit von **Entgelten nach der HNtV** entschieden hatte, diese sei nicht gegeben, weil es sich bei der Vereinnahmung der Entgelte auf Grund der HNtV um eine Tätigkeit auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung handele. Anders als die EU-rechtliche Vorschrift des Art. 13 MwStSystRL führe eine **Wettbewerbsrelevanz der hoheitlichen Tätigkeit** nicht zu ihrer umsatzsteuerlichen Erheblichkeit, weil das deutsche Recht eine Prüfung der Wettbewerbsrelevanz nicht verlange.

Von wesentlicher Bedeutung für die umsatzsteuerrechtliche Behandlung ist, dass ein **umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch** nur vorliegen kann, wenn Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind, also zwei Rechtspersonen dergestalt interagieren, dass eine **Leistung** erbracht wird, um eine **Gegenleistung** zu erhalten. Die wechselseitig erbrachten Leistungen müssen miteinander innerlich verbunden sein.³

Ein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch kann infolgedessen nur gegeben sein, wenn

² Vgl. Abschn. 23 Abs. 4 Satz 1 UStR 2008.

³ Vgl. Abschn. 1 Abs. 1 Satz 2, 3 UStR 2008.

- (a) zwei **getrennte Rechtspersonen** handeln, wobei
 - (b) die eine Rechtsperson der anderen Rechtsperson eine Leistung **um den Erhalt einer Gegenleistung** willen erbringt.
- (4) Die sowohl ertragsteuerrechtlich wie auch umsatzsteuerrechtlich zur Beantwortung der Frage, ob mit einer bestimmten Tätigkeit ein **Betrieb gewerblicher Art** vorliegt, maßgebliche Norm ist § 4 Abs. 1 KStG. Diese Vorschrift hat den folgenden Wortlaut:

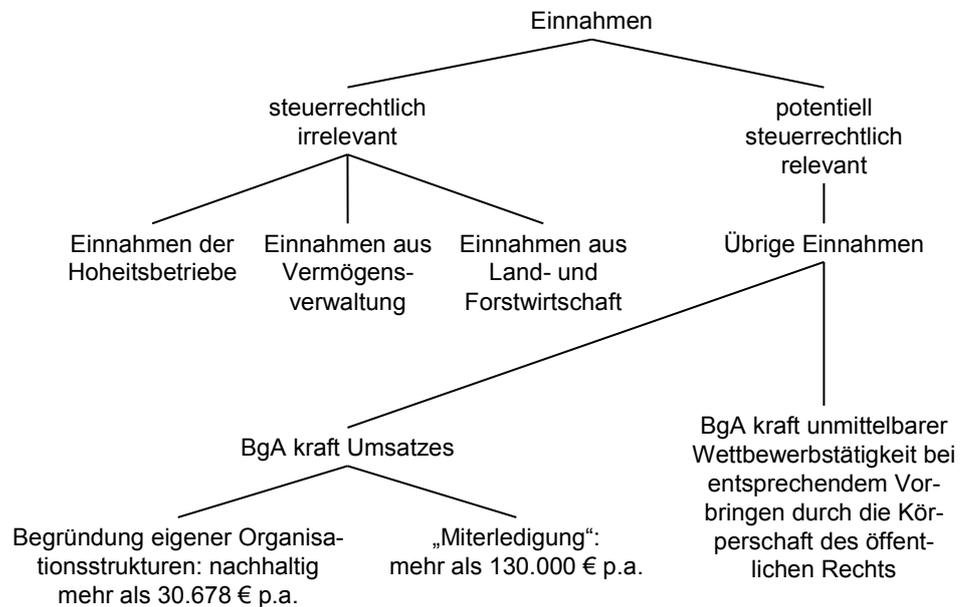
„¹Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ... sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. ²Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.“

- (5) Nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören danach **Hoheitsbetriebe**. Auch gewerbsteuerrechtlich werden Hoheitsbetriebe aus dem Steuergut ausgenommen.⁴ Nach dem nationalen Umsatzsteuerrecht sind Tätigkeiten, die der Erfüllung von Hoheitsaufgaben dienen, ob der Anknüpfung an die Körperschaftsteuerrechtliche Regelung nicht steuerbar.⁵

Betrieb gewerblicher Art als Anknüpfungsobjekte des Steuerrechts lassen sich damit wie folgt **differenzierend abgrenzen**:

⁴ Vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStDV.

⁵ Vgl. Abschn. 23 Abs. 2 UStR 2008.



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

- (6) Öffentliche Hochschulen sind gemäß § 58 Abs. 1 Satz 1 HRG „in der Regel **Körperschaften des öffentlichen Rechts** und zugleich staatliche Einrichtungen“. Im Rahmen der steuerrechtlichen Beurteilung der staatlichen Hochschulen ist allein die gesetzlich verliehene Eigenschaft als Körperschaft des öffentlichen Rechts maßgeblich.⁶ Dies ist von der höchstrichterlichen Rechtsprechung mehrfach bestätigt worden.⁷

⁶ Vgl. dazu BFH-Urteil V R 1/68 v. 8.7.1971, BStBl. 1972 II, 70, 71: „Der erkennende Senat geht ... davon aus, dass als öffentlich-rechtliche Körperschaften im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG ... solche Körperschaften anzusehen sind, die diese Eigenschaft entweder nach Bundes- oder Landesrecht erhalten haben, sei es unmittelbar kraft Gesetzes oder im Wege der Verleihung durch staatlichen Hoheitsakt oder nach Landesverwaltungsübung.“

⁷ Vgl. dazu OFH-Gutachten I 1/46 S v. 12.2.1946, StuW 1947 II, Sp. 15, 18; I D 4/49 S v. 30.7.1949, StuW 1950 II, Sp. 11; BFH-Urteil I R 7/71 v. 13.3.1974, BStBl. 1974 II, 391, 392.

- (7) Die steuerrechtlichen Konnotationen des **Kooperationsmodells** seien anhand der rechtlichen Rahmendaten im Lande **Nordrhein-Westfalen** erläutert:⁸

Mit Verordnungen vom 1.12.2000 sind das Universitätsklinikum Münster,⁹ das Universitätsklinikum Köln,¹⁰ das Universitätsklinikum Essen,¹¹ das Universitätsklinikum Düsseldorf,¹² das Universitätsklinikum Bonn¹³ sowie das Universitätsklinikum Aachen¹⁴ als **rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts** mit Wirkung vom 1.1.2001 errichtet worden.

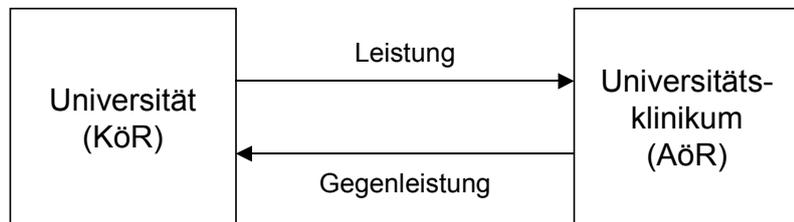
Am 20.12.2007 wurde das Hochschulmedizingesetz (**HMG**) verkündet.¹⁵ Mit Art. 3 des HMG erging die Rechtsverordnung für die Universitätskliniken Aachen, Bonn, Düsseldorf, Essen, Köln und Münster (Universitätsklinikum-Verordnung – **UKVO**), die gemäß § 19 Abs. 1 UKVO am 1.1.2008 in Kraft getreten ist. Danach sind die vorzitierten Errichtungsverordnungen am 31.12.2007 außer Kraft getreten. Indes bestimmt auch § 1 Abs. 1 Satz 1 UKVO, dass die Universitätskliniken im Lande Nordrhein-Westfalen rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts sind. Insofern ist demzufolge Kontinuität gewahrt worden.

-
- ⁸ Daneben ist das Kooperationsmodell noch in Baden-Württemberg, Bayern, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, im Saarland, in Sachsen, Sachsen-Anhalt und Schleswig-Holstein umgesetzt worden.
- ⁹ Verordnung über die Errichtung des Klinikums Münster der Universität Münster (Universitätsklinikum Münster) als Anstalt des öffentlichen Rechts v. 1.12.2000, GVBl. NW 2000, 716.
- ¹⁰ Verordnung über die Errichtung des Klinikums Köln der Universität Köln (Universitätsklinikum Köln) als Anstalt des öffentlichen Rechts v. 1.12.2000, GVBl. NW 2000, 721.
- ¹¹ Verordnung über die Errichtung des Klinikums Essen der Universität-Gesamthochschule Essen (Universitätsklinikum Essen) als Anstalt des öffentlichen Rechts v. 1.12.2000, GVBl. NW 2000, 725.
- ¹² Verordnung über die Errichtung des Klinikums Düsseldorf der Universität Düsseldorf (Universitätsklinikum Düsseldorf) als Anstalt des öffentlichen Rechts v. 1.12.2000, GVBl. NW 2000, 729.
- ¹³ Verordnung über die Errichtung des Klinikums Bonn der Universität Bonn (Universitätsklinikum Bonn) als Anstalt des öffentlichen Rechts v. 1.12.2000, GVBl. NW 2000, 734.
- ¹⁴ Verordnung über die Errichtung des Klinikums Aachen der Technischen Hochschule Aachen (Universitätsklinikum Aachen) als Anstalt des öffentlichen Rechts v. 1.12.2000, GVBl. NW 2000, 738.
- ¹⁵ Vgl. GVBl. NW 2007, 744.

- (8) Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UKVO **dient** das Universitätsklinikum dem Fachbereich Medizin der Universität zur Erfüllung seiner Aufgaben in **Forschung und Lehre**. Es nimmt gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 UKVO Aufgaben in der Krankenversorgung einschließlich der Hochleistungsmedizin und im öffentlichen Gesundheitswesen wahr. Nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UKVO gewährleistet das Universitätsklinikum die Verbindung der Krankenversorgung mit Forschung und Lehre und dient der ärztlichen Fort- und Weiterbildung sowie der Aus-, Fort- und Weiterbildung des Personals. Es nimmt diese Aufgaben als **eigene hoheitliche Aufgaben** wahr, vgl. § 2 Abs. 1 Satz 4 UKVO.

Der jeweilige **Fachbereich Medizin** zählt demgegenüber gemäß § 31 HG zur Universität. Er erfüllt seine Aufgaben in **enger Zusammenarbeit** mit dem Universitätsklinikum. Nach § 15 UKVO regeln das Universitätsklinikum und die Universität das Nähere über ihre Zusammenarbeit durch eine **Kooperationsvereinbarung**. Darin sind dem **Kooperationsmodell** entsprechende Bestimmungen über die Erfüllung der Ziele nach § 2 UKVO (Krankenversorgung und Forschung und Lehre, über das Zusammenwirken der Verwaltungen der Universität und des Universitätsklinikums sowie über den **Ausgleich** der Aufwendungen für Lehre, Forschung und Krankenversorgung) zu treffen.

- (9) Auf Grund der Errichtungsverordnungen und der sie ablösenden Regelungen im HMG sind die **Universitätskliniken** mit Wirkung ab dem 1.1.2001 als **eigenständige Steuerrechtssubjekte** neben die staatlichen Hochschulen getreten. Mögliche Leistungsaustausche vollziehen sich nicht mehr im **Innenverhältnis**, sondern zwischen zwei getrennten juristischen Personen des öffentlichen Rechts und sind damit potentiell umsatzsteuerbar.



- (10) An Komplexität gewinnt die Frage der steuerrechtlichen Beurteilung dadurch, dass sich ein Leistungsaustausch auch in Gestalt eines sog. **tauschähnlichen Umsatzes** vollziehen kann. Dieser liegt dann vor, wenn die Gegenleistung für eine Leistung nicht eine Geldzahlung, sondern eine **neuerliche Leistung** ist. Jede Seite entgelt die erbrachte Leistung in diesem Fall mit einer Leistung ihrerseits.

Beispiel:

Eine Hochschule liefert dem Universitätsklinikum über das hochschuleigene Heizkraftwerk Wärme. Diese Wärmelieferung bekommt sie nicht bar entgolten, sondern erhält dafür ihrerseits Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt, die das Hochschulklinikum nicht für eigene Zwecke benötigt. Der Wert der jeweiligen Leistung soll 100.000 € betragen.

Die **Universität** leistet dann umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig Wärme zu 100.000 € und hat 19.000 € Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.

Das **Universitätsklinikum** leistet eine Raumüberlassung im Wert von 100.000 €. Umsatzsteuer fällt indes insoweit nicht an, weil die Raumüberlassung der nicht umsatzsteuerbaren Vermögensverwaltung zuzurechnen ist.

II. Steuerrechtlich relevante Daten des Hochschulmedizingesetzes

- (11) Das Hochschulmedizingesetz gibt die folgenden **Rahmendaten** vor, die für die steuerrechtliche Beurteilung erheblich sein können:
- (a) Der **Fachbereich Medizin** gehört der Universität an. Er wird gemäß § 31 Abs. 2 Satz 1 HG durch ein Dekanat geleitet. Ihm obliegen die Aufgaben in **Forschung und Lehre**. Entscheidungen im Berufungsverfahren und in anderen Angelegenheiten von Forschung, Lehre und Studium erfolgen im Einvernehmen mit dem Universitätsklinikum, soweit die Krankenversorgung und das öffentliche Gesundheitswesen betroffen sind, vgl. § 31 Abs. 1 Satz 2 HG.
 - (b) Das **Universitätsklinikum** dient nach § 2 Abs. 1 UKVO – wie bereits oben erwähnt – dem Fachbereich Medizin der Universität zur Erfüllung seiner Aufgaben in Forschung und Lehre. Es nimmt Aufgaben in der Krankenversorgung einschließlich der Hochleistungsmedizin und im öffentlichen Gesundheitswesen wahr. Es gewährleistet die Verbindung der Krankenversorgung mit Forschung und Lehre und dient der ärztlichen Fort- und Weiterbildung sowie der Aus-, Fort- und Weiterbildung des Personals. Es nimmt diese Aufgaben als eigene hoheitliche Aufgaben wahr.
 - (c) Das Universitätsklinikum verfolgt nach § 2 Abs. 2 UKVO ausschließlich und unmittelbar **gemeinnützige Zwecke**.
 - (d) Die den Fachbereich Medizin betreffenden **Verwaltungsaufgaben** einschließlich der Personal- und Wirtschaftsverwaltung werden vom Universitätsklinikum wahrgenommen, vgl. § 2 Abs. 4 UKVO.
 - (e) Das Universitätsklinikum arbeitet eng mit der Universität auf der Grundlage einer **Kooperationsvereinbarung** zusammen und unterstützt sie in der Wahrung ihrer Aufgaben nach § 3 HG, vgl. § 2 Abs. 3 UKVO.

- (12) Beachtlich ist des Weiteren, dass nach der Verordnung über die Wirtschaftsführung der Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (**Hochschulwirtschaftsführungsverordnung** – HWFVO)¹⁶ **Zuschüsse** nach § 5 Abs. 2 Satz 1 HG den Hochschulen entsprechend den haushaltsrechtlichen Vorschriften des Landes zugewiesen und überwiesen werden. Dazu bestimmen die **Verwaltungsvorschriften** zur Verordnung über die Wirtschaftsführung der Hochschulen (HWFVO)¹⁷ zu § 4 HWFVO unter Abs. 4:

„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.“

- (13) Nach einem mir vorliegenden **Kooperationsvertrag** ist vorgesehen, dass das Universitätsklinikum im Rahmen seiner Möglichkeiten nicht-wissenschaftliches Personal, Räumlichkeiten und Geräte ausschließlich für Zwecke der Forschung und Lehre bereitstellt (§§ 5 bis 8). Im Einzelnen heißt es dort wie folgt:

„§ 5 Bereitstellung von Personal

Das Universitätsklinikum wird im Rahmen seiner Möglichkeiten das bei ihm beschäftigte nicht-wissenschaftliche Personal von

¹⁶ Vgl. HWFVO v. 11.6.2007, GVBl. NW 2007, 246.

¹⁷ Vgl. Rundschreiben des Ministeriums für Innovation, Wissenschaft, Forschung und Technologie vom 14.2.2008 in der Fassung des Rundschreibens v. 2.3.2009.

Aufgaben in der Krankenversorgung freistellen, wie dies notwendig ist

§ 6 Bereitstellung von Räumlichkeiten

Das Universitätsklinikum stellt im Einvernehmen mit der Universität Räume für Forschung und Lehre zur Verfügung. Das Universitätsklinikum gestattet ... die anteilige Nutzung

§ 7 Bereitstellung von Geräten

Das Universitätsklinikum stellt der Universität im Rahmen der verfügbaren Mittel die ausschließlich der Forschung und Lehre dienenden Geräte zur Verfügung. Das Universitätsklinikum gestattet ... die anteilige Nutzung

§ 8 Umfang der Nutzung

Der Umfang der für die Nutzung von Personal, Räumen, Geräten und Sachmitteln für Aufgaben der Forschung und Lehre mit dem Universitätsklinikum vereinbarten Leistungen soll die Belange beider Partner nicht beeinträchtigen.“

Hinsichtlich der Bereitstellung des **wissenschaftlichen Personals** durch die Universität wird folgende Regelung getroffen:

„§ 11 Bereitstellung von wissenschaftlichem Personal für das Universitätsklinikum

Das wissenschaftliche Personal ist ausschließlich Personal der Universität. Es ist nach näherer Ausgestaltung des Dienstverhältnisses und der Widmung oder Funktionsbeschreibung der Stelle verpflichtet, im Universitätsklinikum Aufgaben der Kran-

kenversorgung und im öffentlichen Gesundheitswesen, in der Fort- und Weiterbildung ... zu erfüllen.“

(14) Regelungen über die **Finanzierung der Aufgabenverteilung** finden sich in § 13 und § 14 der Kooperationsvereinbarung. Nach § 14 der Kooperationsvereinbarung sollen die Leistungen entweder unentgeltlich, gegen Verrechnung oder gegen Kostenerstattung erbracht werden. Die Regelung unterscheidet zwischen Leistungen, die bereits vor dem 1.1.2001 erbracht wurden, und solchen Leistungen, die erstmals in der Zeit ab dem 1.1.2001 erbracht werden.

(a) Leistungen, die schon **vor dem 1.1.2001** erbracht wurden, werden **unentgeltlich** oder gegen Verrechnung erbracht. Eine Verrechnung kann sich insbesondere dann ergeben, wenn Aufwendungen des Universitätsklinikums zur Erfüllung von Aufgaben des Fachbereichs Medizin der Forschung und Lehre auf der Basis einer sog. **Trennungsrechnung** berücksichtigt wurden. Nach dieser Trennungsrechnung werden entsprechende Aufwendungen gemäß einem bestimmten Schlüssel zwischen dem Universitätsklinikum und der Universität aufgeteilt. Dazu heißt es:

„Mit Hilfe der Trennungsrechnung wird eine Kostentrennung zwischen den zuführungsrelevanten Kostenbestandteilen (für die Lehre und Forschung) und den sich selbst finanzierenden Kostenbestandteilen (für die Krankenversorgung) vorgenommen“

(b) Leistungen, die erstmals **ab dem 1.1.2001** erbracht werden, sollen gegen Kostenerstattung abgerechnet werden.

Dieser Regelung kommt **Auffangcharakter** für etwaige zukünftige Änderungen zu, weswegen sie nur als Sollregelung formuliert ist. Eine andere einvernehmliche Regelung der angesprochenen Leistungen ist durch diese Verabredung nicht ausgeschlossen.

III. Zusammenarbeit von Universität und Universitätsklinik

- (15) Fraglich ist, welche steuerrechtlichen Implikationen sich daraus ergeben, dass Universität und Universitätsklinikum einander als **rechtlich getrennte** juristische Personen des öffentlichen Rechts gegenüberstehen, die ihre Zusammenarbeit einschließlich des Ausgleichs der Aufwendungen in einer Kooperationsvereinbarung zu regeln haben. Insbesondere stellt sich die Frage, ob die **Auftragsforschung** der Universität oder dem Universitätsklinikum zuzuordnen ist und welche steuerlichen Konsequenzen sich aus der Zusammenarbeit im Forschungsbereich ergeben.

1. Steuerliche Zuordnung der Forschung im medizinischen Bereich

- (16) Die Forschung im medizinischen Bereich ist der **Universität** zuzuordnen. Maßgeblich dafür ist, dass die Universität nach § 15 Abs. 1 der jeweiligen Errichtungsverordnungen vom 1.12.2000 für die „**Erfüllung der Aufgaben** gemäß § 3 HG zuständig ist. Nach § 3 Satz 1 HG“ dienen die Universitäten der Pflege und Entwicklung der Wissenschaften durch Forschung, Lehre und Studium.

Des Weiteren bestimmt § 15 Abs. 1 Satz 2 der Errichtungsverordnungen, der Fachbereich Medizin erfülle seine Aufgaben nach § 25 Abs. 2 HG in enger Zusammenarbeit mit dem Universitätsklinikum. Gemäß § 25 Abs. 2 HG trägt der Fachbereich unter anderem dafür Sorge, dass die Vollständigkeit und die Ordnung der **Lehrangebote** gewährleistet werden und dass seine Mitglieder, seine Angehörigen und seine Einrichtungen die ihnen obliegenden Aufgaben erfüllen können.

- (17) Diese Beurteilung ergibt sich nunmehr auch aus § 31a Abs. 1 HG NW i.d.F. des **Hochschulmedizingesetzes** (HMG).¹⁸ Dort heißt es:

¹⁸ Vgl. Hochschulmedizingesetz (HMG) v. 20.12.2007, GVBl. NW 2007, 744.

„Das Universitätsklinikum dient dem Fachbereich Medizin zur Erfüllung seiner Aufgaben in Forschung und Lehre. ... Es stellt sicher, dass die Mitglieder der Universität die ihnen durch Artikel 5 Abs. 3 Satz 1 GG ... verbürgten Rechte wahrnehmen können.“

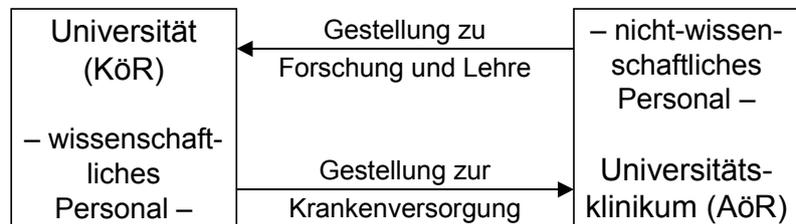
Eine entsprechende Regelung zur **Auftragsforschung** trifft § 71 Abs. 1 HG NW:

„Mittel Dritter können auch zur Durchführung von Forschungsvorhaben in den Universitätskliniken verwendet werden. ... Die Durchführung von Vorhaben [erg.: dieser Art] ist Teil der Hochschulforschung.“

2. Steuerrechtliche Würdigung der Kooperation zwischen Universität und Universitätsklinikum

2.1 Rechtsauffassungen der Finanzverwaltung

- (18) Im Rahmen von steuerlichen Außenprüfungen wird teilweise von Seiten der Finanzverwaltung die Rechtsauffassung vertreten, die rechtliche Verselbständigung des Universitätsklinikums bedinge, dass sich die Leistungsbeziehungen zwischen Universität und Universitätsklinikum im Rahmen **tauschähnlicher Umsätze** und damit als umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch vollzögen. Insbesondere wird dies im Hinblick auf den Einsatz des **Personals** vertreten, der sich nach teilweise vertretener Auffassung der Finanzverwaltung so darstelle, dass das wissenschaftliche Personal der Universität für Zwecke der Krankenversorgung eingesetzt werde und die Universität im Gegenzug das nicht-wissenschaftliche Personal im Zuge der Forschung einsetzen dürfe. Dieser Sichtweise liegt zugrunde, dass die rechtliche Verselbständigung mit der Begründung eines **Leistungsaustauschverhältnisses** einhergehe:



Tatsächlich setzt ein Leistungsaustauschverhältnis aber einen **synallagmatischen** Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Es ist zweifelhaft, ob dieser vorliegt (s. dazu unten Abschn. III. 2.3).

(19) Nach Abstimmung der Körperschaftsteuer-Referatsleiter soll hinsichtlich der **Personalgestellung** durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts Folgendes gelten:¹⁹

(a) Wird **wissenschaftliches Personal** an die Klinik überlassen, liegt eine **hoheitliche Tätigkeit** vor, wenn die Tätigkeiten in der Klinik (Forschung und Lehre einerseits und Krankenversorgung andererseits) derart ineinander greifen, dass eine genaue Abgrenzung nicht möglich ist, aber eine **überwiegende Zweckbestimmung** im Bereich der **Forschung und Lehre** liegt.

Gleiches soll für den auf die Forschung und Lehre entfallenden Teil gelten, wenn eine **Abgrenzung** möglich ist.

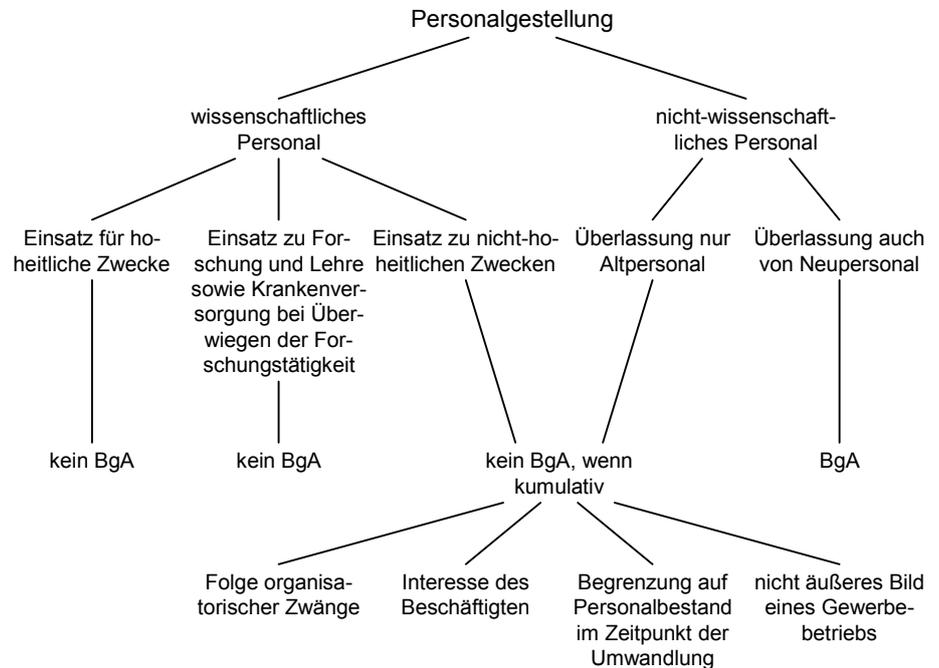
Für **nicht hoheitliche Tätigkeiten** soll im Falle der Abgrenzungsmöglichkeit eine Tätigkeit im Rahmen eines **BgA nicht** zu bejahen sein, wenn kumulativ die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

¹⁹ Vgl. Verfügung OFD Hannover S 2706 – 143 – StO 214 / S 2706 – 178 – StH 231 v. 22.8.2002, BB 2002, 2166; Verfügung OFD Kiel S 2706 A – St 261 / S 7106 A – St 253 v. 27.9.2002, UR 2003, 304; Verfügung OFD Magdeburg S 2706 – 80 – St 217 v. 30.5.2002, DATEV-LEXinform Dok-Nr. 576637.

- ▷ Die entgeltliche Personalgestellung ist eine Folge organisatorisch bedingter äußerer Zwänge (z.B. **Wechsel der Rechtsform**).
- ▷ Die Beschäftigung gegen Kostenerstattung erfolgt im **Interesse der betroffenen Bediensteten** zur Sicherstellung der erworbenen Rechte aus dem Dienstverhältnis mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.
- ▷ Die Personalgestellung ist begrenzt auf den zum Zeitpunkt einer **Umwandlung vorhandenen Personalbestand**, so dass sich der Umfang mit Ausscheiden der betreffenden Mitarbeiter von Jahr zu Jahr verringert.
- ▷ Die Gestellung des Personals nimmt nicht das **äußere Bild eines Gewerbebetriebs** an.

(b) Wird **nicht-wissenschaftliches Personal** überlassen, sollen die vorgenannten Grundsätze nur dann gelten, wenn kein Personal gestellt wird, das erst nach dem Zeitpunkt der organisatorischen Änderung **neu eingestellt** worden ist. Eine Aufteilung in Alt- und Neupersonal soll nicht in Betracht kommen. Vielmehr soll bei der Überlassung auch von Neupersonal insgesamt von einem Betrieb gewerblicher Art auszugehen sein.

(20) Die Maßgaben der Finanzverwaltung zur steuerrechtlichen Einordnung der Personalgestellung lassen sich **zusammenfassend** wie folgt darstellen:



(21) Selbst wenn aber die zweifelbehaftete Rechtsauffassung der Finanzverwaltung tragen sollte, mit der Gestellung von Personal zwischen Universität und Universitätsklinikum könne ein BgA begründet werden, ist doch zweifelhaft, ob die Personalgestellung dann auch **umsatzsteuerpflichtig** ist. Nach einer Entscheidung des BFH ist nämlich die Personalüberlassung durch ein Krankenhaus an eine Arztpraxis für die Bedienung derer Großgeräte **umsatzsteuerfrei**.²⁰ Das FG stellt begründend darauf ab, dass an den Großgeräten stationäre oder ambulante Patienten des Krankenhauses behandelt werden. Tragend für die Umsatzsteuerbefreiung ist die Ausrichtung der Tätigkeit auf die Behandlung der Patienten, die mit dem Zweck von der Umsatzsteuer befreit ist, dass die Kosten ärztlicher Heilbehandlung zur Entlastung der Sozialversicherungsträger als Kostenträger sowie – typisierend – der selbst zahlenden Privatpatienten erfolgt.

Danach könnte vorliegend eine **Umsatzsteuerbefreiung** insoweit in Betracht kommen, als wissenschaftliches Personal im Rahmen der **Krankenversorgung** eingesetzt wird. Dies machte wiederum erforderlich, den

²⁰ Vgl. BFH-Urteil V R 46/04 v. 26.1.2006, BStBl. 2006 II, 481.

Fachbereich Medizin als „Einrichtung ärztlicher Heilbehandlung, Diagnose oder Befunderhebung“ einzustufen. Dies ist in Anbetracht des Umstandes nicht unproblematisch, dass der Fachbereich Medizin gemäß § 3 Abs. 1 HG der Pflege und Entwicklung der Wissenschaften durch Forschung, Lehre und Studium, **nicht aber der Krankenversorgung** dient.

2.2 Personalgestellung und weitere Leistungen als Beistandsleistung

- (22) Sowohl Universitätsklinik als auch Universität sind juristische Personen des öffentlichen Rechts. Erbringt eine juristische Person des öffentlichen Rechts einer anderen eine Leistung, welche diese im Rahmen ihres **Hoheitsbetriebs** verwendet, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung eine **Beistandsleistung** vor, die ihrerseits dem Hoheitsbetrieb zuzurechnen und damit nicht umsatzsteuerbar ist. So heißt es in der Verfügung der OFD Rostock v. 21.11.2003:²¹

„Die **Wahrnehmung der hoheitlichen Aufgaben** einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts im Wege der Beistandsleistung ist **bei der Beistand leistenden juristischen Person** des öffentlichen Rechts als **hoheitliche Tätigkeit** anzusehen; diese Beistandsleistung begründet keinen BgA nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG. Dies gilt insbesondere, wenn die beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Ausführung der hoheitlichen Aufgaben in den hierzu erforderlichen Vereinbarungen (z.B. Zweckverbandssatzung oder Staatsvertrag) entsprechend regeln.

...

Unschädlich ist insoweit, wenn sich die Beistandsleistung nicht auf die hoheitliche Aufgabe insgesamt, sondern auf **Teilaufgaben** oder Hilfsgeschäfte bezieht, die für sich gesehen **keinen hoheitlichen Charakter** hätten. Wird eine solche Teilaufgabe

²¹ Vgl. Verfügung OFD Rostock S 2706 – 04/01 – St 242 v. 21.11.2002, DStZ 2003, 129.

oder ein solches Hilfsgeschäft, die/das – bei einer Abwicklung durch die juristische Person des öffentlichen Rechts selbst – originär als hoheitlich zu qualifizieren ist, im Wege der Beistandsleistung von einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts wahrgenommen, bleibt der hoheitliche Charakter erhalten; es ist keine isolierende Betrachtung vorzunehmen.“

Abgrenzend gilt, dass die **Wahrnehmung von wirtschaftlichen Aufgaben** der anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts bei der Beistandsleistung der juristischen Person des öffentlichen Rechts als **wirtschaftliche Tätigkeit** anzusehen ist und damit einen BgA begründet, soweit die Tatbestandsvoraussetzungen der § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG im Übrigen erfüllt sind.

(23) Übertragen auf die hier zu beurteilende Fragestellung gilt Folgendes:

(a) *Leistungen des Universitätsklinikums an die Universität*

- ▷ Erbringt das Universitätsklinikum Leistungen an die Universität, sind diese auf Seiten der Universität dem **Hoheitsbetrieb** zuzuordnen, sofern sie nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art eingesetzt werden. Forschung und Lehre sind dem Hoheitsbetrieb zuzurechnen,²² sofern es sich nicht um Auftragsforschung im exklusiven Interesse eines Dritten handelt.
- ▷ Das Universitätsklinikum ist zwar juristische Person des öffentlichen Rechts, zugleich aber nach h.A. in Gesamtheit als **Be-**

²² Vgl. RFH-Gutachten V D 1/37 v. 9.7.1937, RStBl. 1937, 1306, 1307; Gr.S. D 5/38 v. 2.7.1938, RStBl. 1938, 743, 744; BFH-Urteile V 120/59 v. 13.4.1961, BStBl. 1961 III, 298; I R 156/87 v. 14.3.1990, BStBl. 1990 II, 866, 868.

trieb gewerblicher Art einzustufen.²³ In einer Verfügung der OFD Köln heißt es:²⁴

„Die Tätigkeit der Hochschulkliniken lässt sich nicht klar dem hoheitlichen (Forschung und Lehre) oder dem wirtschaftlichen Bereich (Krankenhaus) zuordnen, weil die Patientenversorgung mit Forschung und Lehre untrennbar verbunden ist. Nach ihrer überwiegenden Zweckbestimmung besitzt die Tätigkeit der Hochschulkliniken **wirtschaftlichen Charakter**, denn sie wird ganz überwiegend von der Patientenversorgung bestimmt, und zwar von der stationären ärztlichen Versorgung im Bereich der höchsten Versorgungsstufe mit dem gesamten medizinischen Leistungsspektrum bis hin zur Hochleistungsmedizin und von der ambulanten Versorgung in den poliklinischen Einrichtungen. Die dem hoheitlichen Bereich zuzurechnende Forschungs- und Lehrtätigkeit hat gegenüber der Patientenversorgung nur eine untergeordnete Bedeutung, obwohl sie der Anlass für die Patientenversorgung ist.

Nach meiner Auffassung sind Hochschulkliniken daher **stets als Betriebe gewerblicher Art** anzusehen. Ob die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung vorliegen, kann nur nach den Gegebenheiten des Einzelfalls entschieden werden.“

²³ Vgl. z.B. *Bott*, in: Ernst & Young, KStG, § 4 KStG Rz. 228 (Stand: Juni 2007); *Krämer*, in: Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 4 KStG Tz. 142 Stichwort „Hochschulkliniken“ (Stand: Juli 2006).

²⁴ Vgl. Verfügung OFD Köln S 2706 – 46 – St 131 / S 0171 – 53 – St 131 v. 3.9.1984, StEK AO 1977 § 52 Nr. 32.

- ▷ Die Leistung der Universitätsklinik an die Universität ist deswegen bei ihr dem **wirtschaftlichen Bereich** zuzuordnen. Gleichviel ist damit nicht gesagt, dass sie steuerpflichtig ist, weil nach der oben zitierten Verfügung der OFD Rostock maßgeblich ist, für welche Zwecke die Leistung bei der empfangenden Körperschaft eingesetzt wird. Beispielfhaft wird formuliert:

„Ein Zweckverband für kommunale Datenverarbeitung, der für die angeschlossenen Kommunen diejenigen Aufgaben der Datenverarbeitung erledigt, die dort im hoheitlichen Bereich anfallen, ist als Hoheitsbetrieb, nicht als BgA zu behandeln.“²⁵

Die Tätigkeit des Zweckverbandes ist wirtschaftlicher Natur. Auf Grund der Bestimmung der erfüllten Aufgaben für Zwecke des Hoheitsbetriebs der Leistungsempfänger wird sie indes ihrerseits zum Hoheitsbetrieb. Etwas anderes kann dann auch nicht für ein **Universitätsklinikum** gelten, das Leistungen an den Hoheitsbetrieb der Universität erbringt.

- ▷ Die Finanzverwaltung will dies mit Bezug auf die **Personalge-stellung** grundsätzlich aber nur gelten lassen, wenn der Bedienstete vor der Überlassung in den Hoheitsbetrieb zurückberufen wird (was mit Bezug auf eine Hochschulklinik mangels hoheitlichen Bereichs unmöglich wäre), vgl. Abschn. 23 Abs. 15 Beispiel 6 UStR 2008.²⁶

„¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus einem ihrer Betriebe gewerblicher Art an den Hoheitsbereich einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts ab.

²⁵ Verfügung OFD Rostock S 2706 – 04/01 – St 242 v. 21.11.2002, DStZ 2003, 129, 130.

²⁶ Ähnlich *Stadie*, in: Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 Anm. 1032 (Stand: Mai 2008).

²Es ist eine steuerbare Leistung im Rahmen des Betriebs gewerblicher Art anzunehmen, wenn die Personalkostenerstattung unmittelbar dem Betrieb gewerblicher Art zufließt. ³Die Personalgestellung kann jedoch dem hoheitlichen Bereich zugerechnet werden, sofern der Bedienstete zunächst in den Hoheitsbereich zurückberufen und von dort abgestellt wird und der Erstattungsbetrag dem Hoheitsbereich zufließt.“

(b) *Leistungen der Universität an das Universitätsklinikum*

- ▷ Weil das Universitätsklinikum – wie oben unter Buchst. a dargestellt – insgesamt **Betrieb gewerblicher Art** ist, kommt es nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich nicht in Betracht, Leistungen – wie eine Personalgestellung aus dem Hoheitsbetrieb heraus – auf Seiten der Universität als hoheitlich einzuordnen. So heißt es auch unter Abschn. 23 Abs. 15 Beispiel 3 UStR 2008:

„¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus ihrem Hoheitsbereich an Betriebe gewerblicher Art anderer juristischer Personen des öffentlichen Rechts ab.

²Die Personalgestellung ist nicht durch hoheitliche Zwecke veranlasst, sondern dient wirtschaftlichen Zielen. ³Sie ist insgesamt als Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen, sofern die Voraussetzungen von R 6 Abs. 4 und 5 KStR 2004 gegeben sind. ⁴Es liegen in diesem Fall steuerbare Leistungen vor.“

- ▷ Nicht unbeachtet darf in diesem Zusammenhang indes bleiben, dass die Universitätskliniken nach § 2 Abs. 2 UKVO **gemein-**

nützig sind. In der Literatur wird dafür plädiert, Leistungen eines Hoheitsbetriebs an eine gemeinnützige Körperschaft als steuerrechtlich nicht relevant einzuordnen, weil insofern keine Markttätigkeit gegeben sei.²⁷

(c) *Lösung im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung*

- ▷ Trotz der vorstehenden Erwägungen ist im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung einer Universität in Nordrhein-Westfalen, zu der parallel auch eine steuerliche Außenprüfung des Universitätsklinikums durchgeführt wurde, die folgende **Lösung** durch das zuständige Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung getroffen worden:

„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.“

- ▷ Damit ist ausdrücklich die **wechselseitige Personalgestellung** als hoheitliche Beistandsleistung gewürdigt worden, mithin auch die Gestellung von Personal durch das Universitätsklinikum an die Universität. Als tragende Begründung wurde die Hoheitlichkeit der Forschung und Lehre herangezogen, der insoweit das Universitätsklinikum dient.

²⁷ Vgl. Seer, DStR 1997, 436, 438.

Nicht angesprochen wurde die Personalgestellung für Tätigkeiten der klinischen Auftragsforschung. Sofern hier indes der Universität durch das Universitätsklinikum Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden muss, weil die Leistung entgeltlich erbracht wird, führt dies zu keiner wirtschaftlichen Belastung auf Seiten der Universität, weil sie im Rahmen der klinischen Auftragsforschung zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

- (24) Unbenommen der Fragestellung, ob die Leistungen der Universität an das Universitätsklinikum et vice versa als Beistandsleistungen qualifiziert werden können, ist darauf hinzuweisen, dass die steuerrechtliche Einordnung von Beistandsleistungen als nicht steuerbare hoheitliche Leistungen auf vehemente **Kritik des Bundesrechnungshofs** gestoßen ist.²⁸ Das BMF unterstützt die Vorschläge des Bundesrechnungshofs und hat zugesagt, „sie im Rahmen der inzwischen eingerichteten Bund/Länder-Arbeitsgruppe ‚Besteuerung der öffentlichen Hand‘ zu prüfen“.²⁹

2.3 Leistungsvereinigung statt Leistungsaustausch

- (25) Im Rahmen der steuerrechtlichen Beurteilung etwaiger Leistungsbeziehungen zwischen der Universität und der Universitätsklinik ist zunächst zu berücksichtigen, dass der **Fachbereich Medizin** nach wie vor der Universität zuzurechnen ist, aber am Universitätsklinikum verortet ist. Sofern die Universität eine Leistung an das Universitätsklinikum erbringt, ist sie als **In-**

28 Vgl. „Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts“, BR-Drucks. 826/04 v. 2.11.2004; BT-Drucks. 15/4081 v. 2.11.2004; dazu (RiaBFH) *Lange*, Bundesrechnungshof kritisiert mangelnde Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, DB 2004, 2776; kritisch *ms*, Bundesrechnungshof und Steuerrecht, KÖSDI 2004, 14425. (MinR im BMF) *Kraeusel*, in: Festschrift Korn, 2005, 455, 486, plädiert dafür, solche Beistandsleistungen von der Zuordnung zum Hoheitsbetrieb auszunehmen, die in einem Wettbewerbsverhältnis zu einem privatrechtlichen Unternehmen ausgeübt werden. „Die Annahme einer Wettbewerbssituation“ – so *Kraeusel* weiter – „setzt allerdings voraus, dass die fragliche Tätigkeit rechtlich auch von einer Person des Privatrechts wahrgenommen werden darf.“

29 Vgl. BT-Drucks. 15/4081 v. 2.11.2004, 10.

nenumsatz insoweit nicht umsatzsteuerbar, als sie auf den Fachbereich Medizin entfällt.

Beispiel:

Die Hochschule führt Energielieferungen an das Klinikum aus. Diese unterliegen insofern nicht der Umsatzsteuer, als sie auf den Fachbereich Medizin entfallen. Der entsprechende Anteil wird zu schätzen sein.

- (26) Abgesehen davon, dass Leistungen insoweit nicht umsatzsteuerbar sind, als sie als Innenumsätze auf den Fachbereich Medizin entfallen, stellt sich die Frage, ob eine Verrechnung von Leistungen zwischen Universität und Universitätsklinikum überhaupt zu einem **Leistungsaustausch** führt. Diese Frage ist – wie bereits einleitend betont – nicht bereits damit beantwortet, dass sich Universität und Universitätsklinikum als rechtlich eigenständige juristische Personen des öffentlichen Rechts gegenüberstehen. Vielmehr bedarf es eines **synallagmatischen Verhältnisses** zwischen Leistung und Gegenleistung.
- (27) An einem derartigen synallagmatischen Verhältnis von Leistung und Gegenleistung fehlt es, wenn Personen sich zu einem **gemeinsamen Handeln** zusammenschließen und mit dieser Zielsetzung Leistungen bewirken. Die Leistungen werden dann **nicht in Erwartung einer Gegenleistung**, sondern zur **Erreichung dieses übergeordneten Zweckes** erbracht. Dann liegt eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung vor.³⁰
- (28) Wie sich aus § 2 Abs. 1 UKVO ergibt, streben das jeweilige Universitätsklinikum und die Universität mit den Tätigkeiten die Erreichung eines **gemeinsamen und übergeordneten Zwecks** an, nämlich die Forschung und Lehre unter Einbindung der Krankenversorgung und des öffentlichen Gesundheitswesens. Diese Ausrichtung der Kooperation auf Leistungsverei-

³⁰ Vgl. *Flückinger/Georgy*, in: Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Rz. 22 (Stand: März 2008); *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, Rz. I 536 (Stand: September 1994).

nigung ergibt sich auch aus § 2 Abs. 3 Satz 3 UKVO und § 31 Abs. 1 Satz 2 HG NW. Nach § 2 Abs. 3 Satz 3 UKVO sind alle Entscheidungen der Universitätsklinik, die Forschung und Lehre betreffen, im Einvernehmen mit dem Fachbereich Medizin zu treffen. Umgekehrt bestimmt § 31 Abs. 1 Satz 2 HG, dass Angelegenheiten von Forschung und Lehre des Fachbereichs Medizin im Einvernehmen mit dem Universitätsklinikum entschieden werden müssen, soweit das öffentliche Gesundheitswesen und die Krankenversorgung betroffen sind.

- (29) Die Leistungen werden also nicht mit dem Zweck erbracht, eine Gegenleistung zu erhalten (Finalität), sondern mit dem Ziel der **Leistungsvereinigung**. Es fehlt somit an der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung und damit an einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch.³¹
- (30) Soweit nach dem Kooperationsvertrag **bestimmte Aufwendungen** den Beteiligten **nach Quoten** zugeordnet werden, handelt es sich daher nicht um eine Gegenleistung, die für eine bestimmte Leistung gewährt wird, sondern um eine **Kostenverteilung**. Hierdurch wird ein Leistungsaustausch nicht begründet.³²

Problematisch kann hingegen eine **tatsächliche Inrechnungstellung** von Aufwendungen sein.

- (31) Im Einklang mit dieser Beurteilung sollten die vertraglichen Vereinbarungen im **Kooperationsvertrag** getroffen werden, indem eine **Verknüpfung** von Leistungen eines Vertragspartners **mit einer etwaigen Gegenleistung**

31 Vgl. *Flückinger/Georgy*, in: Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Rz. 303 (Stand: März 2008); *Meyer*, in: Offerhaus/Söhn/Lange, UStG, § 1 Rz. 112 (Stand: März 2001).

32 Vgl. *Flückinger/Georgy*, in: Plückerbaum/Malitzky/Widmann, UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Rz. 288 (Stand: März 2008); Urteil FG Baden-Württemberg X I 339/76 v. 23.10.1980, EFG 1981, 317 (rkr.) (jeweils zur wissenschaftlichen Zusammenarbeit gegen Kostenerstattung); vgl. auch BFH-Urteile V 145/53 S v. 20.1.1955, BStBl. 1955 III, 139 (zum Erfordernis der konkreten Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung); V R 42/70 v. 26.7.1973, BStBl. 1973 II, 766 (Gewinnpooling).

nicht vorgesehen wird. Vielmehr sollten die Regelungen des Kooperationsvertrages unterstreichen, dass das Universitätsklinikum und die Universität eine Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung gerade nicht gewollt und dementsprechend auch nicht vereinbart haben.

Empfehlenswert kann sein, in der Kooperationsvereinbarung lediglich allgemeine Ausführungen zur Bereitstellung oder Mitbenutzung der Mittel, hingegen nicht konkrete Regelungen zum Umfang der zu erbringenden Leistungen zu treffen. Ferner sollte der Kooperationsvertrag keine Regelungen enthalten, anhand deren sich Art und Umfang einer etwaigen Gegenleistung ermitteln ließen. Es sind insbesondere keine Regelungen zu treffen, die die Leistungen des Universitätsklinikums und der Universität in einem Gegenseitigkeitsverhältnis verknüpfen.

Sinnvoll kann insofern sein, auf die Anwendung der **Kostentrennung** zu verweisen, weil diese eine Aufteilung der (übergeordnet) anfallenden Kosten nach einem bestimmten Schlüssel vorsieht.

- (32) Steuerliche Konsequenzen ergeben sich aus der Kooperation des Universitätsklinikums und der Universität auch nach Auffassung des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen nicht. Dieses geht mit Schreiben vom 20.10.1999 von einer **nicht steuerbaren Leistungsvereinigung** aus.³³ Das Schreiben hat den folgenden Inhalt:

„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

³³ Vgl. Schreiben des Finanzministeriums des Landes Nordrhein-Westfalen an das Ministerium für Schule und Weiterbildung, Wissenschaft und Forschung des Landes Nordrhein-Westfalen S 2706 – 159 – V B 4 v. 20.10.1999, n.v.

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. Außerdem wird herausgearbeitet, dass das Universitätsklinikum außer der Krankenversorgung, die einen – nach Sachverhaltsangabe – gemeinnützigen Betrieb gewerblicher Art bildet, eigene hoheitliche Zwecke im Bereich von Forschung und Lehre verfolgt. 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

- (33) Eine zu klärende Frage im Rahmen des Kooperationsmodelles ist, in welcher Form für den **Fachbereich Medizin** Rechnung gelegt wird. Auf Grund seiner Zuordnung zur Universität ergibt sich zwangsläufig die Folge, dass etwaige steuerliche Konsequenzen aus Leistungen des Fachbereichs Medizin bei der **Universität** zu ziehen sind. Indes ist zu berücksichtigen, dass sich mit Bezug auf die **klinische Auftragsforschung** keine ertragsteuerlichen Konsequenzen ergeben können, da diese nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG, § 3 Nr. 30 GewStG ertragsteuerfrei gestellt ist.³⁴ Indes unterliegt die Auftragsforschung der Umsatzsteuer, die vom **leistenden Unternehmer** abzuführen ist (mithin von der Universität).
- (34) Die vorgenannten steuerlichen Erfordernisse machen aber nicht vonnöten, dass für den Fachbereich Medizin ein **gesonderter Jahresabschluss** nach handelsrechtlichen Vorschriften erstellt wird. Vielmehr kann eine Trennungsrechnung vorgenommen werden, die das Ergebnis des Fachbereichs Medizin ausweist.

Gleichviel wird von Vertretern der Finanzverwaltung vereinzelt gefordert, der Fachbereich Medizin habe unter Anwendung der für große Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen des HGB einen **Jahresabschluss** – bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie einem Anhang – und einen Lagebericht aufzustellen. Dies indes ist nicht zutreffend, was sich für Universitäten im Lande Nordrhein-Westfalen aus den folgenden Vorschriften ergibt:

- (a) Der Fachbereich Medizin rechnet gemäß § 31 HG NW zur Universität. Für diese gilt die Verordnung über die Wirtschaftsführung der Hochschulen des Landes Nordrhein-Westfalen (Hochschulwirtschaftsführungsverordnung – HWFVO) v. 11.6.2007.³⁵ Maßgeblich

³⁴ Vgl. Erlass des Hessischen Ministeriums der Finanzen S 2706 A – 30/2 – II 41 v. 28.6.2005, DB 2005, 2052.

³⁵ Vgl. GVBl. NW 2007, 246.

sind insoweit die Vorschriften der §§ 10, 11 HWFVO. Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 HWFVO können die Hochschulen ihre Wirtschaftsführung und ihre Rechnungslegung nach kaufmännischen Grundsätzen einrichten. Insoweit gelten sinngemäß die Regelungen des HGB. Wird von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht, ist gemäß § 11 Abs. 2 HWFVO ein Jahresabschluss zu erstellen, der aus der Bilanz, der Ergebnisrechnung, dem Anhang sowie dem Lagebericht und einer Überleitungsrechnung auf Einnahmen und Ausgaben nach der Gliederung des Wirtschaftsplans besteht.

- (b) Übt die Universität das Wahlrecht nach § 10 Abs. 1 Satz 1 in Verbindung mit § 11 Abs. 2 HWFVO aus, einen Jahresabschluss nach kaufmännischen Grundsätzen nebst Lagebericht aufzustellen, wird darin **nicht** der Fachbereich Medizin **integriert**. Maßgeblich dafür sind die die Hochschule bindenden Verwaltungsvorschriften zur Verordnung über die Wirtschaftsführung der Hochschulen (HWVO) in Gestalt des Rundschreibens des Ministeriums für Innovation, Wissenschaft, Forschung und Technologie des Landes Nordrhein-Westfalen vom 2.3.2009, wo es zu § 4 HWFVO unter Abs. 4 heißt:

„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.“

- (c) Der den Fachbereich Medizin betreffenden Zuschuss ist damit nach der die Universität bindenden Weisung des Ministeriums im Ergebnis erfolgsneutral im Rahmen des Rechnungswesens der Universität auszuweisen. In wirtschaftlicher Hinsicht handelt es sich um einen **durchlaufenden Posten**. Aus diesem Grunde erfolgt keine Einbeziehung des Fachbereichs Medizin in den Jahresabschluss der Universität.

- (d) Da die Universität den Fachbereich Medizin in ihren nach Ausübung des Wahlrechts der HWFVO aufzustellenden Jahresabschluss nach kaufmännischen Grundsätzen nicht einbezieht, ergibt sich nach § 140 AO keine steuerliche Verpflichtung für den Fachbereich Medizin, einen gesonderten Jahresabschluss zu erstellen.