



GEMEINSAME STELLUNGNAHME*

Formuliertvorschläge zur Gesetzesbegründung
des § 2b UStG-E sowie Anpassungen zur
vorliegenden Gesetzesfassung

29. Juni 2015

**Diese Stellungnahme gibt auch die Position des Medizinischen Fakultätentags (MFT) wieder. MFT und VUD bilden gemeinsam den Dachverband Deutsche Hochschulmedizin e.V.*

© Verband der Universitätsklinika Deutschlands e.V. (VUD), 2015

Kontakt

Verband der Universitätsklinika
Deutschlands e.V. (VUD)
Alt-Moabit 96
10559 Berlin
info@uniklinika.de
www.uniklinika.de

Oliver Stenzel

Politik und Gremienarbeit
F. +49 (0)30 3940517-19
stenzel@uniklinika.de

1. Allgemeiner Teil

Aus Sicht der Deutschen Hochschulmedizin sollte im Rahmen der anstehenden Gesetzgebung sichergestellt werden, dass es keine zusätzlichen finanziellen und administrativen Belastungen im Bereich der Umsatzsteuer für den Wissenschaftsbereich gibt. Eine Ausweitung der Besteuerung der Tätigkeiten der Hochschulen, Hochschulklinika und außeruniversitären Forschungsinstitute im Bereich von Grundlagenforschung und Lehre behindert eine effiziente Aufgabenwahrnehmung und erhöht den Administrationsaufwand erheblich. Diesem zusätzlichen Aufwand steht jedoch kein erkennbarer Nutzen gegenüber. Im Falle einer erheblichen Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht der Wissenschaftseinrichtungen bedürfte es einer adäquaten Ausstattung der Hochschulen durch Zurverfügungstellung der hierfür zusätzlich erforderlichen Finanzmittel durch die Haushalte des Bundes und der Länder. Diese zusätzlichen Finanzmittel wären anschließend an die Finanzämter abzuführen. Diese mit hohem Aufwand verbundene Umverteilung öffentlicher Gelder (nach Einschätzung des VUD ein Betrag in deutlich dreistelliger Millionenhöhe) sollte verhindert werden.

Mögliche Konsequenzen des BFH-Urteils vom 10.11.2011 für die Hochschulmedizin

Bislang gilt in Deutschland, dass Hochschulen umsatzsteuerlich veranlagt werden, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit nachhaltig ausüben, die im Vergleich zur Gesamtbetätigung der Hochschule von wirtschaftlichen Gewicht ist. In diesen Fällen kann regelmäßig von einem Wettbewerb zu den unternehmerisch tätigen Betrieben der übrigen Wirtschaft (Unternehmen der Privatwirtschaft) gesprochen werden. Es entspricht der steuerlichen Gleichheit und Gerechtigkeit, dass denjenigen Hochschulen, die sich wirtschaftlich betätigen, die gleichen öffentlichen Lasten (u.a. Umsatzsteuern) auferlegt werden, die auch von allen anderen Betrieben der privaten Wirtschaft getragen werden müssen.

Mit Urteil vom 10.11.2011 (V R 41/10) hat der BFH seine jüngere Rechtsprechung fortgesetzt, die zu einer Ausweitung der Umsatzsteuerpflicht der öffentlichen Hand führt. Auf Grund seiner geänderten Sichtweise legt der BFH § 2 Abs. 3 S. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) in Verbindung mit § 4 Körperschaftssteuergesetz unter Rückgriff auf Art. 13 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL) nunmehr mit folgendem Ergebnis aus:

Eine juristische Person öffentlichen Rechts (jPöR) ist als Unternehmer und damit – soweit keine Steuerbefreiungsvorschrift greift – umsatzsteuerpflichtig tätig, wenn sie im Rahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit entweder

- a) auf zivilrechtlicher Grundlage handelt (ohne weitere Voraussetzungen, wie z.B. ein Wettbewerbsverhältnis) oder
- b) auf öffentlich-rechtlicher Grundlage agiert und eine Nichtbesteuerung der juristische Person öffentlichen Rechts zu nicht nur unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Der Begriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ wird vom BFH sehr weit ausgelegt und deckt sich nicht mit der eindeutigen Definition von wirtschaftlicher (und nicht-wirtschaftlicher) Tätigkeit im Unionsrahmen für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation (2014/C 198/01). Der BFH hat mit dem o.g. Urteil vom 10.11.2011 – entgegen der bisherigen Rechtsauffassung und Verwaltungspraxis der Finanzverwaltung – in einem kommunalrechtlichen Fall entschieden, dass eine juristische Person öffentlichen Rechts mit sog. "hoheitlichen" Beistandsleistungen, die im (tatsächlichen oder potenziellen) Wettbewerb zu privaten Dritten erbracht werden, als Unternehmer (und damit nach europäischem Sprachgebrauch als Steuerpflichtiger) tätig wird. Für die Prüfung der Fragestellung, ob bei einer Nichtbesteuerung eine mehr als nur unbedeutende Wettbewerbsverzerrung vorliegt, sind nach Auffassung des BFH nicht die Verhältnisse des konkreten lokalen Marktes entscheidend, sondern die Art der Tätigkeit.

Zwar betrifft die in dem o.g. Urteil dargelegte, auf einem EuGH-Urteil beruhende, geänderte Sichtweise des BFH unmittelbar zunächst nur den Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit. Eine konsequente Umsetzung der höchstrichterlich aufgestellten Grundsätze würde aber weitreichende Auswirkungen auch auf den Hochschulbereich haben. Betroffen ist insbesondere die Zusammenarbeit von Hochschulen untereinander, von Hochschulen mit Universitätsklinikum sowie von Hochschulen mit außeruniversitären Instituten, soweit diese ebenfalls jPöR sind. Bekanntlich arbeiten die genannten Einrichtungen bei der Erfüllung ihrer Aufgaben in vielfältiger Weise zusammen, um sog Doppelstrukturen zu vermeiden. Beispielsweise im administrativen Bereich (z.B. Personal-, IT-Verwaltung), aber u.a. auch im Bereich von Forschung und Lehre (z.B. bei Forschungsk Kooperationen, gemeinsame Berufungen von zwei jPöR oder Personalgestellungen insbesondere zwischen medizinischen Fakultäten und Universitätsklinikum im Rahmen von deren gesetzlichem Kooperationsauftrag). Die Kooperation dient der Grundlagenforschung und der Lehre. Ihre verbundenen Dienstleistungen sind nicht marktorientiert, sondern dienen allein dem öffentlichen Interesse zur Weiterentwicklung gesellschaftlicher Bereiche. Für ihre Kooperationsbeiträge erhalten die Kooperationspartner jeweils nur die Kosten erstattet. Einen Gewinnaufschlag gibt es nicht. Insofern besteht hier kein Wettbewerb mit Leistungen, die auf dem freien Markt angeboten werden. Diese Art von Kooperationen im Wissenschaftsbereich war daher bislang nicht als umsatzsteuerrechtlich relevanter Tatbestand einzuordnen.

In diesen Tätigkeitsfeldern drohen erhebliche finanzielle Mehrbelastungen, wenn Hochschulen in wesentlich höherem Maße der Steuerpflicht unterliegen würden, die angesichts der dort üblicherweise hohen Personalaufwendungen auch nicht durch einen ggf. möglichen Vorsteuerabzug ausgeglichen werden können.

Aus Sicht der Deutschen Hochschulmedizin muss daher der Wissenschaftsbereich mit seinen Besonderheiten einer von den einzelnen Landesgesetzen unterschiedlich vorgeschriebenen Kooperation zwischen Hochschulen, Universitätsklinikum und außeruniversitären Forschungsinstituten gesetzlich von einer Umsatzsteuerbarkeit ausgenommen werden. Eine flächendeckende Umsetzung der erwähnten BFH-Grundsätze würde alleine für die Hochschulmedizin ein jährliches Umsatzsteueraufkommen in dreistelliger Millionenhöhe zur Folge haben. Die

Träger der Hochschulen müssten diese mit entsprechend höheren Finanzmitteln ausstatten, die an die Finanzämter abzuführen wären, was im Falle der Zusammenarbeit von juristischen Personen öffentlichen Rechts (jPöR) zu einer bloßen Umverteilung öffentlicher Gelder unter erheblichem bürokratischen Aufwand führen würde.

2. Besonderer Teil:

Beurteilung des Vorschlags einer Neuregelung in § 2b UStG-E

1.1. Öffentliche Gewalt

§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG-E knüpft tatbestandlich an die Ausübung „öffentlicher Gewalt“ an, ohne diesen Begriff näher zu definieren. Aus der Gesetzesbegründung geht jedoch hervor, dass der Begriff der „öffentlichen Gewalt“ i. S. d. BFH-Rechtsprechung (insbesondere Urt. v. 15.04.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646; Urt. v. 10.11.2011 – V R 41/10, UR 2012, 272) auszulegen ist. Eine jPöR agiert hiernach nur im Rahmen der öffentlichen Gewalt, wenn sie

„im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z. B. öffentlich-rechtlicher Vertrag, öffentlich-rechtliche Vereinbarung, Verwaltungsakt) tätig wird.“ (Erläuterung des Gesetzesvorschlags)

Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage sind von § 2b UStG-E nicht umfasst.

Wie bereits dargestellt, geht diese Auslegung des Begriffs der öffentlichen Gewalt über das hinaus, was der EuGH-Rechtsprechung (Urt. v. 16.09.2008 – Rs. C-288/07 – *Isle of Wight Council*, UR 2008, 816, Tz. 21) vorsieht. Dies gilt insbesondere für den Ausschluss des Handelns auf privatrechtlicher Grundlage (vgl. *Küffner/Rust* in DStR 2014, 2533; FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 22.08.2013 – 6 K 1961/09, Revision anhängig beim BFH unter Az. V R 48/14).

Für Kooperationen zwischen Universitäten und Unikliniken hat der aktuelle Gesetzesentwurf zur Folge, dass diese stets auf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage basieren müssen, wenn man in den Anwendungsbereich des neuen § 2b UStG-E und damit das Sonderrecht der öffentlichen Hand kommen will. Nichts anderes ergibt sich aus § 2b Abs. 3 UStG-E, der sich ausschließlich auf § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG-E und die dort genannten Wettbewerbsverzerrungen bezieht. Denn eine Beurteilung, ob Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, ist erst erforderlich, wenn die Voraussetzungen des Satz 1 – und damit ein Handeln auf öffentlich-rechtlicher Grundlage – vorliegen.

Da aus dem vorliegenden Entwurf nicht hervorgeht, ob eine (landes)-gesetzliche Aufgabenzuweisung zur Kooperation zwischen Universitäten und Universitätskliniken zur Annahme eines öffentlich-rechtlichen Vertrages im Sinne von § 54 VwVfG führt und damit von einem Tätigwerden auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ausgegangen werden kann, besteht insoweit ein Risiko für diese Kooperationen. In der Praxis wird diese Abgrenzung schwierig sein. Eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung, dass bereits die Aufgabenzuweisung zur Annahme von einem Tätigwerden im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausreichend ist, ist daher wünschenswert (vgl. unten).

1.2. Öffentlich-rechtliche Vereinbarung

Nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG-E können Kooperationen zwischen jPöR nur dann nichtsteuerbar sein, wenn sie auf „öffentlich-rechtlichen“ Vereinbarungen beruhen. Dieser Begriff ist nach dem vorliegenden Gesetzesentwurf nicht näher definiert, wird in den Erläuterungen aber in einer Reihe mit dem öffentlich-rechtlichen Vertrag und dem Verwaltungsakt genannt. Insoweit scheint auch § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG-E das Handeln auf Basis einer privatrechtlichen Vereinbarung als schädlich einzustufen. Dies steht jedoch im Widerspruch zur EuGH-Rechtsprechung (s. oben 1.1), nach der auch ein Handeln auf Basis einer privatrechtlichen Vereinbarung unschädlich sein kann. Zu diesem Ergebnis gelangt auch das FG Münster (Urt. v. 16.04.2013 – 15 K 227/10, EFG 2013, 1266), das allein auf den Vertragsgegenstand abstellt.

Im Ergebnis ist die Begriffsdefinition der „öffentlich-rechtlichen Vereinbarung“ somit ebenso kritisch zu sehen, wie die Definition der „öffentlichen Gewalt“ (s. oben 1.1). Die Praxis wird sich häufig mit der Einordnung als öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Vereinbarung schwertun. Eine Klarstellung zumindest in der Gesetzesbegründung wäre daher wünschenswert.

1.3. Erhalt der öffentlichen Infrastruktur

Kooperationen sollen nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG-E nur dann nicht steuerbar sein, wenn sie dem „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ dienen. Die Erläuterungen konkretisieren diesen Begriff als „Verwaltungs-, Dienstleistungs- oder technische Infrastruktur“. Aus der ersten Entwurfsfassung geht dabei hervor, dass dieses Merkmal aus der Rechtsprechung des EuGH und aus der Vergaberichtlinie (RL 2014/24/EU) abgeleitet wurde.

Hierzu ist festzustellen, dass sich weder aus der ursprünglich zitierten Rechtsprechung des EuGH noch aus der in der ersten Entwurfsfassung zitierten Vergaberichtlinie ableiten lässt, dass der „Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ Voraussetzung für eine unschädliche Kooperation zwischen zwei jPöR ist. Vielmehr geht der EuGH in dem in Bezug genommenen Urteil *Hamburger Stadtreinigung* (v. 09.06.2009 – Rs. C-480/06, NVwZ 2009, 898, Tz. 37 ff.) davon aus, dass eine gemeinschaftsrechtlich unschädliche Kooperation zwischen mehreren jPöR bereits dann vorliegt, wenn die Kooperation der

„Wahrnehmung einer [...] allen [beteiligten jPöR] obliegenden öffentlichen Aufgabe“

dient. Und nach dem ebenfalls in Bezug genommenen Art. 12 Abs. 4 RL 2014/24/EU fällt ein „Vertrag“ zwischen jPöR nicht in den Anwendungsbereich der RL, wenn Gegenstand des Vertrags die Erbringung

„öffentliche[r] Dienstleistungen im Hinblick auf die Erreichung gemeinsamer Ziele“

ist.

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass ein Abstellen auf das in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG-E genannte Merkmal der „Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe“ den Vorgaben des EU-Rechts genügt. Eine weitere Einschränkung durch das Merkmal des „Erhalts der öffentlichen Infrastruktur“ ist somit nicht notwendig.

Soweit der Gesetzgeber das Merkmal des „Erhalts der öffentlichen Infrastruktur“ jedoch beibehält, sollte feststehen, dass auch Personalmittel, und damit auch die Überlassung von Personal, unter die Begriffe Verwaltungs- und Dienstleistungsinfrastruktur zu fassen sind. Da die Kooperationen zwischen Universitäten und Universitätskliniken gerade einen sorgsam Umgang mit Personalmitteln durch Bündelung der vorhandenen Personalmittel zum Zweck haben, würden die Kooperationen in diesem Fall zum Erhalt der öffentlichen Infrastruktur beitragen. Eine weitergehende Präzisierung wäre hier deshalb in jedem Fall hilfreich.

2. Vorschlag zur Änderung des Gesetzestextes

Um neben der interkommunalen Zusammenarbeit auch die Kooperationen zwischen anderen öffentlichen Einrichtungen von der Umsatzsteuer zu entlasten, empfehlen wir mit Blick auf die aufgeworfenen Problembereiche (s. oben 1.) folgende Gesetzesänderungen:

2.1. Konkretisierung des Handelns im Rahmen der „öffentlichen Gewalt“

Der Gesetzgeber sollte klarstellen, dass die in Abs. 3 vorgesehenen Kooperationen bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen der Nr. 1 oder 2 stets als Handeln im Rahmen der „öffentlichen Gewalt“ anzusehen sind, wenn es hierfür eine gesetzliche Grundlage oder Aufgabenzuweisung in einem Landesgesetz gibt. Wir empfehlen daher, Abs. 1 um folgenden Satz 3 zu ergänzen:

„Als Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt gilt auch die Zusammenarbeit juristischer Personen unter den in Abs. 3 genannten Voraussetzungen, wenn diese Zusammenarbeit gesetzlich vorgesehen ist.“

2.2. Anpassung von § 2b Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG-E

Da sich ein Handeln im Rahmen öffentlicher Gewalt nicht anhand der äußeren Form, sondern aus dem Inhalt der Vereinbarung ergibt, sollte der Gesetzgeber die Form nicht allein auf öffentlich-rechtliche Vereinbarungen beschränken. Hierdurch würde auch den in der Praxis bestehenden Schwierigkeiten bei der Einordnung als öffentlich-rechtliche oder privatrechtliche Vereinbarung begegnet. Wir empfehlen daher § 2b Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a UStG-E wie folgt zu fassen:

„...a) die Leistungen auf langfristigen ~~öffentlich-rechtlichen~~ Vereinbarungen beruhen,“

2.3. Anpassung von § 2b Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG-E

Da es aus unionsrechtlicher Sicht keine Notwendigkeit gibt, das Merkmal der „Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe“ durch das Merkmal des „Erhalts der öffentlichen Infrastruktur“ einzuschränken, sollte der Gesetzgeber dieses Merkmal streichen. Wir empfehlen daher § 2b Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG-E wie folgt zu fassen:

„...b) die Leistungen ~~dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und~~ der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen,“

3. Alternativempfehlung: Änderungen der Erläuterungen / Gesetzesbegründung

Soweit die voranstehend vorgeschlagenen Änderungen (s. oben 2.) nicht in den Gesetzesentwurf übernommen werden, empfehlen wir mit Blick auf die aufgeworfenen Problembereiche (s. oben 1.) zumindest folgende Ergänzungen der Erläuterungen/Gesetzesbegründung anzuregen:

3.1. Erläuterungen zu § 2b Abs. 1 UStG-E

Da der Begriff der öffentlichen Gewalt vom EuGH weiter gefasst ist, als vom BFH, empfehlen wir statt der Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH eine Bezugnahme auf die Rechtsprechung des EuGH. Hiermit einher geht auch der Verzicht auf den Ausschluss privatrechtlicher Handlungsformen. Zudem sollte klargestellt werden, dass eine Kooperation von jPöR stets als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen ist, wenn die Kooperation die Voraussetzungen des Absatzes 3 erfüllt oder i. S. d. EuGH-Rechtsprechung gesetzlich geregelt ist. Wir empfehlen daher die Erläuterungen zu Absatz 1 wie folgt anzupassen:

„Die Formulierung des Absatzes 1 entspricht im Wesentlichen dem Wortlaut des Artikels 13 MwStSystRL. Danach sind wirtschaftliche Tätigkeiten von jPöR grundsätzlich von der Besteuerung auszunehmen, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Diese Begrifflichkeit ist unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des ~~BFH~~ EuGH auszulegen. Danach kommen als Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, ~~nur~~ solche in Betracht, bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung (z. B. öffentlich-rechtlicher Vertrag, öffentlich-rechtliche Vereinbarung, Verwaltungsakt) tätig wird, Tätigkeiten im Rahmen einer Zusammenarbeit im Sinne des Absatzes 3 und Tätigkeiten im Rahmen einer gesetzlich geregelten Zusammenarbeit. Als gesetzlich geregelte Zusammenarbeit gilt dabei u. a. eine landesgesetzliche Aufgabenzuweisung, wonach mehrere jPöR die Gewährleistung einer ihnen zugewiesenen Aufgabe „in enger Zusammenarbeit“ übernehmen und die Zusammenarbeit „durch eine Vereinbarung regeln“ können. Erbringt eine jPöR dagegen Leistungen ~~aufgrund eines privatrechtlichen Vertrages und damit~~ unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b (neu) UStG-E erfasst.“

3.2. Erläuterungen zu § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG-E

Soweit an den gesetzlichen Vorgaben unter Buchstabe a („öffentlich-rechtliche Vereinbarung“) und Buchstabe b („Erhalt der öffentlichen Infrastruktur“ festgehalten wird, sind diese Begriffe in den Erläuterungen entsprechend zu präzisieren. Insbesondere sollte klargestellt werden, dass im Fall einer gesetzlichen Aufgabenzuweisung stets eine öffentlich-rechtliche Vereinbarung vorliegt. Wir empfehlen daher, die Erläuterungen zu Absatz 3 wie folgt anzupassen:

„Sind alle in den Buchstaben a bis d des Absatzes 3 Nummer 2 genannten Kriterien erfüllt, ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt ist und die entsprechenden Tätigkeiten der leistenden jPöR nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen. Die jPöR handeln in diesen Fällen im Rahmen der öffentlichen Gewalt.

Eine durch gemeinsame spezifische Interessen bestimmte Zusammenarbeit wird regelmäßig auf der Basis langfristiger Vereinbarungen (Buchstabe a) erfolgen. Diese Bedingung ist zwar nicht ausdrücklich in Artikel 12 der EU-Vergaberichtlinie genannt, ergibt sich aber aus der Rechtsprechung des EuGH zum Wettbewerbsbegriff des EU-Vergaberechts. Auch bei Fallgestaltungen, in denen der öffentliche Auftraggeber die leistende jPöR kontrolliert, werden regelmäßig langfristig öffentlich-rechtliche Vereinbarungen vorliegen. Basiert die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen dagegen auf kurzfristigen öffentlich-rechtlichen Vereinbarungen, handelt es sich üblicherweise um gelegentliche Amtshilfe, die mangels Nachhaltigkeit nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit i. S. d. Artikels 9 MwStSystRL der leistenden jPöR führt. Als öffentlich-rechtliche Vereinbarung (Buchst. a) gilt insbesondere auch jede gesetzlich begründete Zusammenarbeit.

Leistungen öffentlicher Einrichtungen an andere jPöR stehen im Wettbewerb zu den Leistungen von Unternehmern, wenn sie ihrer Art nach vergleichbar sind und sie unter vergleichbaren Rahmenbedingungen erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil vom 23. April 2009, C-357/07, TNT). Dienen die Leistungen dagegen dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur (z. B. Verwaltungs-, Dienstleistungs- oder technische Infrastruktur inkl. personeller Mittel)

und der Wahrnehmung einer allen am Leistungsaustausch Beteiligten obliegenden Aufgabe (Buchstabe b), dürften die Rahmenbedingungen, unter denen sie erbracht werden, bereits ihrer Natur nach in der Regel nicht mit denen privater Unternehmer vergleichbar sein. [...]

4. Kooperationen als Erweiterung der nicht-wirtschaftlichen Tätigkeit – Klarstellung im Rahmen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE)

Nach dem vorliegenden Gesetzesentwurf werden Kooperationen zwischen Universitäten und Universitätsklinikum nicht umfassend von § 2b UStG-E erfasst (s. oben 1. bis 3.). Unabhängig von der Neuregelung des § 2b UStG-E unterliegen diese Kooperationen jedoch bereits dem Grunde nach nicht der Umsatzbesteuerung. Dies ergibt sich so auch aus der Rechtsprechung des EuGH und des BFH und ist auch so bereits in der geltenden Fassung des UStAE angelegt (vgl. *Heber* in UR 2014, 957).

Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urt. v. 29.02.1996 – Rs. C-215/94 – *Mohr*, UR 1996, 119; Urt. v. 18.12.1997 – Rs. C-384/95 – *Landboden Agrardienste*, UR 1998, 102) und des BFH (Urt. v. 19.02.2004 – V R 10/03, BStBl. II 2004, 675; Urt. v. 18.12.2008 – V R 38/06, BStBl. II 2009, 749) liegt eine umsatzsteuerbare Leistung gegen Entgelt vor, wenn

- zwischen dem Leistenden und Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen Leistungen ausgetauscht werden,
- ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Entgelt besteht und
- der Leistungsempfänger einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Vorteil erhält.

Eine nichtwirtschaftliche/nichtunternehmerische Tätigkeit liegt somit vor, wenn es an einem identifizierbaren Leistungsempfänger fehlt, oder kein verbrauchbarer wirtschaftlicher Vorteil zugewendet wird. Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten unterliegen nicht der Umsatzbesteuerung (vgl. EuGH, Urt. v. 12.02.2009 – Rs. C-515/07 – *VNLTO*, UR 2009, 199).

Die nichtwirtschaftliche Tätigkeit umfasst dabei sowohl die Hilfsgeschäfte, als auch jede Tätigkeit, die eine notwendige, dauerhafte und unmittelbare Erweiterung der Haupttätigkeit darstellt (vgl. EuGH, Urt. v. 29.10.2009 – Rs. C-29/08 – *SKF*, UR 2010, 107; Urt. v. 11.07.1996 – Rs. C-306/94 – *Régie dauphinoise*, UR 1996, 304; Urt. v. 29.04.2004 – Rs. C-77/01 – *EDM*, UR 2004, 292; BFH, Urt. v. 29.10.2009 – V R 40/10, BStBl. II 2012, 844).

Ausgehend von diesen Grundsätzen sind Universitäten und Universitätsklinikum als jPöR grundsätzlich nichtunternehmerisch tätig, da ihre Tätigkeit nicht auf die Zuwendung verbrauchsfähiger Vorteile an identifizierbare Leistungsempfänger gerichtet ist, sondern sie im Rahmen der ihnen obliegenden öffentlichen Gewalt tätig werden (vgl. *Heber* in UR 2014, 957).

Die Kooperationen zwischen den beteiligten Parteien gelten dabei als Teil der nichtunternehmerischen Tätigkeit, da es sich hierbei um eine notwendige, dauerhafte und unmittelbare Erweiterung der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit der Universitäten und Universitätsklinika handelt.

So dient beispielsweise die Überlassung von Personal zwischen Universitäten und Universitätsklinika im Rahmen von Kooperationen der Erreichung der Gewährleistung der Krankenversorgung und Forschung, und damit denselben Zielen, die Universitäten und Universitätsklinika im Rahmen der ihnen obliegenden Aufgaben zu erfüllen haben. Die Kooperationen sind dabei auch notwendig zur Erreichung dieser Ziele, da nur durch die Kooperation eine optimale Versorgung und eine Forschung unter optimalen Bedingungen möglich sind. Die Kooperation stellt deshalb eine unmittelbare Erweiterung der Tätigkeiten der Universitäten und Universitätsklinika dar. Es handelt sich auch um eine notwendige Tätigkeit im Rahmen der Gesamtorganisation der Universitäten und Universitätsklinika. Zudem sind die Kooperationen auch auf eine gewisse Dauer ausgelegt.

Dieser Auffassung folgt die Finanzverwaltung bereits bei nichtwirtschaftlich tätigen Vereinen, Unternehmen im Bereich der Forschung und ähnlichen Einrichtungen (vgl. Abschn. 2.10 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStAE). Dies gilt auch unabhängig von der Rechtsform (vgl. Abschn. 2.10 Abs. 1 Satz 7 UStAE). Dabei sind sog.

*„Hilfsgeschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs bei Vereinen und Erwerbsgesellschaften mit sich bringt, [...] **auch** dann als **nicht steuerbar** zu behandeln, wenn sie **wiederholt** oder **mit einer gewissen Regelmäßigkeit** ausgeführt werden.“* (Abschn. 2.10 Abs. 1 Satz 10 UStAE)

Dieser Gedanke der Erweiterung des nichtwirtschaftlichen Bereichs um die notwendigen, dauerhaften und unmittelbaren Erweiterungen der nichtwirtschaftlichen (Haupt-)Tätigkeit sollte dabei in allgemeiner Form in den UStAE aufgenommen werden. Hierdurch könnte allgemein nochmals klargestellt werden, dass Kooperationen zwischen Universitäten und Universitätsklinika nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen. Wir empfehlen daher zur Klarstellung folgenden neuen Satz 5 in Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE aufzunehmen:

„⁵ Jede Tätigkeit, die eine nachhaltige, dauerhafte und unmittelbare Erweiterung des nichtunternehmerischen Bereichs begründet (wie z.B. Kooperationen im Bereich der Grundlagenforschung oder der hoheitlichen Tätigkeit jPöR), ist wie die Haupttätigkeit als nichtunternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren.“