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

III C – 4120/4.1

Umsatzbesteuerung nach § 2b UStG

unter besonderer Berücksichtigung der gemeinsamen Berufungen

Einschätzungen und Empfehlungen der AG „Umsatzsteuer“

Stand: 19.10.2021

Anlage 1: Bundesministerium der Finanzen/ StS Dr. Bösinger […], 05.05.2021

Anlage 2: Bundesministerium der Finanzen, Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand; Anwendungsfragen des § 2b UStG, 26.11.2020

Anlage 3: Bundesministerium der Finanzen, Steuerliche Behandlung des Versorgungszuschlages für Beamte bei Beurlaubung ohne Dienstbezüge, 22.02.1991

Anlage 4: Bundesministerium der Finanzen an den Verband der Universitätsklinika, 12.05.2021

1. Ausgangssituation

Im Zuge der Neuregelungen der Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand durch die Aufhebung des § 2 Abs. 3 UStG a. F. und der Einfügung des § 2b UStG nimmt die Finanzseite verstärkt Forschungskooperationen und insbesondere gemeinsame Berufungen in den Fokus steuerrechtlicher Betrachtungen. Daher haben sich die Gremien der Kultusministerkonferenz verschiedentlich mit dem Umsatzsteuergesetz und seinen Auswirkungen auf den Wissenschaftsbereich befasst.[1] Die Dringlichkeit der Klärung von Umsetzungs- und Anwendungsfragen für die Hochschulen und die weiteren den Ressorts der Wissenschaftsministerien zugeordneten Einrichtungen wurde dabei hervorgehoben.

Ergebnis dieser Befassungen sind u. a. die vorliegenden Einschätzungen und Empfehlungen der Arbeitsgruppe „Umsatzsteuer“ des Hochschulausschusses. Diese sollen den Hochschulen, aber ggf. auch weiteren Einrichtungen des Wissenschaftsbereichs als Orientierung und Handreichung dienen. Vor dem Hintergrund der Bedeutung von gemeinsamen Berufungen für den Wissenschaftsstandort Deutschland haben sich die Länder insbesondere auch mit den Modellen gemeinsamer Berufungen[2] auseinandergesetzt und eine auf Grundlage des bisherigen Kenntnisstandes vorläufige Bewertung der Modelle aus umsatzsteuerlicher Perspektive vorgenommen (Punkt 4.3), gleichzeitig aber darauf hingewiesen, dass bei der Prüfung der Modellwahl auch andere Aspekte zu berücksichtigen sind.

Die Gremien der KMK werden sich auch weiterhin für eine wissenschaftsadäquate Auslegung des Umsatzsteuerrechts, insbesondere von § 2b UStG, einsetzen, siehe hierzu auch Punkt 5 „Ausblick“ dieses Berichts.

Ein besonderes Augenmerk liegt dabei auf der Problematik, dass im Wissenschaftsbereich transregionale und explizit Ländergrenzen überschreitende Kooperationen vielfach bereits etabliert sind bzw. neu entstehen und zur Lösung sog. Grand Challenges wissenschaftlich explizit gewünscht sind. Eine potenziell divergierende länderspezifische Auslegung der einzelnen Finanzämter kann dabei zu erheblichen rechtlichen Schwierigkeiten führen.

---

[1] Vgl. insbesondere KMK-Schreiben vom 26.10.2016

[2] Sofern im Nachfolgenden auf einzelne Modelle gemeinsamer Berufungen Bezug genommen wird, ist deren Ausgestaltung entsprechend der jeweiligen Beschreibung im Bericht „Gemeinsame Berufungen von leitenden Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftlern durch Hochschulen und außerhochschulische Forschungseinrichtungen“ vom 14.02.2014 der Gemeinsamen Wissenschaftskonferenz gemeint; siehe www.gwk-bonn.de/fileadmin/Redaktion/Dokumente/Papers/GWK-Heft-37-Gemeinsame-Berufungen.pdf.

2. Sichtweise der KMK

Nach der Auffassung der KMK folgt unmittelbar aus dem europäischen Primärrecht für jede Art der Zusammenarbeit von Forschungseinrichtungen im Rahmen der Forschung im Gemeinwohlinteresse, dass öffentlich finanzierte Forschungseinrichtungen zum Zwecke des optimalen wissenschaftlichen Fortschritts untereinander ungehindert und insbesondere frei von steuerlichen Hindernissen zusammenarbeiten können müssen, Art. 179 Abs. 2 AEUV, und diese Zusammenarbeit als nichtwirtschaftliche Tätigkeiten zu qualifizieren sind, die den Wettbewerb nicht beeinträchtigen, Art. 107 Abs. 1 AEUV. Im Einzelnen vertritt die KMK auf Grundlage gleichlautender Literaturmeinungen[3] dabei folgende Positionen:

(1) Ausgehend von einem unionsrechtlich einheitlichen Begriff der nichtwirtschaftlichen Tätigkeit, ist in Fällen von Forschungskooperationen weder der Anwendungsbereich des Art. 9 noch des Art.13 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) und folglich auch nicht des § 2 UStG eröffnet.

Bei der Forschung und Forschungszusammenarbeit im Gemeinwohlinteresse geht es nicht um wirtschaftliche Tätigkeiten. Das ergibt sich aus Ziff. 19 lit. a, 2. Spiegelstrich des Unionsrahmens für staatliche Beihilfen zur Förderung von Forschung, Entwicklung und Innovation (ABl.EU 2014 Nr. C 198/1), der „unabhängige Forschung und Entwicklung (FuE) zur Erweiterung des Wissens und des Verständnisses, auch im Verbund, ausdrücklich als nichtwirtschaftliche Tätigkeiten qualifiziert, wenn die Forschungseinrichtung bzw. die Forschungsinfrastruktur eine wirksame Zusammenarbeit eingeht“. Forschung im Gemeinwohlinteresse wird gerade nicht vom Privatsektor als Leistung zur Verfügung gestellt, zumal eine wirtschaftliche Tätigkeit, die auf Dauer mit hohem Kostenaufwand erzeugtes Wissen der Allgemeinheit unentgeltlich zur Verfügung stellt, nicht vorstellbar ist. Für das Kriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit ist (wie im Übrigen auch für dasjenige größerer Wettbewerbsverzerrungen in Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSystRL) die im Unionsrahmen niedergelegte Kommissionspraxis zu Art. 107 Abs. 1 AEUV heranzuziehen, denn diese Norm ist sedes materiae für sämtliche Situationen, in denen Finanzierung aus staatlichen Mitteln zu Ungleichbehandlungen bzw. Wettbewerbsbeeinträchtigungen führt. Diese Einordnung der Kommission auf der Grundlage des Art. 107 AEUV muss in die Auslegung des

[3] Kronthaler/Kronthaler/Ruffert, UR 2021, 609 ff; Kronthaler/Kronthaler/Küffner, UR 2021, 613 ff.; Hummel/Richter/Schneider, UR 2021, 621 ff.

Art. 9 MwStSystRL allein wegen des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung einfließen und sie ist als primärrechtlich fundierte Einordnung für die Auslegung des Sekundärrechts maßgeblich. Tätigkeiten, die dem Unionsrahmen unterfallen (also öffentlich finanzierte FuE, deren Ergebnisse der Allgemeinheit unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, nicht aber z.B. Routineanalytik, Auftragsforschung) sind daher auch mehrwertsteuerrechtlich als nichtwirtschaftliche Tätigkeiten zu qualifizieren und werden nicht allein dadurch zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit, dass Forschungseinrichtungen zusammenarbeiten. Daraus folgt, dass die wiederholt von der Finanzseite vorgebrachte Argumentation aus (potenziellen) Wettbewerbsverhältnissen leerläuft. Soweit die Hochschulen im Kooperationsbereich der Verzahnung zwischen Hochschulen und außeruniversitären Forschungseinrichtungen und in Erfüllung eines gesetzlichen Auftrages als Teil der wissenschaftlichen Infrastruktur der Länder tätig werden und ihre Kooperation im Innenverhältnis als Mittel der gemeinsamen und untereinander abgestimmten Durchführung von Forschung und Lehre dient, steht insoweit schon der wissenschaftliche – nichtwirtschaftliche – Auftrag zur Kooperation aus den Hochschulgesetzen einer wirtschaftlichen Veranlassung entgegen.

(2) Art 179 Abs. 2 AEUV schreibt ausdrücklich vor, dass die Union „*die Forschungszentren und die Hochschulen bei ihren Bemühungen auf dem Gebiet der Forschung und technologischen Entwicklung von hoher Qualität [unterstützt]; sie fördert ihre Zusammenarbeitsbestrebungen, damit vor allem die Forschenden ungehindert über die Grenzen hinweg zusammenarbeiten […] können, und zwar insbesondere durch […] Festlegung gemeinsamer Normen und Beseitigung der dieser Zusammenarbeit entgegenstehenden rechtlichen und steuerlichen Hindernisse*“. Eine Umsetzung, Auslegung und Anwendung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie mit der Folge, dass gerade derartige Forschungssachverhalte nunmehr als wirtschaftliche Tätigkeit und damit steuerbare und steuerpflichtige Leistungsaustausche zu bewerten sind, widerspricht gerade den genannten Vorgaben des europäischen Primärrechts.

(3) Das „Atomisieren“ des gesamtheitlichen Vorgangs Forschung und Forschungszusammenarbeit und die steuerrechtliche Würdigung als unselbständige Teilvorgänge, d.h. das künstliche Zerlegen der gesamthaften Forschungstätigkeit solange, bis man auf unselbstständige, für sich allein genommen sinnlose Tätigkeiten stößt, die auch ein privater Anbieter ausführen könnte, verbietet sich.

(4) Speziell für gemeinsame Berufungen im Berliner Modell gibt es zudem die nachstehenden Gründe gegen eine Umsatzsteuerbarkeit:

a) Das BMF geht von einem unzutreffenden Sachverhalt aus: Eine gemeinsame Berufung im Berliner Modell ist keine Gestellung von Personal, das die Hochschule unabhängig von der Kooperation mit der außeruniversitären Forschungseinrichtung eingestellt hätte, also weder Arbeitnehmerüberlassung, die ohnehin nur für max. anderthalb Jahre nach AÜG zulässig ist, noch beamtenrechtliche Abordnung, sondern eine Tätigkeit sui generis im grundrechtsgeschützten Bereich des Art. 5 Abs. 3 GG, weitestgehend unabhängig und nicht weisungsgebunden. Vielmehr wird auf der Grundlage einer konkreten Kooperationsvereinbarung von Anfang an eine Leistung einer besonders qualifizierten Person von zwei Wissenschaftseinrichtungen bezogen. Es bestehen zwei Beschäftigungsverhältnisse, je eines mit der Hochschule und eines mit der außeruniversitären Forschungseinrichtung, die durch eine gemeinsame Ausschreibung begründet wurden und der zu berufenden Person von Anfang an bewusst sind. So werden diese Kooperationsprofessuren auch bereits ausgeschrieben. Insofern kommt auch eine einseitige Zuweisung durch die Hochschule an eine andere als der anfänglich beteiligten außeruniversitären Forschungseinrichtung nicht in Betracht. Es handelt sich mithin um keinen Fall einer „Personalgestellung und damit eines Leistungsaustauschs, wenn eine Professorin oder ein Professor zugleich die beiden Haupt-Verpflichtungen, die sie oder er hat, nämlich Lehre und Forschung, an verschiedenen Einrichtungen ableistet.

b) Im Rahmen einer gemeinsamen Berufung nach dem Berliner Modell ist die beteiligte Hochschule nicht der alleinige Leistungsempfänger der Dienstleistungen der oder des gemeinsam Berufenen, sondern zugleich auch die Forschungseinrichtung. Daraus folgt, dass ein gemeinsames Interesse der Hochschule und der außeruniversitären Forschungseinrichtung an der Durchführung der gemeinsamen Berufung besteht. Der Personalkostenanteil wird folglich nicht für eine Dienstleistung erstattet, sondern ist eine Art Gesamtschuldnerausgleich ohne umsatzsteuerrechtliche Folgen. Da beide Partner ein gemeinsames Ziel verfolgen, fehlt es an einem Leistungsaustausch, es handelt sich vielmehr um einen nicht steuerbaren

Aufwandspool i.S.d. EDM-Rechtsprechung[4], d.h. die Empfänger der Arbeitsleistung der gemeinsam berufenen Person teilen sich lediglich die Kosten der Beschäftigung, auch wenn die Person aus beamtenrechtlichen Gründen i.d.R nur an der Hochschule ernannt werden kann.

c) Zu berücksichtigen ist zudem, dass gemeinsame Berufungen im Berliner Modell aus verschiedenen Gründen in aller Regel den Beamtenstatus der zu berufenden Person erfordern, der nur durch eine staatliche Hochschule verliehen werden kann, insbesondere wegen der notwendigen Altersversorgung und nicht zuletzt, weil die zu berufenden Personen den Ruf vielmals nur unter der Bedingung des Beibehaltens/Erhaltens des Beamtenstatus annehmen. Unabhängig von der Auffassung, dass diese Kooperation aus verschiedenen Gründen keine wirtschaftliche und keine umsatzsteuerbare Tätigkeit darstellt, lägen für eine Rückausnahme i.S.d. § 2b UStG in keinem Fall „größere Wettbewerbsverzerrungen“ vor.

d) Die Darlegungs- und Beweislast für das Vorliegen von „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ liegt bei der Steuerverwaltung[5] und gerade nicht bei den beteiligten Steuerrechtssubjekten.

e) Darüber hinaus teilt die KMK die Rechtsansicht der Allianz der Wissenschaftsorganisationen[6], wonach gemeinsame Berufungen und gemeinsame Nutzung von Wissenschaftsinfrastruktur im Rahmen von wissenschaftlichen Kooperationen eine Forschungskooperation im Sinn einer „Innen-GbR“ darstellen, zu der jeder Gesellschafter von vornherein festgelegte (Gesellschafter-)Beiträge erbringt und ein Spitzenausgleich darüber hinaus nicht stattfindet. Im Ergebnis der dezidierten Darstellung, auf deren Argumentationspunkte das BMF in seinem Schreiben vom 05.05.2021 nicht im Einzelnen eingegangen ist, wird das Berliner Modell nach wie vor auch unter diesem Aspekt als nicht umsatzsteuerbar betrachtet. Gleiches dürfte gelten, wenn Forschungseinrichtungen und Hochschulen im auf Dauer oder zumindest langfristig angelegten Kooperationsbereich eine gemeinsame Teilkörperschaft nach Hochschulgesetz bilden.

[4] EUGH, Urt. V. 29.04.2004 C-77/01, ECLI:EU:C:2004:243
[5] EuGH, Urt. v. 25.03.2010 C79/09 Kommission/Niederlande
[6] Schreiben der Allianz der Wissenschaftsorganisationen vom 19.04.2021, Anlage

f) Für Kooperationen im Bereich der Lehre - „Hochschulunterricht“ - als einem der beiden großen Teilbereiche der Wissenschaft und der wissenschaftlichen Tätigkeit von (Kooperations-)Professorinnen und -Professoren sieht Art. 132 Abs. 1 i) der MWStSystRL[7] bereits eine wörtlich formulierte, vollständige Ausnahme von der Umsatzsteuer vor, die zumindest den diesbezüglichen Kooperationen und damit insbesondere medizinischen Fakultäten und Unikliniken, zu Gute kommt. Mit gleicher Begründung sind aber auch die Kooperationen im zweiten großen, gesetzlich normierten Wirkungsbereich von Wissenschaftlerinnen und Wissenschaftlern an den Wissenschaftseinrichtungen der Länder von der Umsatzsteuerpflichtigkeit auszunehmen. Forschung und Lehre sind dabei zwei Seiten einer Medaille, beides gehört untrennbar zusammen und Professorinnen und Professoren haben beide Verpflichtungen gleichermaßen. Nach dem Wortlaut des Art. 132 Abs. 1 i) könnte aufgrund dieser engen Verbundenheit bereits davon ausgegangen werden, dass europarechtlich auch die Forschung an den Wissenschaftseinrichtungen der Länder in die Ausnahmeregelung einbezogen sein soll. Wollte man dem nicht folgen, müsste für eine Differenzierung ein sachlicher Grund gegeben sein. Das ist aber gerade nicht der Fall. Selbst wenn man entgegen der oben dargestellten Argumentation eine wirtschaftliche Tätigkeit annehmen würde, wäre ein Wettbewerb bzw. eine Wettbewerbsverzerrung ausgeschlossen, da es keinen Markt für die Berufung von Professorinnen und Professoren, die im Beamtenverhältnis stehen, geben kann, d.h. dieser gesetzlich ausgeschlossen ist. Aus dem gleichen Grund wäre die Unternehmereigenschaft gemäß § 2b UStG zu verneinen, da es den Beteiligten gerade auf den Beamtenstatus ankommt.

3. Sichtweise der Finanzseite

Die Finanzverwaltung hat die unter 2. dargestellten Gesichtspunkte bisher nicht in ihre steuerliche Beurteilung einfließen lassen. Vielmehr wendet sie die allgemeinen von der Rechtsprechung des EuGH und des Bundesfinanzhofs entwickelten Grundsätze zur umsatzsteuerlichen Beurteilung auch auf den Wissenschaftsbereich an. Betrachtet werden im Grundsatz (zu einer Ausnahme s. unten bezogen auf die eng

[7] Auszug aus Artikel 132 MwStSystRL: „(1) Die Mitgliedstaaten befreien folgende Umsätze von der Steuer:
(…) i) Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung;“

verbundenen Umsätze) die einzelnen Tätigkeiten (unter 2. als „Atomisieren“ bezeichnet). Eine pauschale Herausnahme bestimmter Bereiche (z. B. von Tätigkeiten gegen Entgelt im Bereich der Grundlagenforschung oder allgemein von Kooperationen im Wissenschaftsbereich) aus der Umsatzsteuerpflicht ist bisher in der Rechtsprechung von EuGH und Bundesfinanzhof nicht formuliert worden und kommt deswegen für die Finanzverwaltung nicht in Betracht. Allgemein sieht sich die Finanzverwaltung an einer großzügigeren Betrachtung durch die Festlegungen der MwStSystRL gehindert.

Zum Absehen von einer Besteuerung bei bestimmten Leistungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) nach § 2b UStG gilt für die Finanzverwaltung[8]: „Ein Großteil möglicher Anwendungsfragen zur Steuerbarkeit nach § 2b UStG lässt sich mit folgenden zwei Regeln beantworten:

1. Privatrechtliche Verträge führen unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 UStG zur Steuerbarkeit der Leistung.

2. Bei Erbringung einer Leistung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage ist grundsätzlich davon auszugehen, dass durch die Möglichkeit, diese Leistung auch von Privaten erhalten zu können, Wettbewerb besteht und eine fehlende Steuerbarkeit zu einer Verzerrung dieses Wettbewerbs führen würde, mithin die Anwendung von § 2b UStG ausgeschlossen ist. Bei § 2b Absatz 3 Nummer 2 UStG ist eine gesonderte Wettbewerbsprüfung durchzuführen.“

Insbesondere sind Kooperationen von jPöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage nicht steuerbar bei den jPöR gesetzlich vorbehaltenen Leistungen, § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG (Ratio: Bei einem Monopol der öffentlichen Hand aufgrund gesetzlicher Vorschriften ist ein Wettbewerb ausgeschlossen).

Die gleichfalls speziell für die Zusammenarbeit von jPöR geschaffene Regelung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG (Zusammenarbeit „durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt“) legt die Finanzverwaltung im Ergebnis einer Erörterung mit der KOM inzwischen restriktiv aus[9]. Seit jeher sind nach Auffassung der Finanzverwaltung außerdem „verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten“ „regelmäßig“ von § 2b

[8] Zitat aus BMF, Schreiben an VKU, Deutscher Städtetag und Deutscher Städte- und Gemeindebund vom 20.2.2020.
[9] Grundlegend BMF-Schreiben vom 14.11.2019, BStBl I 2019 S. 1140.

Abs. 3 Nr. 2 UStG nicht erfasst und damit steuerbar. Auf der anderen Seite hat die Finanzverwaltung in folgenden Fällen die Anwendung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ausdrücklich auch noch in jüngerer Zeit für möglich gehalten:

(1) **Kooperationen zwischen Universitätskliniken und Medizinischen Fakultäten**: „Erfolgt die Überlassung des Personals gegen Entgelt, z. B. in Form einer Kostenerstattung, liegt ein Leistungsaustausch im umsatzsteuerrechtlichen Sinn und damit eine unternehmerische Betätigung i. S. v. § 2 Abs. 1 UStG vor. Bei entsprechender Sachverhaltsgestaltung können jedoch die Voraussetzungen des § 2b Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchstabe b UStG gegeben und die Unternehmereigenschaft ausgeschlossen sein. Entscheidend ist, dass die Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. … Dies ist im Einzelfall stets zu prüfen“[10].

(2) **Durchführung von bestimmten hoheitlichen Aufgaben** : „Werden jPöR von anderen jPöR mit der Durchführung von hoheitlichen Aufgaben (z. B. Abwasserbeseitigung oder Hausmüllentsorgung) in Gänze beauftragt, können die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG erfüllt sein“[11].

Keine Umsatzsteuerpflicht kommt darüber hinaus für die Finanzverwaltung im konkreten Einzelfall bei Kooperationen (im Wissenschaftsbereich genauso wie in anderen Bereichen) insbesondere in folgenden Konstellationen bzw. Sachverhalten in Betracht:

- Kein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch bei Verzicht auf ein bzw. Absehen von einem Entgelt (also Zusammenarbeit ohne Kostenausgleich, auch kein Tausch oder tauschähnlicher Umsatz, keine unentgeltliche Wertabgabe aus dem unternehmerischen Bereich).
- Kein umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch im Falle einer bloßen Personalbeistellung gemäß Abschn. 1.1. Abs. 6 und 7 Umsatzsteuer-Anwendungserlass - UStAE. „Eine nicht steuerbare Beistellung von Personal des Auftraggebers setzt voraus, dass das Personal nur im Rahmen der Leistung des Auftragnehmers für den Auftraggeber eingesetzt wird (...). Der Einsatz von Personal des Auftraggebers für Umsätze des Auftragnehmers an Drittkunden muss vertraglich und tatsächlich ausgeschlossen sein“[12].

[10] BMF, Schreiben an KMK vom 28.1.2020.
[11] BMF, Schreiben an VKU, Deutscher Städtetag und Deutscher Städte- und Gemeindebund vom 20.2.2020.
[12] Abschn. 1.1 Abs. 7 Satz 1 und 2 UStAE.

- Ausgestaltung der Kooperation als sog. echter Aufwandspool (in Form einer BGB-Innengesellschaft): Leistungen im Rahmen der Beitragspflicht führen nicht zu einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch. Vgl. EuGH Rs. EDM: Arbeiten, „die die Mitglieder eines Konsortiums gemäß den Klauseln des Konsortialvertrags entsprechend ihrem jeweiligen in diesem Vertrag festgelegten Arbeitsanteil durchführen, [stellen] keine Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen „gegen Entgelt“ […] und damit auch keinen […] steuerbaren Umsatz dar“[13]. Vgl. auch Wäger (UR 2008 S. 69 ff.): nur bei gemeinsamem Zweck (z.B. Forschung). In diese Richtung auch ausdrücklich für Forschungskooperationen das BMF in seinem Schreiben an die KMK vom 26.11.2020: Es gelten die allgemeinen Grundsätze des Abschn. 1.6 UStAE (Gesellschaften). „Kommt es dabei zur Begründung von Gesellschaftsverhältnissen, sind die allgemeinen Grundsätze des Abschnitts 1.6 UStAE zu beachten. Soweit danach sog. echte Gesellschafterbeiträge vorliegen, fällt keine Umsatzsteuer an.“ „Wenn dagegen die Arbeiten über den im Vertrag festgelegten Arbeitsanteil eines Mitglieds des Konsortiums hinaus gehen und dies dazu führt, dass die anderen Mitglieder des Konsortiums eine Gegenleistung für die über diesen Arbeitsanteil hinaus gehenden Arbeiten zahlen, so stellen diese eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung „gegen Entgelt“ […] dar“[14].

- Sog. Innenumsätze und damit keine Steuerbarkeit i. R. einer umsatzsteuerlichen Organschaft, § 2 Abs. 3 UStG.

- Zwar wirtschaftliche Tätigkeit i. S. des Umsatzsteuerrechts und damit Steuerbarkeit; aber Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 29 UStG bei einer sog. Kostenteilungsgemeinschaft. Diese Steuerbefreiung greift nur für sonstige Leistungen (nicht: Lieferungen) „vertikal“ vom Zusammenschluss an seine Mitglieder, soweit diese sonstigen Leistungen beim Mitglied als Eingangsleistung unmittelbar Verwendung finden für den nichtwirtschaftlichen (im Wissenschaftsbereich insbesondere ideellen bzw. hoheitlichen) Bereich oder im wirtschaftlichen Bereich des Mitglieds für bestimmte dem Gemeinwohl dienende steuerfreie Tätigkeiten. Es dürfen höchstens die Kosten erstattet werden, und die Befreiung darf nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Zu der mit dem JStG 2019 eingeführten Neuregelung hat die Finanzverwaltung ein BMF-Schreiben angekündigt.

[13] EuGH vom 29.4.2004, C-77/04 – Rs. EDM, UR 2004, 292, Tz. 88.
[14] EuGH vom 29.4.2004, C-77/04 – Rs. EDM, UR 2004, 292, Tz. 89.

- Zwar wirtschaftliche Tätigkeit i. S. des Umsatzsteuerrechts und damit Steuerbarkeit; aber Steuerfreiheit gemäß anderen Regelungen des § 4 UStG (ggf. i. V. mit § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG), z. B. § 4 Nr. 27a UStG: Personalüberlassung durch religiöse/weltanschauliche Einrichtungen; § 4 Nr. 14 UStG: Überlassung Ärzte/medizinisches Personal als eng verbundener Umsatz etc.
- Insbesondere hält die Finanzverwaltung inzwischen eine Steuerbefreiung für Personal- und Sachmittelgestellung zwischen einer Medizinischen Fakultät und dem Universitätsklinikum (im Kooperationsmodell) als eng verbundener Umsatz nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL dann für möglich, wenn die Universitätsklinik (auch) mit der Erbringung von Schul- und Hochschulunterricht, der Aus- und Fortbildung oder der beruflichen Weiterbildung betraut ist[15].

Aus den Stellungnahmen des BMF werden die verschiedenen Modelle gemeinsamer Berufungen umsatzsteuerrechtlich wie folgt bewertet:

Modell	**umsatzsteuerliche Behandlung**
Berliner Modell (sog. Erstattungsmodell)	umsatzsteuerpflichtige Personalgestellung, damit 19 v. H. USt auf Kostenerstattung der Forschungseinrichtung (FE) an die Hochschule (HS).
Jülicher Modell (sog. Beurlaubungsmodell)	Schuldet FE ggü. der HS den Versorgungszuschlag: umsatzstl. Leistungsaustausch (19 v. H.). Damit insbesondere bei Erstattung der Personalkosten für Lehrveranstaltungsstunden durch HS an FE = Entgelt für Personalgestellung der FE (19 v. H. USt). Anders, wenn der Bedienstete ggü. der HS bzw. dem Dienstherrn den Versorgungszuschlag schuldet (Tatfrage). BMF[16]: „wenn z. B. im Rahmen des Arbeitsvertrags zwischen der Forschungseinrichtung und dem Arbeitnehmer vereinbart wird, dass die Forschungseinrichtung das verhandelte Gehalt zuzüglich des Versorgungszuschlages zu bezahlen hat“. .
Karlsruher Modell (sog. Nebentätigkeitsmodell)	Umsatzsteuer (-)
Stuttgarter Modell (sog. Zuweisungsmodell)	
Thüringer Modell (Übertragung eines Korporationsstatus)	

[15] BMF, Schreiben an den VKU vom 12.5.2021.
[16] BMF, Schreiben an KMK vom 26.11.2020 (Anlage 2).

4. Handlungsempfehlungen und Hinweise an die Hochschulen und sonstige Wissenschaftseinrichtungen

4.1. Allgemein

Der im Zusammenhang mit der Einführung des neuen § 2b UStG vorgesehene Übergangszeitraum endet aufgrund der im Jahr 2020 erfolgten Verlängerung zum 31.12.2022. Spätestens zu dem Zeitpunkt sollten die Hochschulen, Hochschulklinika, Studierendenwerke und ggf. auch die Forschungseinrichtungen alle im Hinblick auf diese Regelung erforderlichen Schritte, abgeschlossen haben.

Zum gegenwärtigen Zeitpunkt zeichnet sich eine abschließende Klärung der Rechtslage – sei es durch Verständigung der Wissenschafts- und Finanzseite oder durch höchstrichterliche Rechtsprechung – noch nicht ab. Unabhängig von den divergierenden Ansichten der Wissenschafts- und Finanzseite empfiehlt die AG den Hochschulen und weiteren Einrichtungen in Rechtsform einer jPöR des Wissenschaftsbereichs, insbesondere vor dem Hintergrund von § 2b UStG ihre Prozesse zu überprüfen und ggf. Anpassungen vorzunehmen Dies betrifft u. a.:

- eine Einnahmen- und Vertragsinventur,
- Überprüfung/Anpassung des Prozesses der Rechnungserstellung,
- Anpassung des Prozesses der Umsatzsteuervoranmeldung an die neue Rechtslage,
- Anpassung des Prozesses der Umsatzsteuer-Jahreserklärung an die neue Rechtslage,
- ggf. dafür notwendige Anpassungen in der EDV,
- Anpassung des Prozesses der Vorsteuerermittlung und -deklaration,
- Etablieren oder Anpassen des Prozesses der Berichtigung des Vorsteuerabzuges gem. § 15a UStG und
- Einführung eines Tax Compliance Management Systems (TCMS) bzw. eines Steuer-IKS in der jeweiligen Hochschule.

Ergänzend werden die Hochschulen sowie alle weiteren betroffenen Einrichtungen darauf hingewiesen, dass zur Klärung der umsatzsteuerrechtlichen Bewertung im konkreten Einzelfall durch das zuständige Finanzamt die folgenden **Optionen** offenstehen:

- verbindliche Auskunft (§ 89 Abgabenordnung, betr. Rechtsfragen, gebührenpflichtig),
- verbindliche Zusage (§§ 204 ff. Abgabenordnung, Dauersachverhalte nach BP, gebührenfrei),
- allgemeine Rechtsauskunft (formal keine Bindungswirkung),
- tatsächliche Verständigung (betr. aber nur die Sachverhaltsebene),
- Lohnsteuer-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG, Bindungswirkung nur im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens, gebührenfrei).

Hiervon selbstverständlich unbenommen ist die Möglichkeit der Durchführung eines streitigen Verfahrens (Rechtsbehelfsverfahren, Klageverfahren).

Abschließend empfiehlt die AG allgemein, bei der Ausgestaltung/Anpassung von Kooperationsverträgen Klauseln bezüglich einer angemessenen Kosten- oder Risikoverteilung für mögliche Umsatzsteuerverpflichtungen aufzunehmen und die haushaltsmäßige Absicherung etwaiger Mehrbedarfe anzustreben.

4.2. Lehrkooperationen

Von der unter Ziffer 2 dieses Berichts genannten, von Seiten des BMF konzedierten Möglichkeit[17], die aus Artikel 132 Abs. 1 (i) der MwStSystRL resultierende Privilegierung für Kooperationen mit Bezug zur Lehre in Anspruch zu nehmen, sollte in allen in Betracht kommenden Fällen Gebrauch gemacht werden. Das BMF bestätigt insoweit eine Steuerbefreiung für Personal- und Sachmittelgestellung zwischen einer medizinischen Fakultät und einem Universitätsklinikum, wenn die oder der betreffende Hochschulmitarbeiterin oder -mitarbeiter an einer Universitätsklinik Lehrtätigkeiten erbringt, z.B. in Form von Hochschulunterricht oder beruflicher Fort- und Weiterbildung. Damit könnte sich für einschlägige Kooperationen im Bereich der Lehre (z.B. bei gemeinsam von mehreren Hochschulen durchgeführten Studiengängen) eine deutliche umsatzsteuerrechtliche Entlastung ergeben.

[17] Schreiben des BMF vom 12.05.2021 an den Verband der Universitätsklinika (Anlage 4)

4.3. Empfehlungen und Hinweise im Hinblick auf gemeinsame Berufungen

Bis zu einer abschließenden Klärung der Umsatzsteuerbarkeit gemeinsamer Berufungen nach dem Berliner Modell, gegebenenfalls durch das Anstreben einer höchstrichterlichen Rechtsprechung, bedeuten die Ausführungen der Finanzseite für den Hochschulbereich zunächst Folgendes:

(1) Alle Modelle gemeinsamer Berufungen, die im Verhältnis der beiden Kooperationseinrichtungen (insbesondere Hochschulen und außeruniversitäre Forschungseinrichtungen) auch nach der – gemäß der Bewertung der KMK unrichtigen – Auffassung des BMF ohne einen nennenswerten Austausch von Leistungen auskommen, sind unter umsatzsteuerlichen Aspekten als unproblematisch zu betrachten. Das trifft auf das Karlsruher Modell (Nebentätigkeitsmodell) ebenso zu wie auf das Stuttgarter Modell (Zuweisungsmodell) und das Thüringer Modell (korporationsrechtlicher Ansatz).

(2) Zum Jülicher Modell (Beurlaubungsmodell): Die Mitglieder der AG „Umsatzsteuer“ stimmen überein, dass die Aussage des BMF vom 26.11.2020 (Anlage 2) zum Jülicher Modell voraussichtlich in den meisten Fällen ein Nachsteuern und ggf. eine Ergänzung der Arbeitsverträge um eine Regelung erforderlich macht, nach der die Forschungseinrichtung gegenüber der oder dem einzelnen Forschenden zur Leistung des Versorgungszuschlags an die Hochschule bzw. das Land verpflichtet ist. Die AG kommt in Auswertung des Schreibens des BMF zu der Einschätzung, dass eine Verankerung der Pflicht zur Zahlung des Versorgungszuschlages allein in einem Kooperationsvertrag zwischen der Hochschule und der Forschungseinrichtung nicht ausreicht.

Unter Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Fragen und Risiken empfiehlt die AG insoweit eine entsprechende flächendeckende Anpassung der Arbeitsverträge der außeruniversitären Forschungseinrichtungen mit den gemeinsam berufenen Professorinnen und Professoren. Neben einer Änderung des Arbeitsvertrages lässt das Schreiben des BMF allerdings auch eine Regelung in einem anderen Vertrag zwischen der Forschungseinrichtung und der Professorin oder dem Professor zu. Etwaige Musterverträge sollten ebenfalls angepasst werden.

In lohnsteuerlicher Hinsicht ist dabei zu beachten: Nach LStH 2020 H 9.1 sind Versorgungszuschläge, die der Arbeitgeber bei beurlaubten Beamten ohne Bezüge

zahlt, steuerpflichtiger Arbeitslohn. In gleicher Höhe liegen beim Arbeitnehmer Werbungskosten vor, auf die der Arbeitnehmerpauschbetrag von 1.000 EUR anzurechnen ist (BdF vom 22.02.1991 – Anlage 3) [18]. Dies gilt unabhängig davon, ob der Versorgungszuschlag Gegenstand des Arbeitsvertrags ist. Unter dem Gesichtspunkt eines möglichst gleichmäßigen monatlichen Lohnsteuerabzugs somit eine Zahlung in (annähernd gleichen) monatlichen Raten sinnvoll; auch dieser Gesichtspunkt sollte bei einer vertraglichen Regelung mitberücksichtigt werden.

(3) Unter umsatzsteuerrechtlichen Aspekten ist das Berliner Modell (Erstattungsmodell) derzeit in höherem Maße steuerlich risikobehaftet als andere Modelle (vgl. jüngst Schreiben der Allianz v. 19.04.2021 an BMF, Antwort BMF/StS Bösinger v. 05.05.2021; Anlage 1).

Vor dem Hintergrund der Hinweise des BMF sind alle von der Thematik betroffenen Hochschulen und Forschungseinrichtungen aufgefordert, soweit noch nicht geschehen, unverzüglich das Thema der gemeinsamen Berufungen aufzugreifen, Handlungsbedarfe zu prüfen und bestehende Anpassungsbedarfe umsetzen. Es ist wesentlich, dass alle Beteiligten die umsatzsteuerrechtlichen Implikationen kennen.Es dürfte sich empfehlen, vertragliche Regelungen der beteiligten Einrichtungen mit der jeweiligen Partnereinrichtung zu treffen, die eine interessengerechte Verteilung etwaiger Umsatzsteuerlasten bewirken und Risiken angemessen zuordnen zu können.

Soweit im Ergebnis einer Prüfung der Modellwahl auch unter umsatzsteuerlichen Aspekten am Berliner Modell aus übergeordneten Gründen festgehalten werden soll, kann es zudem geboten sein, Klärungen bzgl. möglicher finanzieller Mehrbedarfe herbeizuführen. Welches das vorzugswürdige Modell einer gemeinsamen Berufung ist, hängt von einer Gesamtschau der jeweils involvierten Interessen ab. Die umsatzsteuerrechtliche Bewertung stellt in diesem Zusammenhang nur einen Teilaspekt dar, der an Bedeutung verlieren kann, wenn etwaige Mehrbelastungen beispielsweise durch eine Vorsteuerabzugsberechtigung (wie etwa z.T. in Großforschungseinrichtungen) oder durch Aufstockung der Finanzausstattung seitens der Träger ausgeglichen werden oder wenn anderen Aspekten ein größeres Gewicht zukommt,

[18] Das dürfte häufiger dazu führen, dass der Pauschbetrag nicht ausreicht, um die Steuerlast bzgl. des Versorgungszuschlags beim Professor oder der Professorin auf 0 zu setzen, sodass insoweit mit Forderungen zur Erhöhung der Vergütung zu rechnen ist.

z.B. im Fall eines Modellwechsels Probleme hinsichtlich der beamtenrechtlich möglichen und ggf. begrenzten Beurlaubung, des Beihilferechts, des Statusrechts (Teilnahme an der Selbstverwaltung der Hochschulen) und der wegfallenden DFG Antragsberechtigung.

Im Ergebnis sollte aktenkundig niedergelegt sein, warum das seit jeher bzw. nunmehr gewählte Modell das - insbesondere auch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten - am besten geeignete ist.

5. Ausblick

Die oben aufgeführten Empfehlungen und Einschätzungen geben jeweils den aktuellen Kenntnisstand wieder. Neben der Beschreibung des aktuellen Sachstandes verfolgt die Arbeitsgruppe „Umsatzsteuer“ auch weiterhin das Ziel, aktuelle Entscheidungen und Überlegungen, u. a. der Finanzbehörden des Bundes und der Länder aber auch innerhalb der Fachliteratur, auf neue Entwicklungen für den Wissenschaftsbereich hin zu überprüfen und sich – ggf. gemeinsam mit weiteren Akteuren des Wissenschaftsbereichs – für eine wissenschaftsadäquate Anwendung des Umsatzsteuerrechts im mündlichen und schriftlichen Dialog mit den beteiligten Akteuren, insbesondere auf Bundesebene, einzusetzen.

Dazu tauschen sich die Länder auch weiterhin über tragfähige Lösungsansätze und funktionierende Gestaltungsvarianten mit besonderem Augenmerk auf bereits bestehende oder neu zu etablierende transregionale und explizit Ländergrenzen überschreitende Kooperationen aus. Hier könnten potenziell divergierende länderspezifische Auslegungen der einzelnen Finanzämter zu erheblichen rechtlichen Schwierigkeiten führen. Für den Fall, dass es nicht zu einer zeitnahen wissenschaftsadäquaten Auslegung und Anwendung der steuerrechtlichen Regelungen kommt, wird zu bedenken sein, wie mit den genannten Problemen umzugehen ist bzw. wie diesen ggf. entgegengetreten werden könnte.

Daneben regt die AG auch weiterhin die Suche nach regionalen Lösungsmöglichkeiten an, ggf. basierend auf Weiterentwicklungen der jeweiligen Landeshochschulgesetze, an und verfolgt die sich entwickelnder Rechtsprechung, den Diskussionsstand in der steuerrechtlichen Literatur, als auch das Ergebnis des vom BMBF in Auftrag gegebenen Gutachtens weiter. Sie wird weiterhin auch nach anderen Ansatzpunkten

suchen und laufende Prozesse in dem Themenbereich verfolgen, die eine Umsetzung der Ziele der KMK fördern können, wie etwa die Entwicklung der Bundesratsinitiative zur Vermeidung einer Umsatzsteuerbelastung von Zuwendungen der öffentlichen Hand, der EU, des Bundes, der Länder und der Wissenschaftsförderorganisationen zur Projektförderung (BR-Drs. 212/21 vom 11.03.2021). Auch wirbt die AG für eine Prüfung der etwaigen Neujustierung der Verteilung des Umsatzsteueraufkommens zwischen Bund und Ländern zur Abmilderung der belastenden Folgen des § 2b UStG für die Länderhaushalte. Der AG ist bewusst, dass die letztgenannten Initiativen bis zum Ende des Übergangszeitraums noch nicht zu einem Ergebnis kommen werden.

Bundesministerium
der Finanzen

Dr. Rolf Bösinger
Staatssekretär

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Per E-Mail
Frau
Prof. Dr. Dorothea Wagner
Allianz der Wissenschaftsorganisationen
c/o Geschäftsstelle des Wissenschaftsrats
Scheidtweilerstr. 4
50933 Köln

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-1139
FAX +49 (0) 30 18 682-1138
E-MAIL StB@bmf.bund.de
DATUM 5. Mai 2021

BETREFF **§ 2b UStG;**
Umsatzsteuerrechtliche Behandlung gemeinsamer Berufungen und Kooperationen zwischen Hochschulen und außeruniversitären Forschungseinrichtungen

BEZUG Ihr Schreiben vom 19. April 2021

GZ **III C 2 - S 7107/19/10005 :015**
DOK **2021/0478846**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Sehr geehrte Frau Prof. Wagner,

vielen Dank für Ihr o. a. Schreiben, mit dem Sie eine Stellungnahme der Allianz der Wissenschaftsorganisationen (Allianz) zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung gemeinsamer Berufungen und Kooperationen zwischen Hochschulen und außeruniversitären Forschungseinrichtungen (AUF) übermitteln. Die darin dargelegte Bedeutung dieser Maßnahmen für das Ziel, einer „Versäulung" des Wissenschaftssystems entgegenzuwirken, ist nachvollziehbar.

Die künftige umsatzsteuerrechtliche Behandlung gemeinsamer Berufungen und Kooperationen zwischen Hochschulen und AUF war bereits Gegenstand intensiver Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder. Ich bitte allerdings um Verständnis dafür, dass – auch aufgrund der Vielzahl der möglichen Gestaltungen – pauschale Aussagen in diesem Bereich leider nicht möglich sind.

Dies vorweggeschickt kann ich Ihnen folgendes mitteilen:

Mit Abschaffung des § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) in der bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Fassung sind spätestens ab dem 1. Januar 2023 die Tätigkeiten der juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) grundsätzlich nach allgemeinen

umsatzsteuerlichen Maßstäben zu beurteilen, d. h. ebenso wie vergleichbare Tätigkeiten anderer privater Unternehmer. Ist eine jPöR hiernach im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG unternehmerisch tätig, kommt eine Behandlung als Nichtunternehmer künftig nur noch in Betracht, wenn im Einzelfall die Voraussetzungen des § 2b UStG erfüllt sind. Eine darüber hinausgehende Privilegierung der Tätigkeiten der öffentlichen Hand ist – auch aus unionsrechtlichen Gründen – nicht mehr möglich. Eine Ausnahme kann auch für Hochschulen und öffentlich finanzierte Forschungseinrichtungen leider nicht gemacht werden.

Allgemein gilt, dass gemeinsame Berufungen nur dann der Umsatzsteuer unterliegen, wenn sie zu einem Austausch von Leistungen führen. Das bedeutet, dass die Kooperationspartner die Steuerpflicht bei gemeinsamen Berufungen gestalten können, indem sie sich für ein Modell entscheiden, bei dem es nicht zu einem Leistungsaustausch zwischen der Hochschule und der AUF kommt.

Beim Berliner Modell, bei dem die AUF den berufenen gegen Erstattung der angefallenen Personalkosten von der Hochschule übernimmt, liegen jedoch die allgemeinen Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG regelmäßig vor.

Nach § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, einen Gewinn zu erzielen, fehlt. Diese Voraussetzungen sind im Falle der Überlassung eines Hochschullehrers an eine AUF gegen Erstattung der Personalkosten regelmäßig erfüllt, insbesondere liegt ein Leistungsaustausch gegen Entgelt vor (Gestellung eines Hochschullehrers gegen Personalkostenerstattung). Auf die Motive bzw. die vom Unternehmer verfolgten Zwecke kommt es dabei ebenso wenig an wie auf die berufliche Stellung (Beamtenstatus) oder die fachliche Qualifikation der Hochschullehrer.

Eine Rückausnahme von der Unternehmereigenschaft nach § 2b UStG würde voraussetzen, dass die Überlassung des Hochschullehrers an die AUF auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgt und dass eine Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Regelmäßig besteht jedoch zumindest ein potentieller Wettbewerb insbesondere zu privaten Hochschulen, die ebenfalls Professorinnen und Professoren an andere Einrichtungen überlassen dürfen. Gewisse Unterschiede in den rechtlichen Rahmenbedingungen stehen einer Marktrelevanz nicht entgegen, da diese weder zu Marktzugangsbeschränkungen der privaten Hochschulen führen noch die Entscheidung der Forschungseinrichtung, mit welcher Hochschule sie kooperiert, entscheidend beeinflusst. Die Forschungseinrichtungen sind auch nicht verpflichtet, gemeinsame Berufungen nur mit öffentlich-rechtlich organisierten Hochschulen zu verwirklichen.

Auch wenn betont wird, dass die im Berliner Modell erfolgende „Zuweisung" (§ 29 BBG) des Hochschullehrers an die AUF beamtenrechtlich von „Versetzung" (§ 28 BBG) und „Abordnung" (§ 27 BBG) zu unterscheiden sei, führt dies nicht dazu, dass umsatzsteuerlich ein Leistungsaustausch gegen Entgelt zu verneinen wäre. Selbst wenn der „Leistungsempfänger AUF" aufgrund der beamtenrechtlichen Vorgaben und der durch das Grundgesetz garantierten Wissenschaftsfreiheit in seiner Disposition eingeschränkt wäre, dem Berufenen detaillierte Weisungen für die Ausübung seiner Tätigkeit zu erteilen, bleibt es dabei, dass ein der AUF zugewiesener Hochschullehrer seine Arbeitskraft im Wesentlichen für die AUF einsetzt und dieser dadurch ein umsatzsteuerlich relevanter verbrauchsfähiger Vorteil zugewendet wird. Dass sich auch die leistende Hochschule von der Kooperation Vorteile (Reputationsgewinn etc.) verspricht, die über eine reine Personalkostenerstattung hinausgehen, ist hierfür nicht ausschlaggebend.

Soweit sich die Allianz auf die Ausführungen in Abschn. 2.11 Abs. 15 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) bezieht, ist darauf hinzuweisen, dass diese die Rechtslage unter Geltung des § 2 Abs. 3 UStG (in der bis zum 31. Dezember 2015 geltenden Fassung) betreffen. Diese ist für jPöR, die eine entsprechende Optionserklärung abgegeben haben, noch bis Ende 2022 relevant. Mit der Anwendung des § 2b UStG kommt es künftig nicht mehr darauf an, ob die Personalgestellungen im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art im Sinne des Körperschaftsteuerrechts erfolgen.

Ich stimme Ihnen zu, dass es im Rahmen von Forschungskooperationen auch zur Begründung von Gesellschaftsverhältnissen kommen kann.

Hierbei sind – wie bei privatrechtlichen Gesellschaftsverhältnissen auch – die allgemeinen Grundsätze des Abschn. 1.6 UStAE zu beachten. Ein Gesellschafter kann an die Gesellschaft sowohl Leistungen erbringen, die ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und durch Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten werden (echte Gesellschafterbeiträge) als auch Leistungen, die auf einem gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis beruhen, gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind (vgl. Abschn. 1.6 Abs. 3 UStAE). Soweit danach echte Gesellschafterbeiträge vorliegen, fehlt es an einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch und es fällt keine Umsatzsteuer an.

Der Einschätzung, dass es sich bei den im Rahmen von gemeinsamen Berufungen nach dem Berliner Modell ausgetauschten Leistungen um nicht umsatzsteuerbare (echte) Gesellschafterbeiträge handelt, kann jedoch nicht gefolgt werden. Der Zuweisung des Hochschullehrers durch die Hochschule an die AUF steht beim Berliner Modell eine konkrete Gegenleistung in Form der Personalkostenerstattung durch die AUF an die Hochschule gegenüber. Insbesondere kann keine Rede davon sein, dass die Gestellung des Hochschullehrers ein Beitrag zur

Forschungskooperation ist, der durch die allgemeine Beteiligung am Gewinn oder Verlust einer möglichen Forschungs(innen)gesellschaft abgegolten ist. Die Personalkostenerstattung durch die AUF stellt vielmehr ein steuerbares Sonderentgelt dar.

Daran ändert auch der Verweis auf Abschn. 1.6 Abs. 8 UStAE nichts. Dort wird – im Einklang mit den oben dargestellten Grundsätzen – ausgeführt, dass im Fall einer Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes die kostenlose Überlassung von Baugeräten durch einen Gesellschafter an die Arbeitsgemeinschaft dann keine steuerbare Leistung ist, wenn der die Geräte bereitstellende Gesellschafter die Nutzung der Geräte nicht berechnet und sich mit dem ihm zustehenden Gewinnanteil begnügt. Wird die Überlassung der Baugeräte hingegen vor der Verteilung des Gewinns entsprechend dem Geräteeinsatz ausgeglichen oder wird der Gewinn entsprechend der Gerätevorhaltung aufgeteilt, handelt es sich im wirtschaftlichen Ergebnis um besonders berechnete sonstige (und damit steuerbare) Leistungen (vgl. Abschn. 1.6 Abs. 8 Satz 3 UStAE).

Für den Geräteeinsatz oder ähnliche Leistungen und Beiträge der Mitglieder einer gesellschaftlich verfassten Forschungskooperation können die vorstehenden Ausführungen grundsätzlich entsprechend herangezogen werden.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Bösinger

Bundesministerium
der Finanzen

eu2020.de

MDgin Kerstin Rademacher
Unterabteilungsleiterin III C

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-2763
FAX +49 (0) 30 18 682-882763
E-MAIL IIIC2@bmf.bund.de
DATUM 26. November 2020

Nur per E-Mail

Sekretariat der Kultusministerkonferenz

hochschulen@kmk.org

nachrichtlich:

Senatsverwaltung für Bildung, Jugend und
Wissenschaft des Landes Berlin
Herrn Dr. Christoph Schäfer
Vorsitzender der Arbeitsgruppe des
Hochschulausschusses „Umsatzsteuer“

christoph.schaefer@wissenschaft.berlin.de

BETREFF **Umsatzbesteuerung der Leistungen der öffentlichen Hand; Anwendungsfragen des § 2b UStG**

BEZUG Ihr Schreiben vom 8. August 2019
GZ **III C 2 - S 7107/19/10005 :015**
DOK **2020/1120127**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Sehr geehrte Damen und Herren,

zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Übergangsfrist zur Anwendung von § 2b UStG durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19. Juni 2020 (BGBl. I S. 1385) in § 27 Abs. 22a UStG über den 31. Dezember 2020 hinaus um weitere zwei Jahre verlängert worden ist.

Mit Bezugsschreiben haben Sie erneut Fragen im Zusammenhang mit § 2b UStG aufgeworfen. Nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird wie folgt Stellung genommen:

I. Allgemeines

§ 2b UStG ist - außer in sehr eng begrenzten Ausnahmefällen (siehe BMF-Schreiben vom 18. September 2019 BStBl I 2019, 921) - nur auf Leistungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) anwendbar. Für Leistungen einer juristischen Person des Privatrechts gelten dagegen regelmäßig die allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Regelungen.

Die Auslegung des § 2b UStG ist restriktiv vorzunehmen. Insbesondere handelt es sich bei § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG um ein Regelbeispiel. Sind dessen Voraussetzungen gegeben, besteht eine widerlegbare Vermutung, dass keine größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten privater Dritter vorliegen. Um eine unionsrechtskonforme Anwendung des § 2b UStG sicherzustellen, ist es allerdings erforderlich, auch dann, wenn die Voraussetzungen des Regelbeispiels gegeben sind, in eine gesonderte Prüfung auf mögliche schädliche Wettbewerbsverzerrungen einzutreten (siehe BMF-Schreiben zur gesonderten Wettbewerbsprüfung vom 14. November 2019, BStBl I, S. 1140).

II. Forschungskooperationen

Forschungsvorhaben öffentlich-rechtlicher Universitäten werden oftmals in Zusammenarbeit mit anderen öffentlichen Einrichtungen, privatrechtlich organisierten Forschungseinrichtungen oder Unternehmen der Privatwirtschaft durchgeführt. Kommt es dabei zur Begründung von Gesellschaftsverhältnissen, sind die allgemeinen Grundsätze des Abschnitts 1.6 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) zu beachten. Soweit danach sog. echte Gesellschafterbeiträge vorliegen, fällt keine Umsatzsteuer an. Auf Abschnitt 2.10 Abs. 1 i. V. m. Abschnitt 10.2 Abs. 8 bis 10 UStAE wird ergänzend hingewiesen.

Im Übrigen kann die Steuerbarkeit der Leistungen der Beteiligten der Kooperation über § 2b UStG eingeschränkt sein. Diese Ausnahmeregelung gilt allerdings nur für die Leistungen der öffentlich-rechtlichen Universitäten und der öffentlich-rechtlich organisierten Forschungseinrichtungen und setzt voraus, dass die Nichtbesteuerung dieser Leistungen zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Ob die Nichtbesteuerung von Leistungen im Rahmen einer Forschungskooperation zu größeren Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 2 führt, ist im Einzelfall zu prüfen. Größere Wettbewerbsverzerrungen können dabei nicht allein deshalb ausgeschlossen werden, weil Aufgaben faktisch ausschließlich durch die öffentliche Hand oder von der öffentlichen Hand finanzierten Einrichtungen wahrgenommen werden. Bereits potentielle Leistungserbringer aus der privaten Wirtschaft sind - im Gegensatz zu hypothetischen - schädlich. Dabei ist auf die jeweils konkret erbrachte Leistung abzustellen, z. B. „Überlassung eines Forschungsgeräts“. Aus der

Zuordnung einer Tätigkeit zur Grundlagenforschung lassen sich keine umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen ableiten.

III. Ausführungen im BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 zu Studiengebühren

Erbringen öffentlich-rechtliche Hochschulen entgeltliche Weiterbildungsleistungen auf privatrechtlicher Grundlage, können sie nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG von der Umsatzsteuer befreit sein. Diese Befreiung erhalten auch private Anbieter von Weiterbildungsleistungen, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchstabe a UStG erfüllen. Entsprechend den Grundsätzen in Rz. 38 f. des BMF-Schreibens vom 16. Dezember 2016, BStBl I S. 1451, sind die Hochschulen nichtunternehmerisch tätig, wenn sie solche Weiterbildungsleistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage anbieten (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG). Dem steht nicht entgegen, dass Weiterbildungsleistungen anderer Anbieter steuerpflichtig sein können.

Zu Randziffer 39 des BMF-Schreibens vom 16. Dezember 2016, BStBl I, S. 1451 hatten Sie um Streichung gebeten. Dazu teile ich klarstellend mit, dass auch wenn keine entsprechende Steuerbefreiung für private Unternehmer vorhanden ist, Studiengebühren auf öffentlich-rechtlicher Grundlage aufgrund einer Satzung künftig von der Steuerbarkeit ausgenommen sein können, wenn Wettbewerbsverzerrungen nach der allgemeinen Regelung des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG ausgeschlossen sind.

IV. Gemeinsame Berufungen

1. Allgemeines

Unter dem Begriff einer gemeinsamen Berufung wird häufig das Zusammenwirken einer Hochschule mit einer außeruniversitären Forschungseinrichtung im Rahmen einer Berufungskommission und anschließender Beschäftigung des / der Berufenen verstanden. Daneben gibt es aber auch Fälle, in denen eine Hochschule und eine Universitätsklinik im Rahmen einer Berufungskommission und anschließender Beschäftigung zusammenarbeiten. Einige Landeshochschulgesetze sehen gemeinsame Berufungen zwar vor und enthalten Regelungen u. a. zum Berufungsverfahren, des Weiteren sind auch besondere Regelungen in einigen Besoldungs- / Versorgungsgesetzen zu finden. Festzustellen ist allerdings, dass die gemeinsame Berufung bundesweit nicht einheitlich definiert ist.

Bekannt sind verschiedene Modelle der gemeinsamen Berufungen, insbesondere das Beurlaubungsmodell („Jülicher Modell“), Erstattungsmodell („Berliner Modell“) und Nebentätig-

keits- (Personalunions-)modell („Karlsruher Modell“) sowie die Berufung in die mitgliedschaftsrechtliche Stellung eines Hochschullehrers („Thüringer Modell“). Daneben gibt es gemeinsame Berufungen, die keinem der vorgenannten Modelle folgen.

Aufgrund der Vielzahl der Ausgestaltungen ist jeweils eine Würdigung im Einzelfall erforderlich. Allgemein gilt dabei Folgendes:

Gemeinsame Berufungen unterliegen nur dann der Umsatzsteuer, wenn sie zu einem Austausch von Leistungen führen, wie z. B. beim Berliner Modell, bei dem die Hochschule den Berufenen gegen Erstattung der angefallenen Personalkosten an die außeruniversitäre Forschungseinrichtung überlässt. Hier liegen die allgemeinen Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG regelmäßig vor.

Rechtsgrundlage für eine Personalgestellung des Berufenen von der Hochschule an die Forschungseinrichtung ist die im Einzelfall geschlossene Kooperationsvereinbarung. Die Einstufung, ob die Kooperationsvereinbarung als öffentlich-rechtlicher oder als privatrechtlicher Vertrag zu qualifizieren ist, entscheidet, ob der Anwendungsbereich des § 2b UStG eröffnet sein kann. Sofern dies der Fall ist, werden regelmäßig größere Wettbewerbsverzerrungen nicht auszuschließen sein. Es besteht ein potentieller Wettbewerb insbesondere zu privaten Hochschulen, die ebenfalls Professorinnen und Professoren an andere Einrichtungen überlassen dürfen. Gewisse Unterschiede in den rechtlichen Rahmenbedingungen stehen einer Marktrelevanz nicht entgegen, da diese weder zu Marktzugangsbeschränkungen der privaten Hochschulen führen, noch die Entscheidung der Forschungseinrichtung, mit welcher Hochschule sie kooperiert, entscheidend beeinflusst. Die Forschungseinrichtungen sind auch nicht verpflichtet, gemeinsame Berufungen nur mit öffentlich-rechtlich organisierten Hochschulen zu verwirklichen.

2. Versorgungszuschläge

In Ihrem Bezugsschreiben haben Sie Versorgungszuschläge thematisiert, wie sie im Rahmen des Jülicher Modells gezahlt werden. Bei dem Jülicher Modell wird der Professor von der Hochschule für die Zeit seiner Tätigkeit bei der außeruniversitären Forschungseinrichtung beurlaubt. Während der Beurlaubung erhält er keine Bezüge von der Hochschule oder dem Land, sondern er wird direkt von der außeruniversitären Forschungseinrichtung bezahlt, mit der er einen privatrechtlichen Anstellungsvertrag abgeschlossen hat. Ein Leistungsaustausch zwischen der Hochschule oder dem Land und der außeruniversitären Forschungseinrichtung in Form einer entgeltlichen Personalgestellung liegt in diesen Fällen regelmäßig nicht vor.

Beurlaubungszeiten von beamteten Professoren können nach landesrechtlichen Vorschriften ruhegehaltsfähig sein, wenn die Beurlaubung öffentlichen Belangen oder dienstlichen Interessen dient. Zusätzlich kann nach den jeweiligen Bundes- und Landesgesetzen die Zahlung

eines Versorgungszuschlags erforderlich sein. Bei Zahlung eines Versorgungszuschlags verpflichtet sich die außeruniversitäre Forschungseinrichtung dann, an die Hochschule oder das Land einen entsprechenden Zuschlag in Höhe von zum Beispiel 25 oder 30 Prozent der Bezüge des Professors zu entrichten. In diesem Zusammenhang bestätige ich, dass diese Zahlungen als Leistungen der Forschungseinrichtungen an die gemeinsam Berufenen (und nicht als umsatzsteuerlich relevante Zahlungen an die Hochschule oder das Land) zu werten sind, wenn z. B. im Rahmen des Arbeitsvertrags zwischen der Forschungseinrichtung und dem Arbeitnehmer vereinbart wird, dass die Forschungseinrichtung das verhandelte Gehalt zuzüglich des Versorgungszuschlages zu bezahlen hat.

V. Studierendenwerke

Allgemein schlagen Sie im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Studierendenwerke vor, dass Finanzierungsregelungen über Landeszuschüsse nicht umsatzsteuerbar sein sollen. Konkret haben Sie in Ihrem Schreiben aus 2016 die Übernahme staatlicher Aufgaben und die Darlehensgewährung an Studierende nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz (BaföG) durch die Studierendenwerke thematisiert.

Zur Behandlung von Zuschüssen gelten die allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen: Zahlungen unter der Bezeichnung Zuschuss können entweder Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden), (zusätzliches) Entgelt eines Dritten oder echter Zuschuss sein. Zuschüsse sind u. a. dann Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Zuschuss besteht, d. h., wenn der Zahlungsempfänger seine Leistung - insbesondere bei gegenseitigen Verträgen - erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt.

Wenn die Studierendenwerke Tätigkeiten für die Landesverwaltung durchführen und dafür ein Entgelt z. B. in Form eines pauschalen Ersatzes der Personal- und Sachkosten erhalten, liegt regelmäßig ein relevanter Leistungsaustausch vor, der zur Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG führt. Die Unternehmereigenschaft ist über § 2b UStG nur eingeschränkt, wenn die Leistungsbeziehungen öffentlich-rechtlich ausgestaltet sind und die Nichtbesteuerung der Leistungen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen auslösen würde. Die bloße Existenz einer Aufgabenzuweisung an eine bestimmte Stelle schließt dabei für sich allein die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen nicht aus. Kann die Aufgabe aufgrund von landesgesetzlichen Regelungen jedoch ausschließlich durch das jeweilige Studierendenwerk erbracht werden, liegt keine Wettbewerbssituation vor (siehe § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG). Bei Darlehensvergaben kann es sich - unabhängig vom Kontext des Vollzugs des BaföG - um steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG handeln.

Bei Verwaltungsvereinbarung eines Landes oder einer Hochschule mit einem Studierendenwerk sowie Verwaltungsvereinbarungen von Studierendenwerken untereinander sind die jeweils vereinbarten Leistungen auf ihre Wettbewerbsrelevanz zu überprüfen.

VI. Fazit

Die Erörterungen zu den Fragestellungen, die in Ihre Schreiben vom 26. Oktober 2016 und vom 8. August 2019 adressiert werden, sind aus Sicht der Finanzverwaltung damit abgeschlossen. Gerne erläutern Vertreter/-innen des BMF Ihnen dieses Schreiben in geeigneter Form, um ein gemeinsames Verständnis zu erleichtern.

Mit freundlichen Grüßen

Im Auftrag
Rademacher

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.

Normgeber:	Bundesministerium der Finanzen
Vorschrift:	VV DEU BMF 1991-02-22 IV B 6-S 2360-3/91
Fassung vom:	22.02.1991
Gültig ab:	22.02.1991
Veranlagungszeitraum:	ab 1990
	Gültigkeitshinweis
Quelle:	
Normen:	§ 9 EStG , § 2 LStDV , § 6 Abs 1 S 2 Nr 5 BeamtVG , § 19 EStG
BStBl-Fundstelle:	BStBl I 1991, 951
Karteifundstellen:	ESt-Kartei BY § 19 EStG Karte 11.1, EStG-Kartei NW § 9 EStG Fach 1 Nr 2, ESt-Kartei HE § 9 EStG Fach 1 Karte 1, EStG-Kartei BE § 9 EStG Fach 1 Nr 2, ESt-Kartei ST § 3 EStG Fach 2 Karte 1 ... mehr
Zitiervorschlag:	Bundesministerium der Finanzen, 22.02.1991, IV B 6-S 2360-3/91, FM-NR085000091

Steuerliche Behandlung des Versorgungszuschlags für Beamte bei Beurlaubung ohne Dienstbezüge

Bezug: Mein Schreiben vom 23. November 1990 - IV B 6 - S 2360 - 21/90 -

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die steuerliche Behandlung des Versorgungszuschlags, der im Falle des § 6 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 des Beamtenversorgungsgesetzes gezahlt wird, ab 1. Januar 1990 folgendes:

Zahlt der Arbeitgeber den Versorgungszuschlag, so handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn. In gleicher Höhe liegen beim Arbeitnehmer Werbungskosten vor, auf die der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 2.000 DM anzurechnen ist. Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer den Versorgungszuschlag zahlt.

Dieses Schreiben wird im BStBl. I veröffentlicht.

LSt-Kartei ND:
Im Karteiblatt LSt-Kartei ND § 3 EStG Fach 6 Nr. 21 (Kontrollnummer 675) bitte ich in der Überschrift zu ergänzen: "in der Zeit bis zum 31. Dezember 1989".

Hinweis

OFD Frankfurt:
LSt-Kartei Teil B Aussonderung gemäß Verfügung vom 28.06.1996,
VV HE OFD Frankfurt 1996-06-28 S 2507 A-1-St II 30
Grund: ESt-Kartei HE § 9 EStG Fach 1 Karte 1

OFD Hannover:
Aufhebung der OFD Karteianweisung, siehe Verfügung zur Karteibereinigung vom 17.02.2005,
VV ND OFD Hannover 2005-02-17 O 2372-132-StH 213

LSt-Kartei BY: Einstellung der LSt-Kartei BY Stand 10.05.2010

ESt-Kartei HE:
Diese Rundverfügung wurde durch Rundverfügung vom 29.05.2013 aufgehoben.
Gründe: Rechtslage seit 1990 konstant; Hinweis in H 9.1 "Versorgungszuschlag" LStH enthalten.

Sonstige Verweise

BeamtVG § 6 Abs 1 (Durchführungsvorschrift)
EStG § 19 (Durchführungsvorschrift)
EStG § 9 (Durchführungsvorschrift)
LStDV § 2 (Durchführungsvorschrift)
Zusatzinformationen

Der Bundesminister der Finanzen IV B 6-S 2360-3/91	Bonn, 22.02.1991
FinanzministeriumBaden-Württemberg S 2332 A-55/87	Stuttgart, 22.02.1991
Bayerisches Staatsministerium der Finanzen 32-S 2332-110/5-14 468	München, 22.02.1991
OberfinanzdirektionNürnberg S 2332-224/St 21	Nürnberg, 30.04.1991
Berlin Senatsverwaltung für Finanzen	Berlin, 22.02.1991

III B 21-S 2332-6/87
FreieHansestadt Bremen Bremen, 22.02.1991
Der Senatorfür Finanzen
S 2332-1713-140
Freie und Hansestadt Hamburg Hamburg, 13.03.1991
Finanzbehörde
Steuerverwaltung
52-S 2332-14/88
Der Hessische Minister der Finanzen Wiesbaden,22.02.1991
S 2332 A-78-II B 2a
Oberfinanzdirektion Frankfurt Frankfurt, 14.03.1991
S 2332 A-65-St II 30 08.07.1996
Der Niedersächsische Minister Hannover, 22.02.1991
der Finanzen
S 2332-121-351
Oberfinanzdirektion Hannover Hannover, 14.03.1991
S 2333-95-StH 211
S 2333-90-StO 211
Der Finanzminister desLandes Düsseldorf, 22.02.1991
Nordrhein-Westfalen
S 2332-65-V B 3
Saarland Saarbrücken,22.02.1991
Der Minister der Finanzen
B/II-399/91-S 2360
Oberfinanzdirektion Magdeburg Magdeburg, 29.04.2010
S 2333-95-St 225
S 2333-90-St 225
Der Finanzminister desLandes Kiel, 22.02.1991
Schleswig-Holstein
VI350 b-S 2332-126
Die Finanzministerin des Landes Schwerin,19.12.1991
Mecklenburg-Vorpommern
IV 310-S 2332-3/90
OberfinanzdirektionRostock Rostock, 14.02.1992
S 2332 A-St 22 a

Bundesministerium
der Finanzen

ABDRUCK

MDgin Kerstin Rademacher
Unterabteilungsleiterin III C

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-2763
FAX +49 (0) 30 18 682-882763
E-MAIL IIIC2@bmf.bund.de
DATUM 12. Mai 2021

Nur per E-Mail

Verband der Universitätsklinika e. V.

info@vud.de

BETREFF **Umsatzsteuerliche Behandlung von Kooperationen zwischen Universitätsklinken und Medizinischen Fakultäten**
Stellungnahme an den Verband der Universitätsklinika e. V.

BEZUG Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. Januar 2020;
Ihr Schreiben vom 1. April 2020

GZ **III C 2 - S 7107/19/10004 :003**

DOK **2020/1176965**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Sehr geehrter Herr Bussmann,

vielen Dank für Ihr Schreiben vom 1. April 2020, in dem Sie unter Bezugnahme auf das Schreiben des BMF erneut Fragen der Umsatzbesteuerung bei Anwendbarkeit des § 2b UStG thematisieren.

Ihr Wunsch, die Personalüberlassung sowie die Sachmittel- und Raumüberlassung von der Umsatzbesteuerung auszunehmen, ist nachvollziehbar. Gleichermaßen ist es geboten, die berechtigten Interessen privater Wirtschaftsteilnehmer zu schützen.

I. Anwendbarkeit des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG

Wie Rz. 41f. des BMF-Schreibens vom 16. Dezember 2016 (BStBl I 2016, 1451) zu entnehmen ist, sind von der Regelung des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG zum einen Leistungen betroffen, die den juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) gesetzlich vorbehalten sind bzw. deren Erbringung privaten Wirtschaftsteilnehmern gesetzlich verwehrt ist. Zum anderen erfasst § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG Leistungen, die eine jPöR aufgrund geltender gesetzlicher Bestimmungen ausschließlich bei einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts nachfragen darf. Gesetzliche Bestimmungen im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG sind insbesondere alle Gesetze und Rechtsverordnungen des Bundes- oder Landesrechts.

Die Anwendung des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG auf Kooperationen zwischen Unikliniken und medizinischen Fakultäten in der Rechtsform der jPöR ist damit in Abhängigkeit von den jeweiligen landesrechtlichen Gesetzen und Verordnungen möglich. Ob die Bedingungen des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG erfüllt sind, ist im Einzelfall zu prüfen. Voraussetzung für die Anwendung des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG ist, dass in den jeweiligen landesrechtlichen Gesetzen und Verordnungen die betroffenen Leistungen hinreichend genau geregelt sind. Die Regelung einer Kooperationspflicht in einem öffentlich-rechtlichen Vertrag ist in diesem Zusammenhang nicht ausreichend.

II. Kooperationspflicht per Haushaltsgesetz

Ihre Überlegungen zur Regelung einer Kooperationspflicht stellen eine Überdehnung des sachlich und zeitlich zulässigen Inhalts von Haushaltsgesetzen dar. Die Ausgestaltung von Kooperationen von medizinischen Fachbereichen sowie Uniklinika ist als eine sachfremde Regelung anzusehen. Unabhängig davon können nur Vorschriften aufgenommen werden, die sich auf diesen Zeitraum beziehen (vgl. Artikel 110 Absatz 4 Grundgesetz). Unbefristete Regelungen sind in Fachgesetzen zu treffen.

III. Lösungsansatz über Steuerbefreiungskatalog

Die von Ihnen hilfsweise vorgeschlagene Steuerbefreiung der Personal- und Sachmittelgestellung zwischen einer Medizinischen Fakultät und dem Universitätsklinikum als eng mit der Heilbehandlung verbundenen Umsatz nach Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe b MwStSystRL ist nicht möglich. Zum einen erbringt die Medizinische Fakultät selbst keine Heilbehandlungsleistungen und fällt somit nicht in den Anwendungsbereich des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe b MwStSystRL und zum anderen erbringt medizinisches Personal der Universitätskliniken in der Medizinischen Fakultät weder eine Krankenhausbehandlung noch eine ärztliche Leistung.

Jedoch kann eine Steuerbefreiung für Personal- und Sachmittelgestellung zwischen einer Medizinischen Fakultät und dem Universitätsklinikum als eng verbundener Umsatz nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL dann vorliegen, wenn die Universitätsklinik (auch) mit der Erbringung von Schul- und Hochschulunterricht, der Aus- und Fortbildung oder der beruflichen Weiterbildung betraut ist.

Mit freundlichen Grüßen

Im Auftrag
Rademacher

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.