

# das Krankenhaus

## Umsatzsteuerliche Behandlung klinischer Forschungstätigkeiten

Susann Kroes, Christian Bertels und Norbert Roeder

1026-1032

Klinische Forschungsprojekte sind ein wichtiger Bestandteil, um den medizinischen Fortschritt weiter voranzutreiben. Sie sind zudem Voraussetzung dafür, dass Medizinprodukte und Arzneien am Markt zugelassen werden. Für staatliche Einrichtungen und die Industrie in der Funktion als Auftraggeber sowie für die mit den Forschungsprojekten beauftragten Einrichtungen, in erster Linie Universitätskliniken, stellt die klinische Forschung einen wichtigen Tätigkeitsbereich dar. Bei den Projektverträgen sind auch umsatzsteuerliche Besonderheiten zu berücksichtigen. So unterliegen bestimmte Forschungsprojekte nicht der Umsatzsteuer, weil es bereits an einem Leistungsaustausch fehlt, andere werden in einem Leistungsaustauschverhältnis erbracht und sind somit umsatzsteuerpflichtig. Der nachfolgende Beitrag soll eine Hilfestellung geben, wie im Einzelfall die umsatzsteuerliche Einordnung erfolgen kann. Hierbei sind insbesondere die vertraglichen Regelungen zu beachten, die der Forschungstätigkeit zugrunde liegen. In diesen werden die wechselseitigen Beziehungen, Ziele und Inhalte der Projekte geregelt. Entsprechend ergeben sich daraus wichtige Indizien, die bei der umsatzsteuerlichen Prüfung relevant sind. Unterschieden werden zwei große Bereiche: die umsatzsteuerlich nicht relevante (hoheitliche) Forschung und die umsatzsteuerpflichtige sogenannte Auftragsforschung. Im Rahmen der Auftragsforschung wird zudem auch auf die Besonderheit eingegangen, wenn der Auftraggeber des Projektes seinen Sitz nicht im Inland hat.

Susann Kroes/Christian Bertels/Prof. Dr. Norbert Roeder

# Umsatzsteuerliche Behandlung klinischer Forschungstätigkeiten

*Klinische Forschungsprojekte sind ein wichtiger Bestandteil, um den medizinischen Fortschritt weiter voranzutreiben. Sie sind zudem Voraussetzung dafür, dass Medizinprodukte und Arzneien am Markt zugelassen werden. Für staatliche Einrichtungen und die Industrie in der Funktion als Auftraggeber sowie für die mit den Forschungsprojekten beauftragten Einrichtungen, in erster Linie Universitätskliniken, stellt die klinische Forschung einen wichtigen Tätigkeitsbereich dar. Bei den Projektverträgen sind auch umsatzsteuerliche Besonderheiten zu berücksichtigen. So unterliegen bestimmte Forschungsprojekte nicht der Umsatzsteuer, weil es bereits an einem Leistungsaustausch fehlt, andere werden in einem Leistungsaustauschverhältnis erbracht und sind somit umsatzsteuerpflichtig. Der nachfolgende Beitrag soll eine Hilfestellung geben, wie im Einzelfall die umsatzsteuerliche Einordnung erfolgen kann. Hierbei sind insbesondere die vertraglichen Regelungen zu beachten, die der Forschungstätigkeit zugrunde liegen. In diesen werden die wechselseitigen Beziehungen, Ziele und Inhalte der Projekte geregelt. Entsprechend ergeben sich daraus wichtige Indizien, die bei der umsatzsteuerlichen Prüfung relevant sind. Unterschieden werden zwei große Bereiche: die umsatzsteuerlich **nicht** relevante (hoheitliche) Forschung und die umsatzsteuerpflichtige sogenannte Auftragsforschung. Im Rahmen der Auftragsforschung wird zudem auch auf die Besonderheit eingegangen, wenn der Auftraggeber des Projektes seinen Sitz nicht im Inland hat.*

## Voraussetzung für die Anwendung des Umsatzsteuergesetzes

Zunächst ist die Frage zu klären, ob die Umsätze aus einem klinischen Forschungsvorhaben umsatzsteuerbar und des Weiteren ggf. auch umsatzsteuerpflichtig sind. Von der Umsatzsteuerbarkeit von Leistungen spricht man, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Absatz 1 UStG erfüllt sind. Danach unterliegen nur Lieferungen oder sonstige Leistungen der Umsatzsteuer, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Sind Umsätze danach umsatzsteuerbar, ist im Weiteren zu prüfen, ob ein Befreiungstatbestand nach § 4 UStG vorliegt. Sofern dies nicht der Fall ist, sind die Leistungen auch umsatzsteuerpflichtig.

### Unternehmereigenschaft

Grundsätzlich muss die das Forschungsprojekt durchführende Einrichtung die Unternehmereigenschaft gemäß § 2 Absatz 1 UStG erfüllen. Danach ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Auf die Rechtsform und die Rechtsfähigkeit des Leistenden kommt es dabei nicht an.<sup>1)</sup>

Bei Forschungseinrichtungen (hierunter fallen alle Einrichtungen, die – unabhängig von der jeweiligen Rechtsform – wissenschaftlich tätig sind) kann die Unternehmereigenschaft grundsätzlich als erfüllt angesehen werden. Juristischen Personen des öffentlichen Rechts, wie beispielsweise Universitäts-

kliniken, sind nach § 2 Absatz 3 UStG nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (BGA) unternehmerisch tätig. Als einen Betrieb gewerblicher Art in diesem Sinne sind Einrichtungen zu qualifizieren, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (§ 2 Absatz 3 UStG in Verbindung mit § 1 Absatz 1 Nr. 6, § 4 KStG). So ist etwa bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die im Interesse, nach den Vorgaben und gegen Entgelt eines Auftraggebers Forschungstätigkeiten ausüben (sogenannte Auftragsforschung), regelmäßig davon auszugehen, dass diese Tätigkeit einem BGA im vorgenannten Sinne zuzuordnen ist. Für den Bereich der Auftragsforschung lässt sich diese Schlussfolgerung auch durch einen Umkehrschluss aus den Steuerbefreiungsvorschriften des Körperschaftsteuergesetzes (§ 5 Absatz 1 Nr. 23 KStG) und des Gewerbesteuergesetzes (§ 3 Nr. 30 GewStG) ziehen. Nach § 5 Absatz 1 Nr. 23 KStG wird die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen von der Körperschaftsteuer befreit. Eine Befreiung von der Körperschaftsteuer und auch der Gewerbesteuer ist gesetzessystematisch aber nur für den Fall erforderlich, wenn die befreite Tätigkeit im Grundsatz steuerbar ist bzw. die die Tätigkeit ausführende Einrichtung vom Anwendungsbereich des Steuergesetzes erfasst wird. Da nach § 1 Absatz 1 Nr. 6 KStG jedoch nur der BGA einer juristischen Person des öffentlichen Rechts steuerpflichtig ist, setzt die Steuerbefreiung nach § 5 Absatz 1 Nr. 23 KStG insoweit voraus, dass die Einrichtung überhaupt als BGA qualifiziert wird.

## Besonderheiten bei Hochschulen

Bei Hochschulen, die ebenfalls regelmäßig als juristische Person des öffentlichen Rechts verfasst sind, sowie der Forschung und Lehre dienen und damit überwiegend einen Hoheitsbetrieb führen (Ausübung der öffentlichen Gewalt), ist ebenfalls im Falle der Durchführung von Auftragsforschungsprojekten die Unternehmereigenschaft erfüllt. Hintergrund dafür ist, dass die Hochschule im Rahmen von Forschungsprojekten in der Regel aufgrund privatrechtlicher Verträge und nicht aufgrund von öffentlich-rechtlichen Sonderregelungen tätig wird. Nur wenn Letzteres erfüllt ist, liegt eine hoheitliche Tätigkeit vor. Ansonsten tritt die Hochschule mit ihrer Tätigkeit in den potenziellen und teilweise tatsächlichen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen.<sup>2)</sup>

Für die Frage, ob eine juristische Person des öffentlichen Rechts bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben hoheitlich oder im Rahmen eines steuerlich relevanten BgA tätig wird, differenziert die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) für die Umsatzsteuer danach, ob die Leistungserbringung auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage erfolgt.<sup>3)</sup> Handelt sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es für ihre Unternehmereigenschaft auf weitere Voraussetzungen nicht an. Übt sie ihre Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage zum Beispiel durch Verwaltungsakt aus, ist sie Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.<sup>4)</sup> In diesem Zusammenhang verwendet der BFH im Bereich der Umsatzsteuer nicht mehr den Begriff des BgA, sondern qualifiziert eine juristische Person des öffentlichen Rechts dann als Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die sich aus ihrer Gesamtbetätigung heraushebt.<sup>5)</sup> Damit lässt sich feststellen, dass nach der Rechtsprechung des BFH eine juristische Person des öffentlichen Rechts stets unternehmerisch tätig wird, wenn die Tätigkeit auf privatrechtlicher Grundlage erbracht wird. Wird sie jedoch auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig, ist im Grundsatz von einem nicht steuerbaren Hoheitsbetrieb auszugehen. Handelt es sich dabei jedoch um eine wettbewerbsrelevante Tätigkeit, ist auch insoweit eine unternehmerische Tätigkeit anzunehmen.

## Einfluss der Rechtsform des Unternehmens

Des Weiteren ist die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft von steuerbegünstigten Körperschaften, die nicht als juristische Person des öffentlichen Rechts, sondern zum Beispiel als gemeinnützige GmbH, eingetragener Verein oder privatrechtliche Stiftung verfasst sind, ebenfalls bei der Durchführung von Forschungsprojekten gegeben. Die Merkmale des allgemeinen steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb) stimmen mit den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Abgrenzungskriterien zwar nicht zwingend überein. Allerdings erfolgt die Erbringung von Forschungsleistungen weder im ideellen Bereich, noch stellt sie eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar. Vielmehr sind For-

schungsprojekte einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Die Definition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in § 14 Satz 1 und 2 AO stimmt – abgesehen von der Abgrenzung zur Vermögensverwaltung – mit der Definition der unternehmerischen Tätigkeit nach § 2 Absatz 1 UStG nahezu wörtlich überein. Tätigkeiten einer steuerbegünstigten GmbH im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gehören damit stets zu deren unternehmerischem Bereich.

## Lieferung oder sonstige Leistung

Kann die Unternehmereigenschaft der Forschungseinrichtung angenommen werden, ist des Weiteren zu prüfen, ob es sich bei der Forschungstätigkeit um eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt. Die Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung hat Bedeutung für die Bestimmung des Leistungsorts und damit für die Frage, ob es zu einer Umsatzbesteuerung im Inland kommt. Wie sich der Leistungsort bei der Durchführung klinischer Forschungstätigkeit bestimmt, wird im weiteren Verlauf dieses Beitrags dargestellt.

Von einer Lieferung ist nach § 3 Absatz 1 UStG auszugehen, wenn der liefernde Unternehmer dem Abnehmer einen Gegenstand überträgt. Demgegenüber liegt nach § 3 Absatz 9 Satz 1 UStG eine sonstige Leistung vor, wenn es sich um Leistungen handelt, die keine Lieferungen sind. Da bei Forschungsprojekten nicht die Übertragung eines Gegenstands im Vordergrund steht, sondern die Erbringung einer geistigen Tätigkeit mit dem Ziel, in methodischer, systematischer und nachprüfbarer Weise neue Erkenntnisse zu gewinnen,<sup>6)</sup> handelt es sich um eine Dienstleistung, die als sonstige Leistung nach § 3 Absatz 9 UStG zu qualifizieren ist.<sup>7)</sup>

Die im Zusammenhang mit einem Forschungsprojekt erbrachten sonstigen Leistungen sind darüber hinaus differenzierbar in eine wissenschaftliche Leistung einerseits oder eine wissenschaftliche Beratungsleistung andererseits. Die Abgrenzung, ob eine wissenschaftliche Leistung oder wissenschaftliche Beratungsleistung vorliegt, ist im Weiteren ebenfalls insbesondere für die Bestimmung des Leistungsorts relevant.

Die Zuordnung und entsprechend die Abgrenzung ist danach vorzunehmen, wo der jeweilige Schwerpunkt der Leistung liegt.<sup>8)</sup>

— Anzeige —

## Wir sorgen für gutes Klima

**NICKEL**  
**GEBÄUDETECHNIK**

Friedrich-Ebert-Str. / Campus 1 • 51429 Bergisch Gladbach  
Tel +49 2204 845260 • Fax +49 2204 845269  
E-Mail: [info@nickel-gebauedetechnik.de](mailto:info@nickel-gebauedetechnik.de) • [www.nickel-gebauedetechnik.de](http://www.nickel-gebauedetechnik.de)

Nach der Rechtsprechung des BFH ist wissenschaftlich tätig, wer methodisch nach objektiven und sachlichen Gesichtspunkten Fragen oder Vorgänge in ihren Ursachen erforscht, begründet, die Zusammenhänge darlegt und dabei neue Erkenntnisse vorlegt oder vorhandenes Wissen auf konkrete Vorgänge anwendet.<sup>9)</sup> Von einer wissenschaftlichen Tätigkeit kann somit im Rahmen klinischer Forschungsprojekte immer ausgegangen werden.

Sofern die wissenschaftliche Leistung in erster Linie dem Auftraggeber als Entscheidungshilfe für konkrete technische, wirtschaftliche und rechtliche Fragen dient, liegt der Schwerpunkt auf der Beratungsleistung. Es liegt damit in den Fällen, in denen die Studienergebnisse entsprechend vom Auftraggeber verwendet werden, eine wissenschaftliche Beratungsleistung vor.<sup>10)</sup>

## Entgelt

Umsatzsteuerbar nach § 1 Absatz 1 Nr. 1 UStG sind zudem nur entgeltlich ausgeführte Leistungen. Entgelt ist nach § 10 Absatz 1 Satz 2 UStG alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Entsprechend muss ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung und Gegenleistung bestehen.<sup>11)</sup> Zahlungen unter den Bezeichnungen „Zuschuss, Zuwendung, Beihilfe, Prämie, Ausgleichsbetrag“ und Ähnliches können entweder Entgelt für eine Leistung an den Auftraggeber im vorgenannten Sinne sein, die also einen Leistungsaustausch zwischen dem Auftraggeber und der forschenden Einrichtung begründen. Es kann sich jedoch auch um einen nicht steuerbaren, sogenannten echten Zuschuss handeln. Anhand der vertraglichen Regelungen, die dem jeweiligen Forschungsprojekt zugrunde liegen, ist zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch vereinbart wurde oder ob es sich um einen echten Zuschuss handelt. Diese Prüfung ist ausschlaggebend für die steuerliche Einordnung des Projektes.

Ein echter, nichtsteuerbarer Zuschuss liegt vor, wenn die Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden. Dies ist der Fall, wenn die Zahlung nicht an einen bestimmten Umsatz anknüpft, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt wird. Auch liegt ein echter Zuschuss vor, wenn der Empfänger der Zahlung allgemein in die Lage versetzt werden soll, überhaupt tätig zu werden oder um seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben zu erfüllen.<sup>12)</sup>

Beispiele für echte Zuschüsse sind Zahlungen im Rahmen von bestimmten Forschungsprojekten, die seitens der Europäischen Union (EU), Bundesministerien oder anderen staatlichen Einrichtungen zur Verfügung gestellt werden. Hier fehlt es in der Regel an einem Leistungsaustausch, da gegenüber dem Geldgeber keine Gegenleistung im engeren Sinne erbracht werden muss. Mit den Geldern sollen Forschungsprojekte in bestimmten Bereichen durchgeführt werden. Die so erzielten Forschungsergebnisse werden der Allgemeinheit zur Verfügung gestellt bzw. dienen der Verbesserung des öffentlichen Gesundheitswesens im Allgemeinen und kommen damit nicht nur dem Auftraggeber, sondern der Allgemeinheit zugu-

te. Insbesondere ist dem Auftraggeber bereits bei der Auftragsvergabe nicht daran gelegen, die erzielten Forschungsergebnisse kommerziell zu verwerten. Da in diesen Fällen ein Leistungsaustausch zwischen den Vertragsparteien nicht begründet wird, sind die Leistungen nicht umsatzsteuerbar, mit der Folge, dass das Umsatzsteuergesetz keine Anwendung findet. Bei den Zahlungen handelt es sich nicht um ein Entgelt nach § 10 Absatz 2 UStG.

Dennoch sind auch die diesen Projekten zugrunde liegenden Verträge steuerlich zu prüfen. Es muss dabei darauf geachtet werden, dass die im Vertrag geregelten Vorbehalte tatsächlich ausschließlich dazu dienen, die Tätigkeit zu optimieren und die Ergebnisse zum Nutzen für die Allgemeinheit zu sichern. Schädliche Vorbehalte und damit ein Indiz für das Vorliegen eines Leistungsaustausches können beispielweise der Vorbehalt von Verwertungsrechten durch den Zuwendungsgeber, die fachliche Detailsteuerung des Zuwendungsgebers oder der Zustimmungsvorbehalt des Zuwendungsgebers für Veröffentlichungen seitens der mit dem Forschungsvorhaben beauftragten Einrichtung sein.<sup>13)</sup>

### Beispiel 1

*Die EU stellt im Rahmen des Forschungsprojektes X der Einrichtung Y 100 000 € zur Verfügung. Im Vertrag ist vereinbart, dass der EU regelmäßig im Abstand von drei Monaten Zwischenberichte über das Projekt zur Verfügung gestellt werden. Zudem wird ein Abschlussbericht über das Projekt gefordert. Nur unter Vorlage dieser Berichte erfolgen die Zahlungen wie vertraglich vereinbart. Darüber hinaus regelt die Vereinbarung, dass die EU nach Abschluss des Projektes externe Prüfer damit beauftragt, die korrekte Mittelverwendung durch die Forschungseinrichtung zu prüfen.*

*Die vertraglichen Regelungen dienen dazu, die sachgerechte Mittelverwendung seitens des Auftraggebers zu prüfen. Es handelt sich damit um zulässige allgemeine Auflagen, die nicht im Widerspruch dazu stehen, dass es sich bei der Zahlung der EU um einen nicht steuerbaren echten Zuschuss handelt.*

Ein steuerbarer und steuerpflichtiger Leistungsaustausch und damit ein Entgelt im Sinne von § 1 Absatz 1 Satz 1 UStG liegt dagegen vor, wenn ein direkter Zusammenhang zwischen dem vereinbarten Entgelt und der zu erbringenden Leistung besteht. Der Auftraggeber erwartet in diesem Fall eine konkrete Gegenleistung für die geleisteten Zahlungen.

Diese Voraussetzungen für das Vorliegen eines Leistungsaustausches sind in der Regel bei sogenannten Auftragsforschungsprojekten erfüllt. Auftragsforschungsprojekte unterliegen daher insgesamt der Umsatzsteuer.

Die Vertragspartner bei Auftragsforschungsprojekten sind häufig Industrie- oder Pharmaunternehmen, wobei an dieser Stelle ausdrücklich darauf hinzuweisen ist, dass die Rechtsform des Vertragspartners nicht ausschlaggebend für die steuerliche Beurteilung ist. Auch Zahlungen der öffentlichen Hand können im Rahmen eines Leistungsaustausches erbracht werden.<sup>14)</sup> Relevant sind die im Einzelfall zugrunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen. So kommt es in der

# Anzeige



Praxis auch häufig dazu, dass gemeinnützige oder staatliche Einrichtungen Forschungsprojekte vergeben, die aufgrund ihrer konkreten Ausgestaltung Auftragsforschungsprojekte darstellen.

In den Verträgen über Auftragsforschungsprojekte werden den Forschungseinrichtungen genaue Vorgaben gemacht, unter denen die Studie durchzuführen ist. Dabei sind unter anderem die für klinische Studien relevanten rechtlichen Vorgaben, zum Beispiel die Richtlinie der Good Clinical Practice, einzuhalten. Es ist zudem genau geregelt, wie die Studiendaten und -ergebnisse zu dokumentieren sind, beispielsweise in sogenannten Case Report Forms. Die Zahlung des Entgeltes ist dann auch gekoppelt an die ordnungsgemäße Dokumentation der Daten in der vorgegebenen Struktur sowie die fristgerechte Zurverfügungstellung an den Auftraggeber. Auch ist in den Verträgen festgehalten, dass die Rechte an den Ergebnissen der Studie ausschließlich dem Auftraggeber zustehen.

Alle genannten Punkte, insbesondere die detaillierten Vorgaben zur Durchführung sind Indizien, die dafür sprechen, dass ein umsatzsteuerpflichtiger Leistungsaustausch vorliegt. Für die Zahlungen des Auftraggebers müssen genau umschriebene Gegenleistungen erbracht werden. Der Auftraggeber wiederum nutzt die Ergebnisse zur Umsetzung seiner mit dem Forschungsprojekt verbundenen Ziele.

### Klinische Studien nach dem Arzneimittelgesetz

Eines der bedeutendsten praktischen Beispiele für die Auftragsforschung im klinischen Bereich sind klinische Studien nach dem Arzneimittelgesetz. Bei diesen Studien ist immer davon auszugehen, dass die Ergebnisse einer konkreten Entscheidung dienen. Zwangsläufig soll mit diesen die Zulassung des Arzneimittels erreicht werden. Dies kann auch aus den in den Verträgen genannten Studienphasen abgeleitet werden. So werden bei klinischen Studien vier Phasen unterschieden, die auf internationaler Ebene einheitlich definiert sind:

*Phase I* umfasst die Verträglichkeitsprüfung und Wirksamkeitsprüfung bei gesunden Probanden,

*Phase II* bei einer kleinen Patientenzahl in der Klinik,

*Phase III* bei einer größeren Patientenzahl in der Klinik und beim niedergelassenen Arzt und

*Phase IV* die Prüfung des zugelassenen Arzneimittels im Rahmen der erteilten Zulassung.<sup>15)</sup>

Zu beachten ist, dass die letzte Phase in der Praxis nur schwer von der sogenannten Anwendungsbeobachtung abzugrenzen ist.

### Beispiel 2

*Ein Pharmaunternehmen A mit Sitz in der Schweiz möchte die Zulassung eines neuen Medikamentes erreichen. Die klinischen Studien der Phase I und II sind bereits abgeschlossen. Nun beauftragt das Unternehmen die Klinik A damit, die Phase-III-Studie durchzuführen. Für diese Zwecke werden vertraglich die genauen Rahmenbedingungen festgelegt, unter denen die Studie zu erfolgen hat und auch, welche Daten in welchem Format an den Auftragge-*

*ber weitergeleitet werden müssen. Die Zahlung erfolgt in Abhängigkeit von der ordnungsgemäßen Datenlieferung. Sämtliche Ergebnisse der Studie liegen im Eigentum des Auftraggebers.*

*Es liegt eine umsatzsteuerpflichtige Auftragsforschung vor. Das Unternehmen A benötigt die Ergebnisse der Studie im Rahmen der gewünschten Zulassung des Medikamentes und nutzt diese somit als konkrete Entscheidungshilfe.*

### Leistungsort

Nach § 1 Absatz 1 Satz 1 des UStG muss der Leistungsort im Inland liegen.

Entsprechend kann festgehalten werden, dass Forschungsprojekte, die als Auftragsforschung eingeordnet werden, und bei denen der Auftraggeber seinen Sitz im Inland hat, auch im Inland der Umsatzsteuerpflicht unterliegen.

Daher ist im Weiteren zu prüfen, wie mit Verträgen aus der Auftragsforschung umzugehen ist, bei denen der Vertragspartner seinen Sitz nicht im Inland hat. Auch hier handelt es sich grundsätzlich um umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen. Doch nach den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes unterliegen sonstige Leistungen unter bestimmten Voraussetzungen nicht im Inland der Umsatzsteuerpflicht. Es kommt dann zu einer Verlagerung des Leistungsortes, sodass die Leistungen in dem Land zu versteuern sind, in dem der Auftraggeber seinen Sitz hat (sogenanntes Reverse Charge Verfahren).<sup>16)</sup>

Die Regelungen, nach denen der Leistungsort bestimmt wird, befinden sich in § 3 a UStG. Dort ist geregelt, dass bei einer sonstigen Leistung der Leistungsort dann nicht im Inland liegt, wenn die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind und wenn die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (§ 3 a Absatz 2 UStG). Diese Regelung wurde in das deutsche Umsatzsteuerrecht analog zu der europarechtlichen Vorschrift übernommen. In der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MWStSystRL) befindet sich diese Grundregel, die sogenannten B2B-Umsätze (Business-to-Business-Umsätze), in Artikel 44.

Sofern also die sonstige Leistung gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, ist dieser Grundsatz anzuwenden. Die Nachweispflicht, dass es sich um ein Unternehmen handelt und die Leistung für das Unternehmen bezogen wird, liegt beim Leistenden. Innerhalb der EU kann der Leistende von der Erfüllung dieser Voraussetzung ausgehen, wenn der Leistungsempfänger ihm gegenüber eine ihm von einem Mitgliedstaat der EU erteilte Umsatzsteueridentifikationsnummer verwendet.<sup>17)</sup> Diese sollte bereits in den Vertrag aufgenommen werden (auf die weitere Prüfpflicht der Richtigkeit dieser Nummer soll an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden). Sitzt der Leistungsempfänger im Drittland, ist die Bescheinigung über die Unternehmereigenschaft, die sogenannte Unternehmerbescheinigung, von einer Behörde des Staates, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat, vorzulegen.<sup>18)</sup> In der Schweiz erfolgt die Ausstellung zum Beispiel durch die eidgenössische Steuerverwaltung,<sup>19)</sup> in den USA wer-

den die Bescheinigungen vom Internal Revenue Service ausgestellt.<sup>20)</sup>

Da es sich bei der Auftragsforschung um eine wissenschaftliche Beratungsleistung handelt und somit die Betrachtung als wissenschaftliche Leistung ausscheidet, verlagert sich der Leistungsort immer in das Land, in dem der Auftraggeber seinen Sitz hat.

Zur Klarstellung, dass in Anlehnung an die EU-rechtliche Regelung, die in das deutsche Umsatzsteuergesetz übernommen wurde, keine Umsatzsteuerpflicht im Inland entsteht, empfiehlt es sich daher, in die Verträge eine eindeutige Regelung aufzunehmen.

Beispielsweise kann die folgende Musterklausel in den Vertrag aufgenommen werden: „Bei den vereinbarten Zahlungen in diesem Vertrag handelt es sich um Nettobeträge. Nach Artikel 43 und 44 MWStSystRL ist der Ort der Leistungserbringung der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Sitz hat. Entsprechend unterliegen die Zahlungen nicht der deutschen Umsatzsteuer.“

Keine Anwendung findet unseres Erachtens § 3 a Absatz 3 Nr. 3 Buchstabe a UStG. Zunächst ist festzuhalten, dass es sich bei Auftragsforschung nicht um eine wissenschaftliche Leistung handelt, wie sie im Sinne dieses Absatzes zu verstehen ist. Eine wissenschaftliche Leistung nach § 3 a Absatz 3 Buchstabe a UStG liegt dann vor, wenn sie nicht auf die Beratung des Auftraggebers gerichtet ist, das heißt ihrem Zweck nach keine konkrete Entscheidungshilfe für den Auftraggeber darstellt.<sup>21)</sup> Dient die Leistung dagegen als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter technischer, wirtschaftlicher oder rechtlicher Fragestellungen, liegt eine Beratungsleistung vor.<sup>22)</sup> Darüber hinaus ist mit der Änderung des Umsatzsteuergesetzes mit Wirkung zum 1. Januar 2011 die Vorschrift nur noch für Leistungen an Nichtunternehmer relevant.<sup>23)</sup>

Weiterhin wird der Anwendungsbereich von § 3 a Absatz 4 Satz 2 Nr. 3 UStG nicht eröffnet, da diese Vorschrift nur für Leistungsempfänger anzuwenden ist, die keine Unternehmer sind.<sup>24)</sup> Hiervon ist jedoch in der Regel bei Forschungsprojekten nicht auszugehen.

► **Abbildung 1** fasst die einzelnen Prüfungsschritte zusammen.

### Anzuwendender Steuersatz

Der anzuwendende Steuersatz beträgt 19 Prozent. Die Anwendung des ermäßigten, siebenprozentigen Steuersatzes gemäß § 12 Absatz 2 Nr. 8 a UStG kommt nur in Betracht, wenn zum einen die jeweilige Forschungseinrichtung als steuerbegünstigt i. S. d. §§ 51 ff. AO anerkannt ist und die klinische For-

schung im Rahmen der engen Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach § 68 Nr. 9 AO erbracht wird.

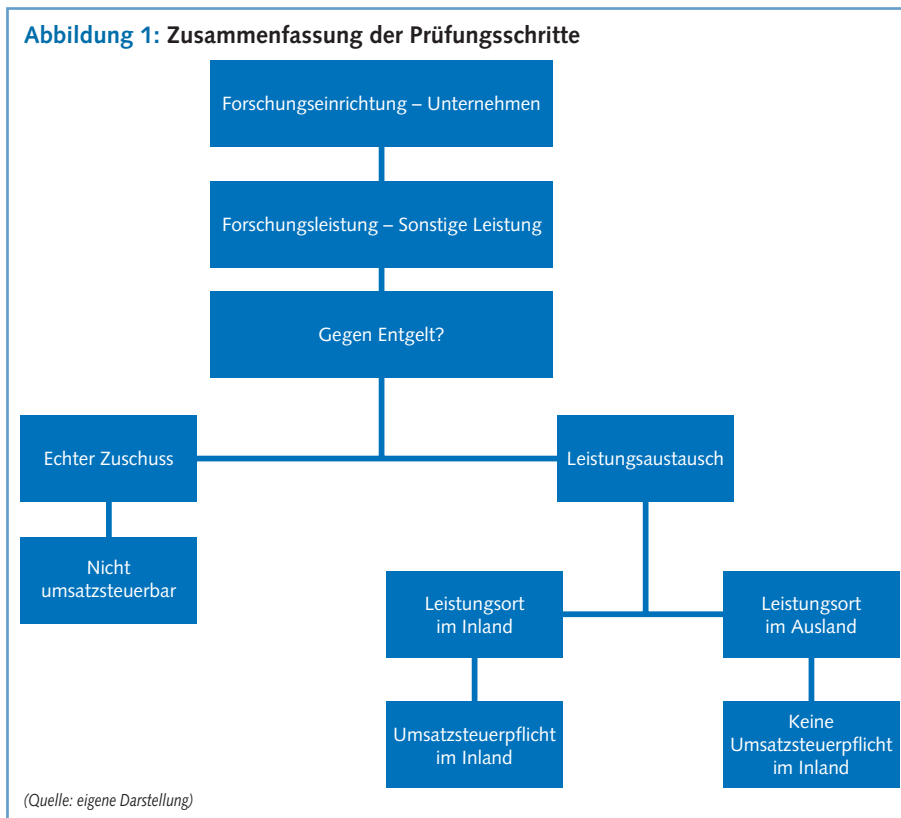
Bei universitären Forschungseinrichtungen ist dies aufgrund der fehlenden Regelungen in der Satzung oder Verfassung grundsätzlich nicht der Fall. Doch auch bei Einrichtungen, die gemäß ihrer Satzung gemeinnützig sind, ist die Anwendung in der Regel ausgeschlossen. Mit der Forschungstätigkeit wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb begründet, sodass der ermäßigte Steuersatz keine Anwendung findet (§ 12 Absatz 1 Nr. 8 a Satz 2 UStG). Es liegt kein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 9 AO vor.<sup>25)</sup>

### Rechnungsstellung und Vorsteuerabzug

Im Rahmen der Abwicklung von Auftragsforschungsprojekten sind auch die Vorschriften von § 14 UStG bezüglich der Rechnungsstellung zu beachten. Danach muss die leistende Einrichtung Rechnungen über die Forschungstätigkeiten ausstellen, die den im Umsatzsteuergesetz genannten Formvorschriften genügen.

Neben der rechtlichen Verpflichtung, die Leistung entsprechend in Rechnung zu stellen, hängt von der Ordnungsmäßigkeit der Rechnung auch der Vorsteuerabzug für den Auftraggeber ab. Dieser hat daher ein eigenes Interesse daran, dass er eine entsprechende Rechnung erhält.

Da im Rahmen der Auftragsforschung umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen von der Einrichtung erbracht werden, steht ihr entsprechend auch nach § 15 UStG der Vorsteuerabzug für Leistungen zu, die sie im Rahmen der Auftragsprojekte bezieht. Dies gilt auch für die Fälle, in denen der Leistungsort im Ausland liegt.<sup>26)</sup>



## Fazit

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es bei Verträgen über Forschungsprojekte einer umfassenden steuerlichen Prüfung bedarf. Hierbei muss teilweise auch auf einzelne Indizien abgestellt werden, die im Vertrag geregelt sind. Dabei hat die Formulierung der Verträge einen Einfluss auf die resultierende Umsatzsteuerpflicht.

Eine umsatzsteuerliche Einordnung allein aufgrund der Rechtsform des Vertragspartners kommt nicht in Betracht, da auch Verträge mit öffentlichen Einrichtungen oder beispielsweise gemeinnützigen Organisationen der Umsatzsteuerpflicht unterliegen können. Ergibt die steuerliche Prüfung, dass es sich um ein Auftragsforschungsprojekt handelt, muss im letzten Schritt auch die Frage nach dem Leistungsort geklärt werden, damit die Leistungen korrekt versteuert werden.

Unterbleibt die steuerliche Prüfung, kann es zur nachträglichen Versteuerung kommen. Sofern die nachträglich an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer nicht vom Vertragspartner nachgefordert werden kann, wird das für die Forschung verfügbare Finanzvolumen deutlich reduziert.

## Anmerkungen

- 1) BFH Urteil vom 21. April 1994, V R 105/91
- 2) Kaufmann, Schmitz-Herscheidt, Kroes (2008), BB, 2718
- 3) BFH Urteil vom 3. März 2011, V R 23/10, Urteil vom 1. Dezember 2011, V R 1/11
- 4) BFH Urteil vom 3. März 2011, V R 23/10
- 5) BFH Urteil vom 3. März 2011, V R 23/10, Urteil vom 1. Dezember 2011, V R 1/11
- 6) BVerfG Urteil vom 29. Mai 1973, 1 BvR 424/71 und 325/72
- 7) Martin in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Stand September 2011, § 3 Rn. 27
- 8) FG Baden-Württemberg Urteil vom 30. November 2000, 14 K 124/99, Rn. 34
- 9) BFH Urteil vom 23. November 2000, IV R 48/99, Rn. 16; Kaufmann, Schmitz-Herscheidt, Kroes (2008), BB, 2723

- 10) Kaufmann, Schmitz-Herscheidt, Kroes (2008), BB, 2724; FG Baden-Württemberg Urteil vom 30. November 2000, 14 K 124/99, Rn. 34; UStAE 2010 3 a.6 Absatz 5
- 11) Wagner, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, Stand September 2011, § 10 Rn. 75, 76
- 12) UStAE 2010 Abschnitt 10.2 Absatz 7 Satz 2
- 13) UStAE 2010 Abschnitt 10.2 Absatz 10 Satz 5 und 6; BMF Schreiben vom 15. August 2006 – IV a 5 – S 7200 – 59/06 Nr. II
- 14) FG Niedersachsen Urteil vom 22. Januar 2009, 5 K 4/05, Rn. 14
- 15) Kloesel/Cyran (2011), Arzneimittelrecht Kommentar, zu § 40 Blatt 69 d
- 16) Steuern von A bis Z (2011), Bundesministerium der Finanzen, 134
- 17) BMF Schreiben vom 4. September 2009 – IV B 9 – S 7117/08/10001: BStBl I Seite 1005, Rn.15; UStAE 2010 3 a.2 Absatz 9
- 18) BMF Schreiben vom 4. September 2009 – IV B 9 – S 7117/08/10001: BStBl I Seite 1005, Rn. 17; UStAE 2010 3 a.2 Absatz 12
- 19) www.estv.admin.ch/mwst/dienstleistungen/00229/index.html?lang=de; Stand 27. Mai 2012
- 20) www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,,id=122559,00.html; Stand 27. Mai 2012
- 21) BMF Schreiben v. 4. September 2009 – IV B 9 – S 7117/08/10001: BStBl I Seite 1005, Rn. 43
- 22) UStAE 2010 Abschnitt 3 a.6 Absatz 5; BMF Schreiben vom 4. September 2009 – IV B 9 – S 7117/08/10001: BStBl I Seite 1005, Rn. 43
- 23) UStAE 2010 Abschnitt 3 a.6 Absatz 2
- 24) UStAE 2010 Abschnitt 3 a.8
- 25) Kaufmann, Schmitz-Herscheidt, Kroes (2008), BB, 2724
- 26) Umkehrschluss von § 15 Absatz 2 Nr. 2 UStG

## Anschrift der Verfasser

*Dipl.-Kffr. Susann Kroes, StB, Geschäftsbereich Finanzen, Universitätsklinikum Münster, Albert-Schweitzer-Campus 1, Gebäude D5, 48149 Münster/Christian Bertels, RA, StB, HLB Dr. Schumacher & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, An der Apostelkirche 4, 48143 Münster/Prof. Dr. Norbert Roeder, Vorstandsvorsitzender, Universitätsklinikum Münster, Albert-Schweitzer-Campus 1, Gebäude D5, 48149 Münster*

## Verordnung zur Datentransparenz in Kraft

Die Verordnung zur Umsetzung der Vorschriften über die Datentransparenz im Gesundheitswesen (Datentransparenzverordnung) ist am 19. September 2012 in Kraft getreten. Das Deutsche Institut für Medizinische Dokumentation und Information (DIMDI) wird als öffentliche Stelle die Aufgaben der Datentransparenz wahrnehmen und die Daten für die Nutzungsberechtigten aufbereiten. Die Verordnung setzt die mit dem GKV-Versorgungsstrukturgesetz neu gefassten gesetzlichen Vorgaben zur Datentransparenz um. Die Basis für die Datentransparenz bilden Daten, die das Bundesversicherungsamt dem DIMDI übermittelt. Es handelt sich um ausgewählte Daten zu ambulanten und stationären Behandlungen der Versicherten sowie zu Arzneimittelverordnungen. Das Bundesversicherungsamt erhält diese von den Krankenkassen bereits in verschlüsselter Form zur Durchführung des Risikostrukturausgleichs der Krankenkassen. Diese Daten werden unter

Wahrung eines hohen Datenschutzniveaus erneut verschlüsselt und auf Antrag der Nutzungsberechtigten vom DIMDI aufbereitet. Die Aufbereitung der Daten erfolgt stets so, dass eine Identifizierung von Versicherten ausgeschlossen ist.

Mit den Daten lassen sich zum Beispiel die Häufigkeit bestimmter Diagnosen und die Verordnung bestimmter Arzneimittel bei diesen Diagnosen ermitteln und etwa altersbezogen darstellen. Nutzungsberechtigt sind insbesondere der Spitzenverband Bund der Krankenkassen, die Kassenärztlichen Bundesvereinigungen, der Gemeinsame Bundesausschuss, Interessenvertretungen der Patienten und der Leistungserbringer auf Bundesebene sowie Institutionen der Forschung und Gesundheitsberichterstattung. Der Aufbau der Infrastruktur beim DIMDI ist ein erster Schritt zur Verbesserung der Datentransparenz im Gesundheitswesen. Für die Weiterentwicklung ist die Überarbeitung der rechtlichen Vorgaben vorgesehen. Hierzu wird das DIMDI bis Ende 2015 einen Bericht über die gewonnenen Erfahrungen erstellen.