

Kooperationen und Steuerrecht

Vortrag im Rahmen der Tagung
„Kooperationen im Hochschulbereich
– Rechtsformen, Modelle, Chancen, Risiken –“
am 9. November 2007 in Düsseldorf

Steuerberater Dr. Martin Strahl

CARLÉ__KORN__STAHL__STRAHL

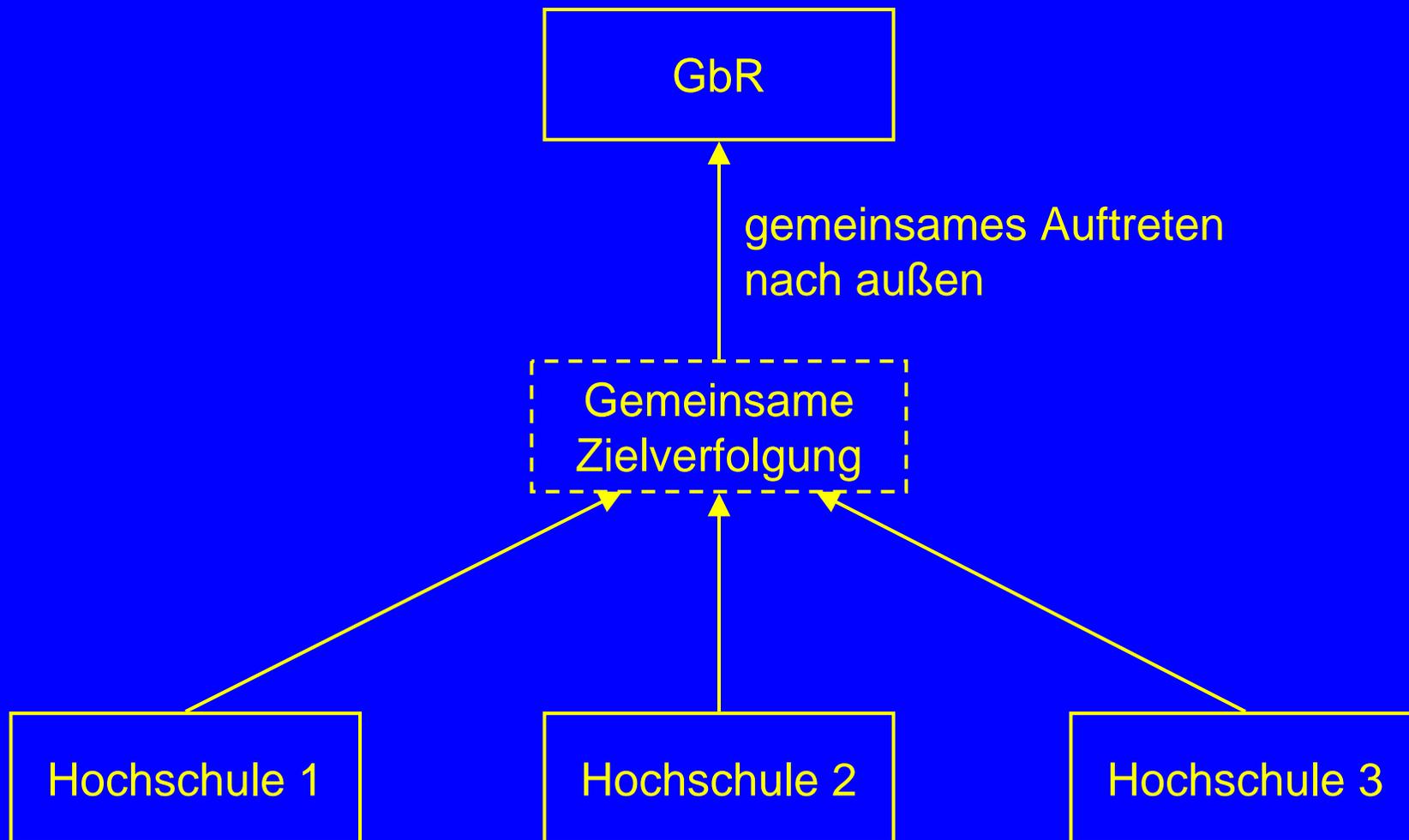
Partnerschaft Rechtsanwälte Steuerberater, Köln

Inhaltsübersicht

1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen
 - 1.1 Gemeinsame Zielverfolgung
 - 1.2 Einbindung der anderen Hochschule im Unterauftragsverhältnis
2. Kooperation der Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften
 - 2.1 Beauftragung der Hochschule mit einer Leistungserbringung
 - 2.2 Servicegesellschaft und umsatzsteuerliche Organschaft
3. Beteiligung der Hochschule an einer privatwirtschaftlichen Unternehmung
 - 3.1 Beteiligung der Hochschule an einer Personengesellschaft
 - 3.2 Beteiligung der Hochschule an einer Kapitalgesellschaft
 - 3.3 Rechtsformvergleich der Beteiligungsoptionen

1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen (S. 3)

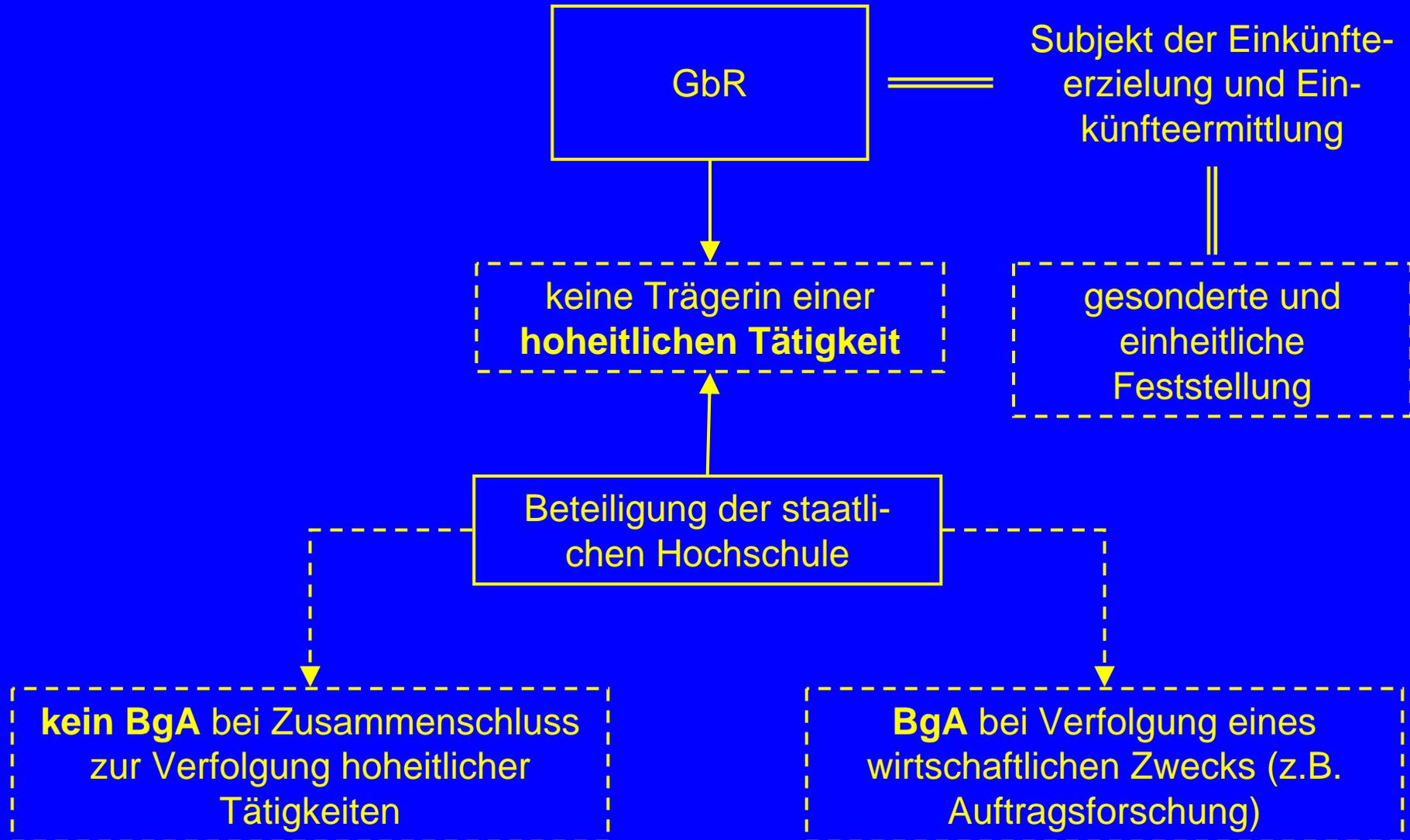
1.1 Gemeinsame Zielverfolgung



1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen

(S. 3 f.)

1.1 Gemeinsame Zielverfolgung



1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen (S. 5)

1.1 Gemeinsame Zielverfolgung

Steuerrechtliche Probleme der GbR-Beteiligung

Auftragsforschung **öffentlich-rechtlicher** Forschungseinrichtungen ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG, § 3 Nr. 30 GewStG steuerfrei



auch **GbR** als privatrechtlicher Rechtsträger (Durchgriff?)

Unternehmer i.S. des Umsatzsteuerrechts

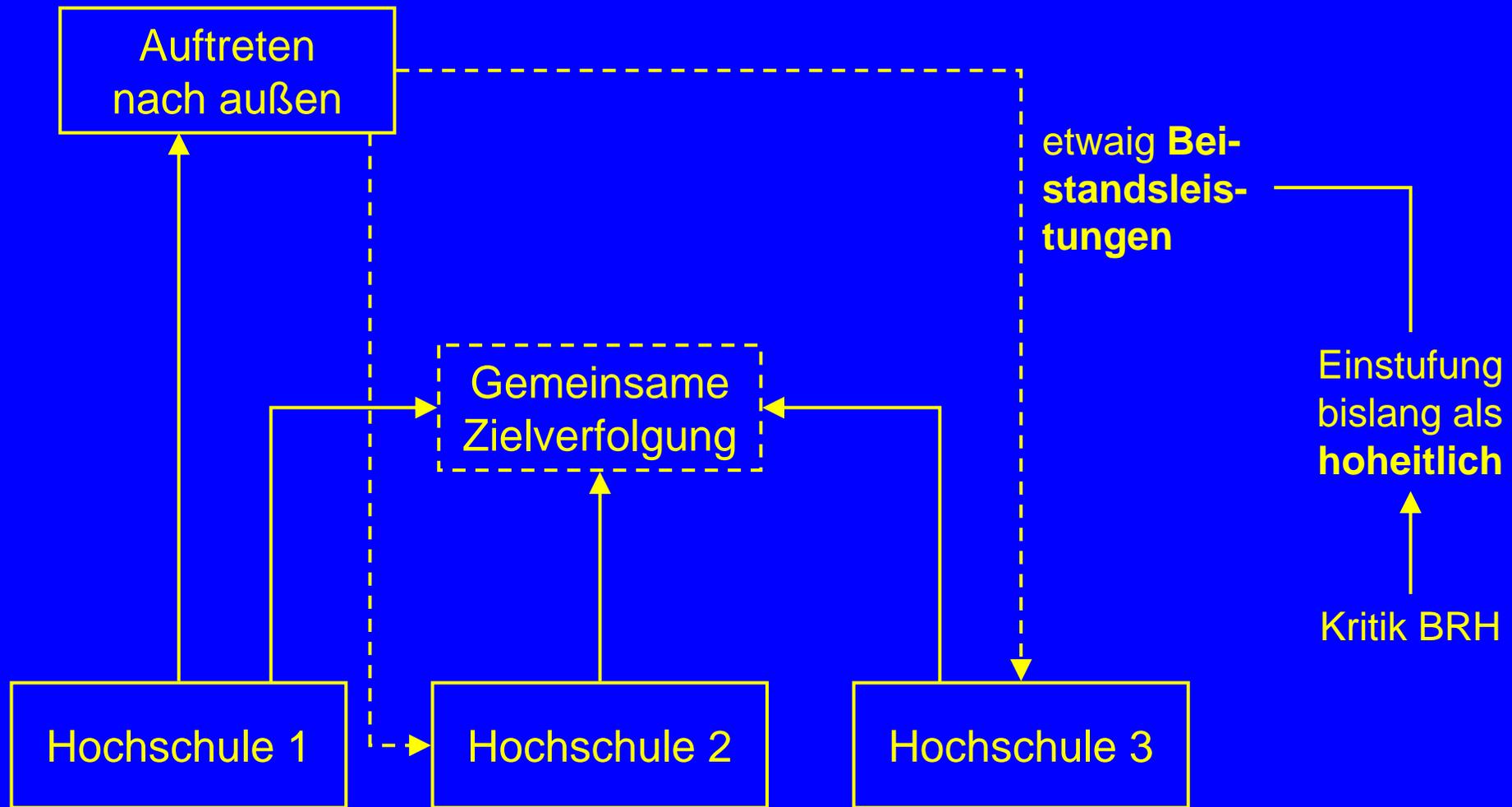


Sämtliche Einnahmen (Ausn.: echte Zuschüsse) sind grds. umsatzsteuerbar und – sofern nicht umsatzsteuerfrei – **umsatzsteuerpflichtig** (Leistungsaustausch etwaig auch mit beteiligter Hochschule)

1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen (S. 6)

1.1 Gemeinsame Zielverfolgung

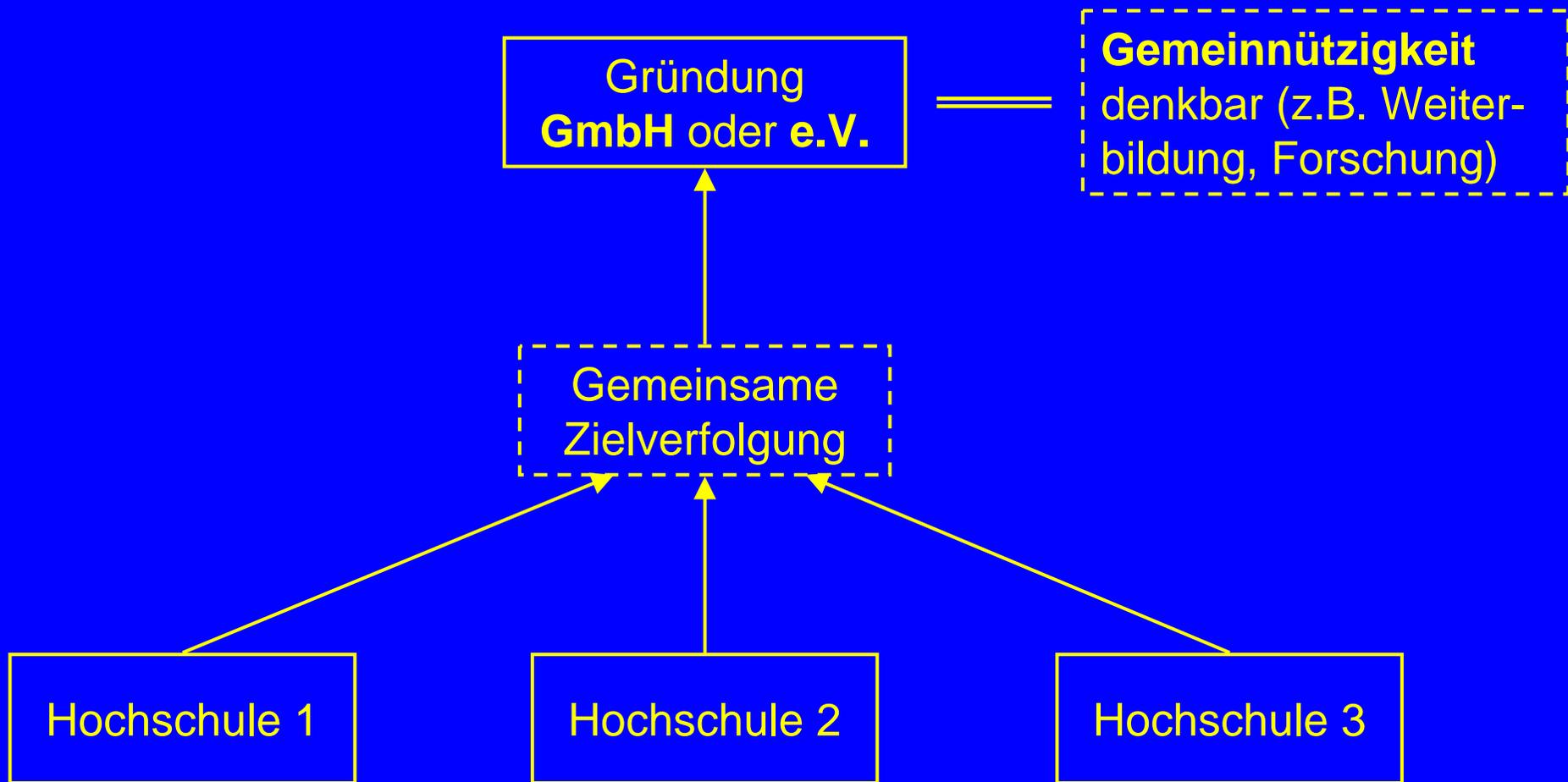
Optionaler Gestaltungsansatz



1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen (S. 7)

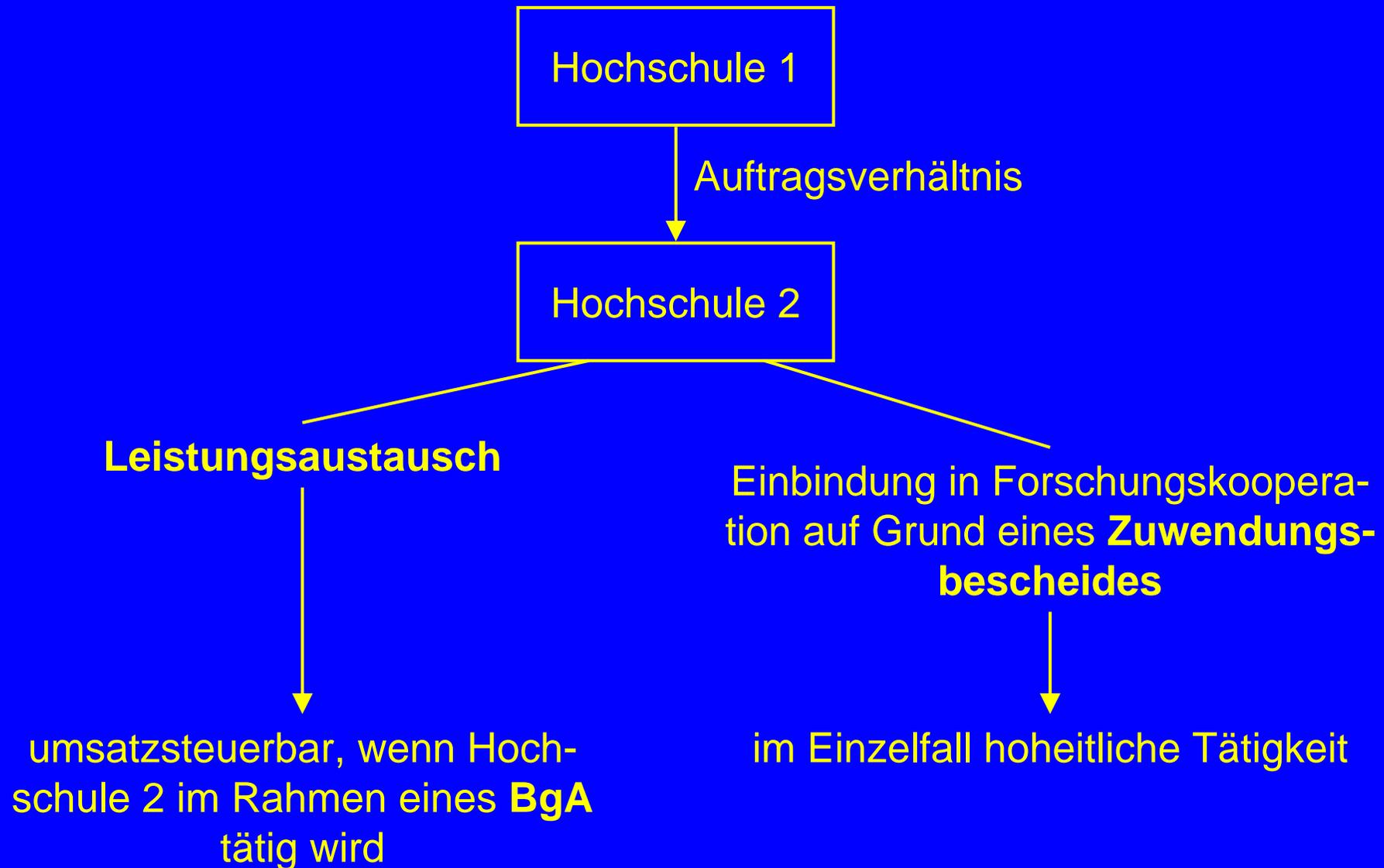
1.1 Gemeinsame Zielverfolgung

Optionaler Gestaltungsansatz



1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen (S. 8 f.)

1.2 Einbindung der anderen Hochschule im Unterauftragsverhältnis

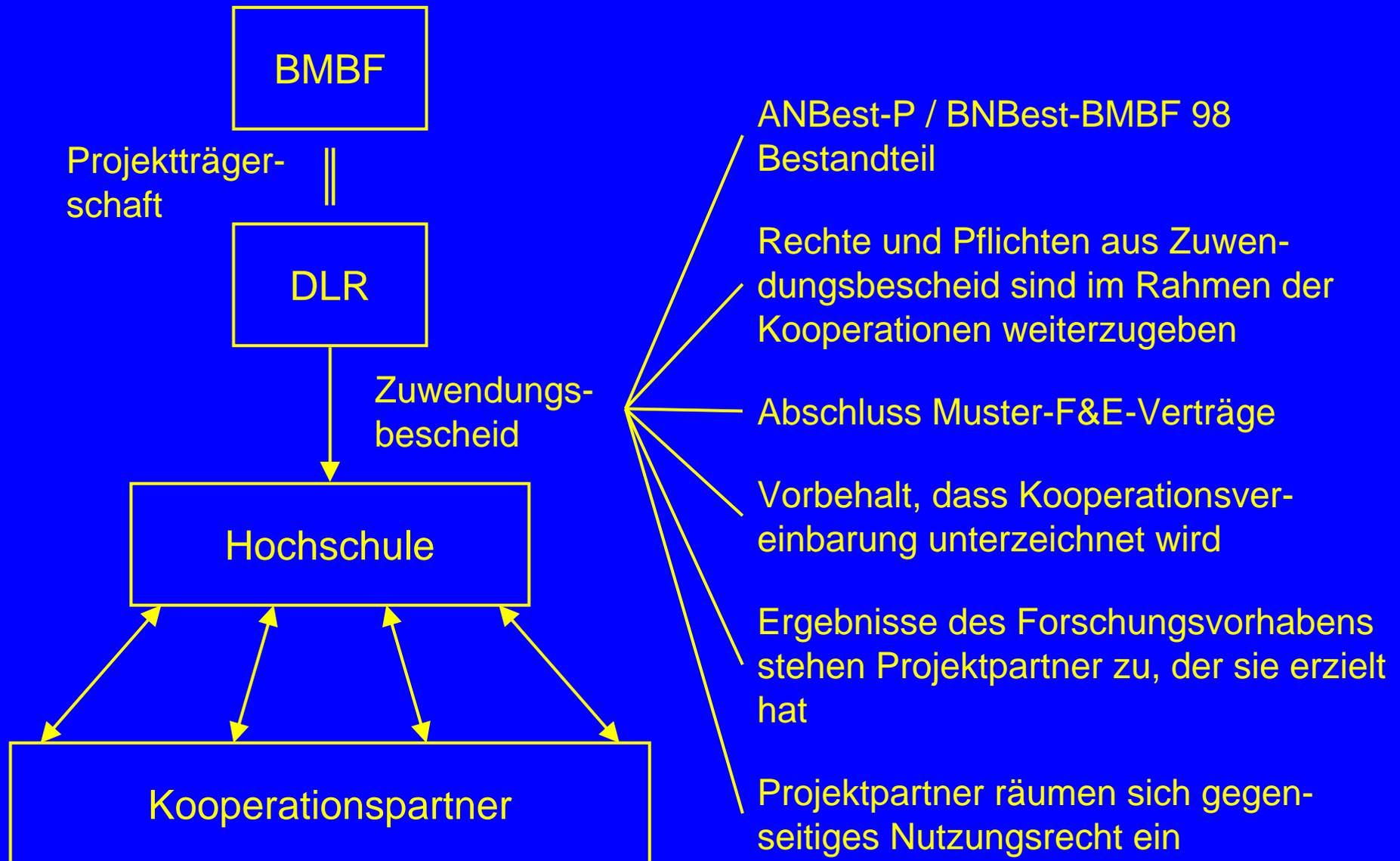


1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen

(S. 8 f.)

1.2 Einbindung der anderen Hochschule im Unterauftragsverhältnis

1.2.1 Sachverhalt

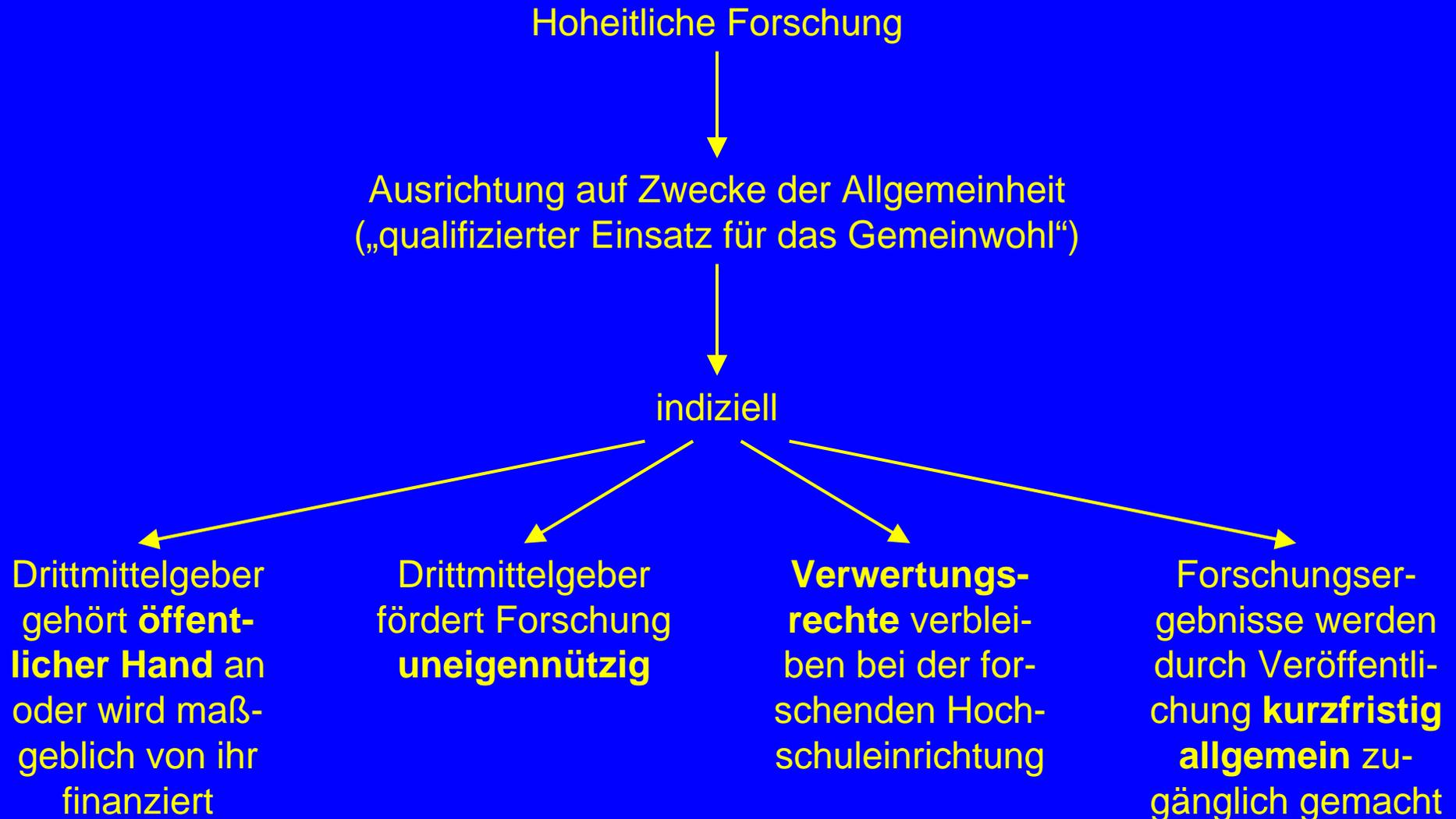


1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen

(S. 10 f.)

1.2 Einbindung der anderen Hochschule im Unterauftragsverhältnis

1.2.2 Steuerrechtliche Beurteilung – Abgrenzung von Forschungstätigkeiten



1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen (S. 12 f.)

1.2 Einbindung der anderen Hochschule im Unterauftragsverhältnis

1.2.2 Steuerrechtliche Beurteilung – Abgrenzung von Forschungstätigkeiten

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Zuwendungen zur Forschungsförderung als nicht umsatzsteuerbar

echter Zuschuss, wenn Förderung auf **Belange** der **Allgemeinheit** gerichtet ist

Zuwendungen auf der Grundlage des **Haushaltsrechts** sind grundsätzlich echte Zuschüsse (Abschn. 150 Abs. 8 UStR 2005)

Zuwendungen auf der Basis von

- ▷ **NKBF 98**
- ▷ **BNBest-BMBF 98**
- ▷ **ANBest-P**

Verwertungsrechte für Zuwendungsgeber sprechen nicht für Leistungsaustausch, wenn sie lediglich dazu dienen, Forschungstätigkeit zu **optimieren** und Ergebnisse für **Allgemeinheit zu sichern.**

1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen (S. 13 f.)

1.2 Einbindung der anderen Hochschule im Unterauftragsverhältnis

1.2.2 Steuerrechtliche Beurteilung – Anwendung der Abgrenzungskriterien auf Kooperationsverträge

- ▷ **ANBest-P/BNBest-BMBF 98** sind Vertragsbestandteile
- ▷ Zuwendung wird aus **Bundshaushalt** gewährt
- ▷ Verwertungsrechte für **Projektpartner**

Leistungen der Kooperationspartner nicht umsatzsteuerbar

kein Leistungsaustausch, wenn lediglich Optimierung der Forschung zugunsten Allgemeinheit

Projektpartner gehören der öffentlichen Hand an

Uneigennützige Forschungsförderung durch BMBF und Hochschule

Forschungsergebnisse verbleiben bei Hochschuleinrichtung

BMBF und Hochschule sind zur Veröffentlichung der Forschungsergebnisse berechtigt

1. Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen (S. 16)

1.2 Einbindung der anderen Hochschule im Unterauftragsverhältnis

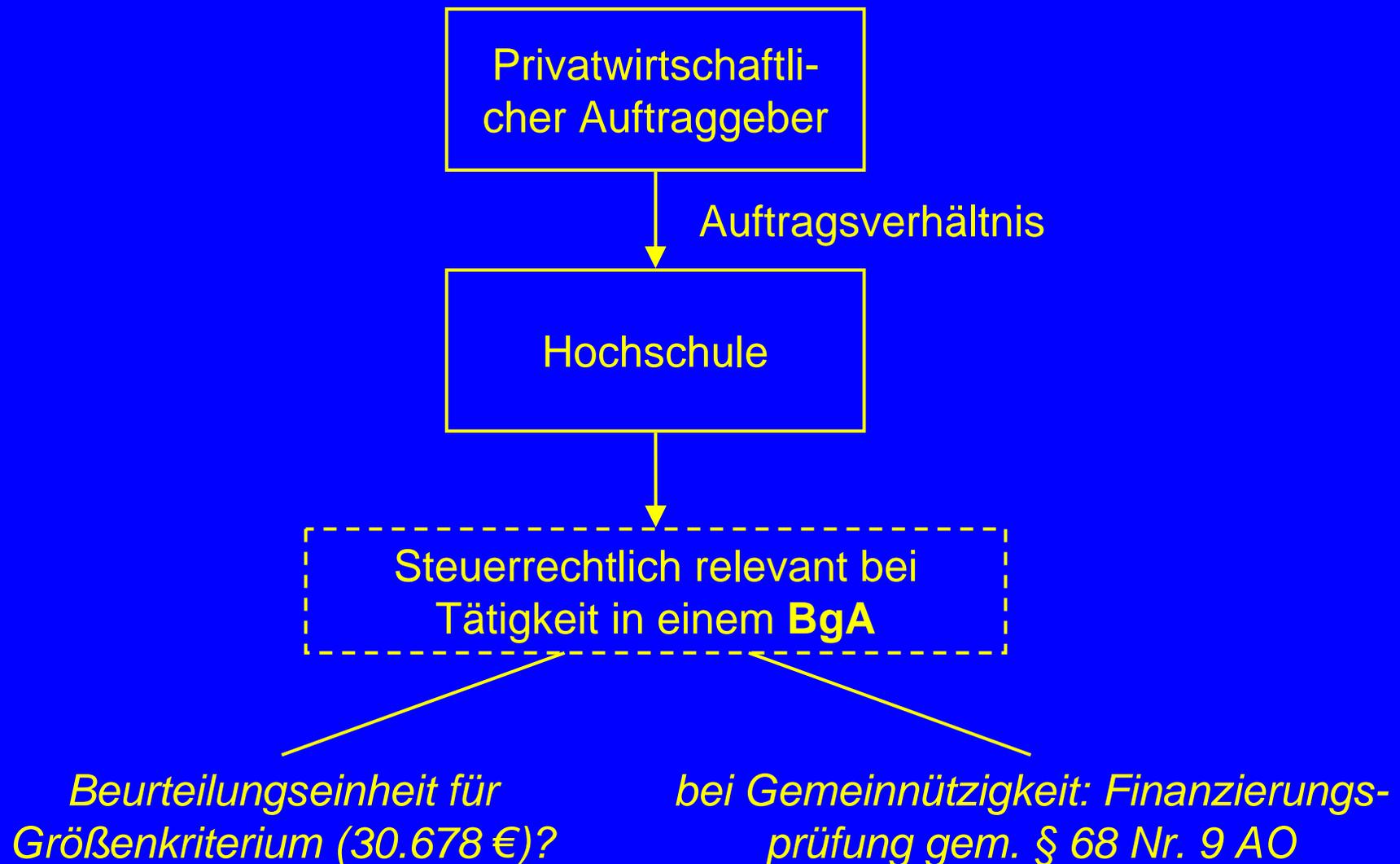
1.2.2 Steuerrechtliche Beurteilung – Anwendung der Abgrenzungskriterien auf Kooperationsverträge

Absicherung der steuerrechtlichen Beurteilung (= hoheitliche Tätigkeit im Rahmen der Kooperation) durch Ergänzung zum Kooperationsvertrag:

„Die Zuordnung der Rechte an den Ergebnissen des Forschungsvorhabens an die Projektpartner erfolgt vor dem Hintergrund der **Sicherung der Forschungsergebnisse** für Zwecke der Allgemeinheit. Etwaige Schutzrechte an den Forschungsergebnissen sind durch die Projektpartner anzumelden und dürfen als Hoheitsvermögen nicht an Dritte übertragen werden.“

2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften (S. 16 f.)

2.1 Beauftragung der Hochschule mit einer Leistungserbringung



2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften (S. 17)

2.1 Beauftragung der Hochschule mit einer Leistungserbringung

2.1.1 Bestimmung der **Beurteilungseinheit**

Tz. 55 Bericht „Körperschaftsteuerrechtliche und umsatzsteuerrechtliche Fragen im Zusammenhang mit der Drittmittelforschung der Hochschulen“:

„Eine Globalbetrachtung verbietet sich ohnehin, wenn Drittmittel von **einzelnen Forschern** zur Erhaltung ihrer Forschungstätigkeit bezogen werden.“

Aufgriffseinheit: einzelner Hochschullehrer

Finanzverwaltung (vereinzelt, noch keine einheitliche Linie)

Fakultät, allenfalls **Institut**

nicht zutreffend, da

dezentrale
Miteinwerbung

Verschieden-
artigkeit der
Forschungs-
tätigkeiten in-
nerhalb eines
Instituts

Willkürliche
Abgrenzung
auf Grund
eigenständiger
Regelung
der Binnen-
struktur

2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften (S. 18)

2.1 Beauftragung der Hochschule mit einer Leistungserbringung

2.1.2 Finanzierungsprüfung für gemeinnützige Forschungs-BgA



Ertragsteuerrechtlich durch Gemeinnützigkeit keine weiteren Vorteile, da Steuerfreiheit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG, § 3 Nr. 30 GewStG

Umsatzsteuerrechtlich aber Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 7 % statt des nicht ermäßigten Umsatzsteuersatzes von 19 %

2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften

(S. 19)

2.1 Beauftragung der Hochschule mit einer Leistungserbringung

2.1.2 Finanzierungsprüfung für gemeinnützige Forschungs-BgA

Tatbestandsvoraussetzung der Gemeinnützigkeit bei Auftragsforschung (§ 68 Nr. 9 AO)



„**Träger**“ der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung muss sich überwiegend aus **Zuwendungen der öffentlichen Hand** oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren

Träger = Hochschule



Finanzierungserfordernis stets erfüllt

Träger = BgA



Finanzierungserfordernis niemals erfüllt (BgA definiert sich über Leistungsentgelte)

2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften (S. 19 f.)

2.1 Beauftragung der Hochschule mit einer Leistungserbringung

2.1.2 Finanzierungsprüfung für gemeinnützige Forschungs-BgA

„Träger“ = Hochschule

BMF v. 22.9.1999,
Abschn. II:

„Unter ‚Träger‘ einer Forschungseinrichtung ist die **Körperschaft** (z.B. Verein, GmbH) zu verstehen, die die Einrichtung betreibt.“

auch **Körperschaft des öffentlichen Rechts** kann „Träger“ in diesem Sinne sein, vgl. BFH-Urt. I R 20/01 v. 24.4.2002:

„Werden Wirtschaftsgüter, die Betriebsvermögen eines BgA sind, ohne entsprechende Gegenleistung in den **Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft** überführt, ist dies ... als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen.“

nach Begründung zum JStG 1997 können **Hochschulen** „Träger“ einer Forschungseinrichtung iS des § 68 Nr. 9 AO sein:

„Die neue Regelung gilt für alle gemeinnützigen Forschungseinrichtungen, die Körperschaften iS des § 1 KStG sind. Dazu gehören ... auch die gemeinnützigen Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (z.B. die **Forschungseinrichtungen von Hochschulen**).“

2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften (S. 22 f.)

2.1 Beauftragung der Hochschule mit einer Leistungserbringung

2.1.2 Finanzierungsprüfung für gemeinnützige Forschungs-BgA

„Träger“ = Hochschule

BgA ist lediglich **Aufgriffseinheit für Gewinnermittlung**
(so BFH-Urt. I R 7/71 v. 13.3.1974, BStBl. 1974 II, 391):

BgA hat aber keine Organisation (Organe, gesetzliche Vertreter), die **Handlungsfähigkeit im Rechtsverkehr** bewirken könnte

„Mangels einer für den BgA gesetzlich angeordneten rechtlichen Organisation bleibt nur der **Rückgriff auf die Körperschaft** (juristische Person) des öffentlichen Rechts.“

2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften

(S. 24)

2.1 Beauftragung der Hochschule mit einer Leistungserbringung

2.1.2 Finanzierungsprüfung für gemeinnützige Forschungs-BgA

Entwurf eines **Hochschulforschungsförderungsgesetzes**

(HFFördG), BR-Drucks. 197/07 (Beschluss) v. 11.5.2007

„Zweckbetriebe sind auch ...

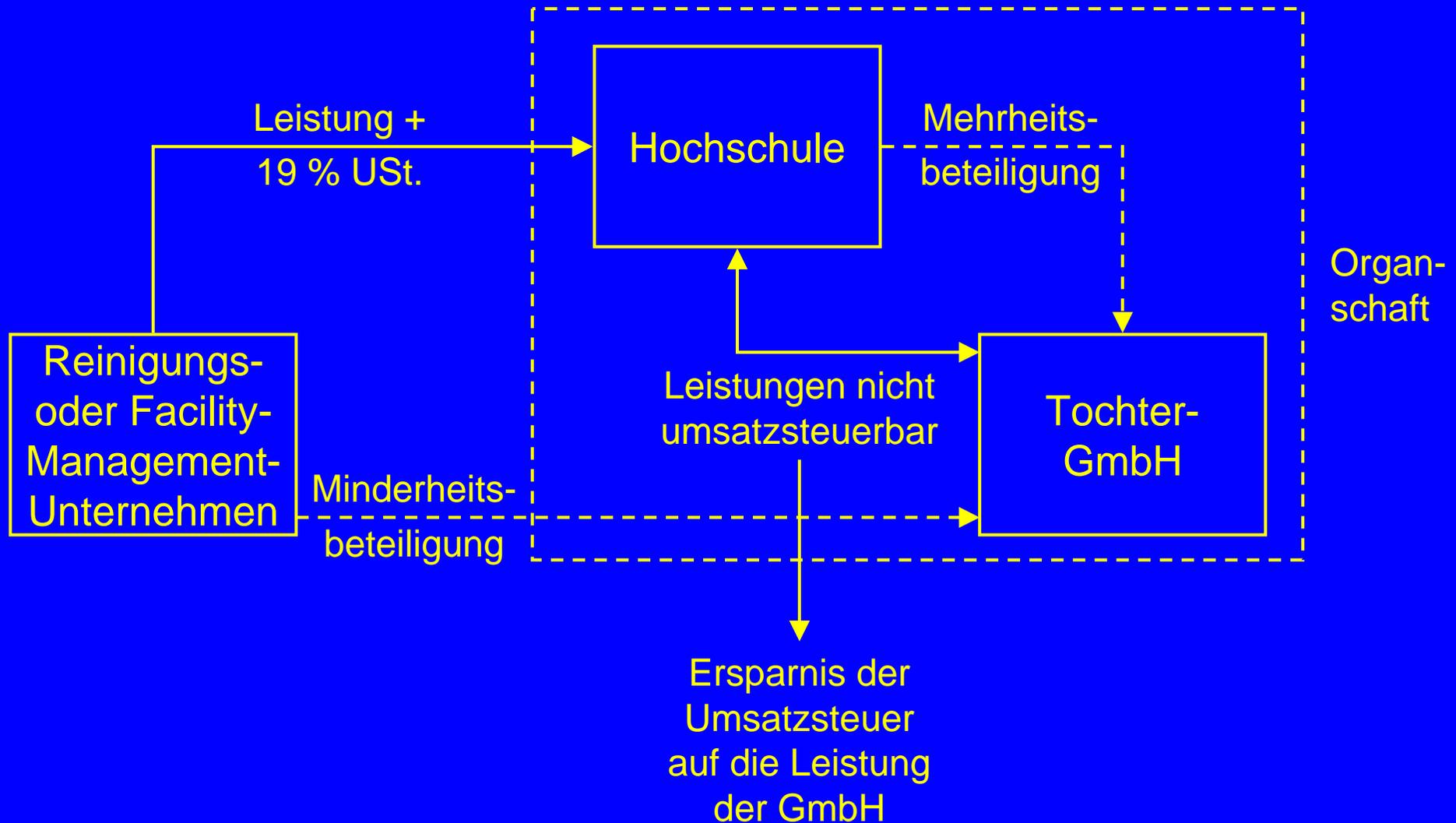
9. ¹Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. ²Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. ³*Die Sätze 1 und 2 gelten auch für die Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen sowie für die Auftragsforschung der Hochschulkliniken.* ⁴*Für die Beurteilung als Zweckbetrieb nach Satz 1 ist bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf die **gesamte Forschungstätigkeit** abzustellen.* ⁵Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.“ (Änderungsentwurf durch den Bundesrat kursiv hervorgehoben.)

↑
Bundesregierung lehnt Gesetzentwurf wegen
steuer- und europarechtlicher Bedenken ab

2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften (S. 25 f.)

2.2 Servicegesellschaft und umsatzsteuerliche Organschaft

Vorteilhaftigkeitsüberlegung



2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen (S. 26 f.) Gesellschaften

2.2 Servicegesellschaft und umsatzsteuerliche Organschaft

Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft



2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften (S. 27 f.)

2.2 Servicegesellschaft und umsatzsteuerliche Organschaft

Problematik der „wirtschaftlichen Eingliederung“

Organschaft zwischen **Universitätsklinik** und Tochter-GmbH



„Wirtschaftliche Eingliederung“ ist unproblematisch, weil Universitätsklinikum nach Verwaltungsauffassung insgesamt ein **BgA** ist

Organschaft zwischen **Hochschule** und Tochter-GmbH



„Wirtschaftliche Eingliederung“ nicht zwingend, da Leistungen auch dem **Hoheitsbetrieb** dienen (und somit nicht dem Unternehmen der Hochschule)

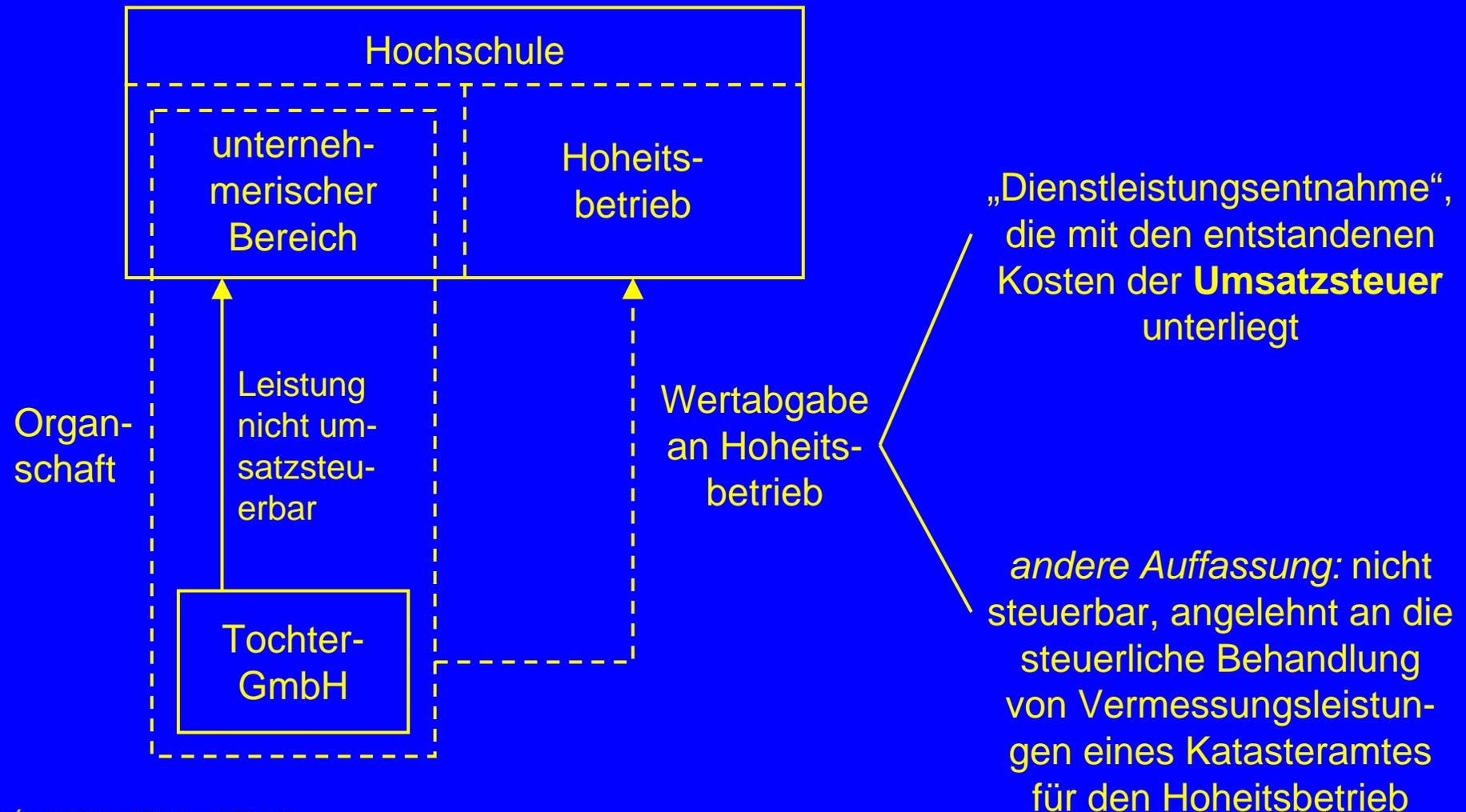


Kompensation der schwach ausgeprägten wirtschaftlichen Eingliederung durch stark ausgeprägte **finanzielle Eingliederung?**

2. Kooperation einer Hochschule mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften (S. 30 f.)

2.2 Servicegesellschaft und umsatzsteuerliche Organschaft

Steuerrechtsfolgen bei angenommener Organschaft



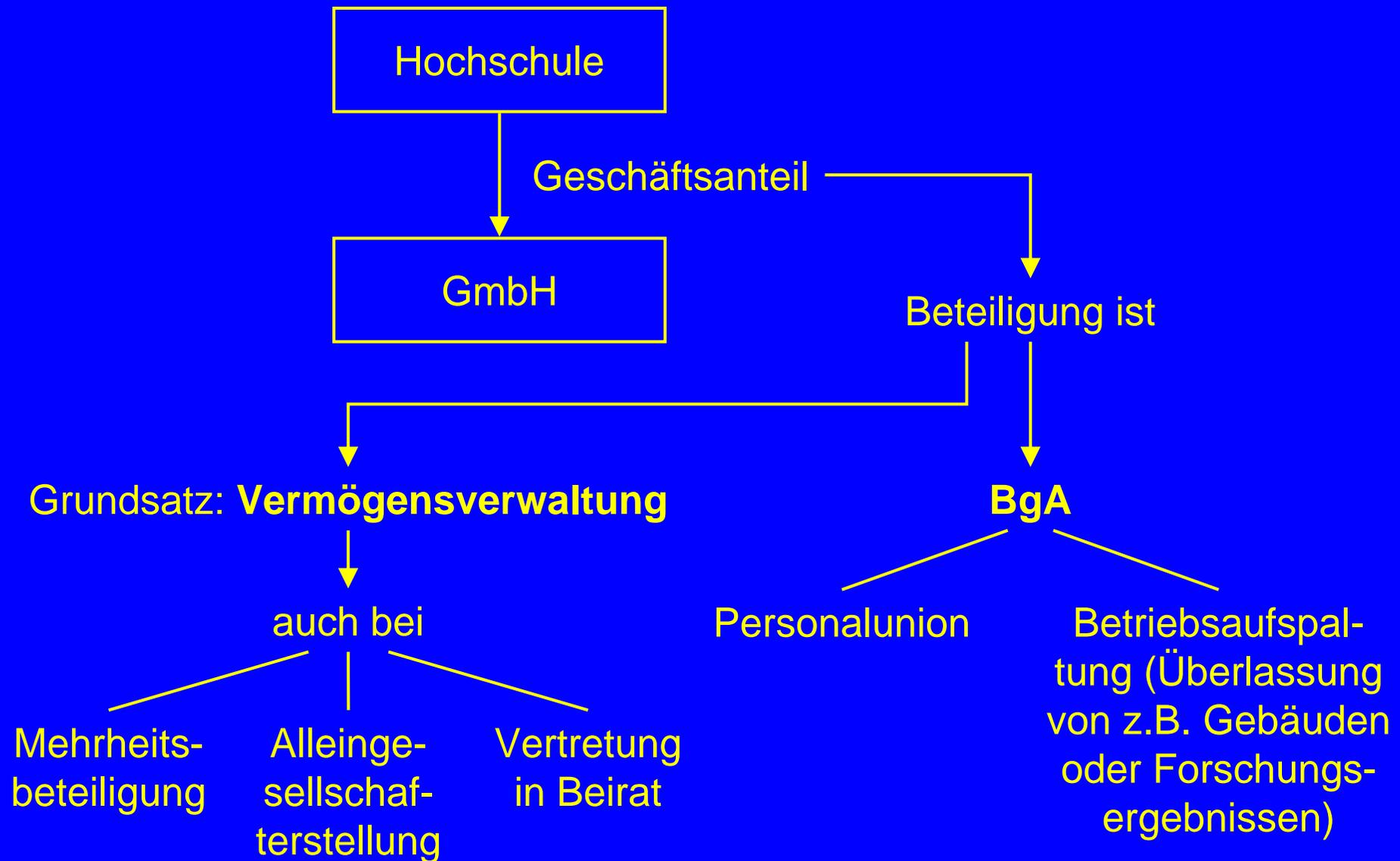
3. Beteiligung der Hochschule an einer privatwirtschaftlichen Unternehmung (S. 32)

3.1 Beteiligung der Hochschule an einer Personengesellschaft



3. Beteiligung der Hochschule an einer privatwirtschaftlichen Unternehmung (S. 33 f.)

3.2 Beteiligung der Hochschule an einer Kapitalgesellschaft



3. Beteiligung der Hochschule an einer privatwirtschaftlichen Unternehmung (S. 36 f.)

3.3 Rechtsformwahl der Beteiligungsoptionen

	Beteiligung an GmbH	Beteiligung an KG
Steuerliche Relevanz	<p>Mit der Beteiligung an einer GmbH unterhält eine staatliche Hochschule nur dann BgA, wenn sie mittels der Beteiligung unmittelbar am Marktgeschehen teilnimmt. Dies ist der Fall, wenn</p> <ul style="list-style-type: none"> ▷ der Geschäftsführer der GmbH Mitglied der beteiligten juristischen Person des öffentlichen Rechts ist („Personalunion“) oder ▷ die beteiligte juristische Person des öffentlichen Rechts der GmbH ein Wirtschaftsgut überlässt, das für ihre Geschäftstätigkeit wesentlich ist (z.B. Grundstück). 	<p>Mit der Beteiligung an einer KG unterhält eine juristische Person des öffentlichen Rechts stets einen Betrieb gewerblicher Art.</p>
Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Seiten der Tochtergesellschaft	<ul style="list-style-type: none"> ▷ Gewerbesteuer in Abhängigkeit vom lokalen Hebesatz. ▷ Körperschaftsteuer auf das zu versteuernde Einkommen in Höhe von 15 % ab 2008 zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer. 	<ul style="list-style-type: none"> ▷ Gewerbesteuer in Abhängigkeit vom lokalen Hebesatz.

3. Beteiligung der Hochschule an einer privatwirtschaftlichen Unternehmung (S. 36 f.)

3.3 Rechtsformwahl der Beteiligungsoptionen

	Beteiligung an GmbH	Beteiligung an KG
Ertragsteuerliche Konsequenzen auf Seiten der Hochschule	<ul style="list-style-type: none">▷ Beteiligung ist Vermögensverwaltung (keine Personalunion, keine Betriebsaufspaltung): Gewinnausschüttung ist nicht steuerbar.▷ Beteiligung ist BgA: Gewinnausschüttung unterliegt im Umfang von 5 % der Besteuerung.	Körperschaftsteuer auf den Gewinn der KG – vermindert um einen Freibetrag von 3.835 € – 15 % zuzüglich 5,5 % Solidaritätszuschlag auf die Körperschaftsteuer.
Kapitalertragsteuerliche Konsequenzen für Gewinnausschüttung	<p>Nur auf den ausgeschütteten Gewinn der GmbH fällt KapESt. von 20 % (ab 2009: 25 %) zuzüglich Solidaritätszuschlag an.</p> <ul style="list-style-type: none">▷ Beteiligung ist Vermögensverwaltung: KapESt. ist nur zur Hälfte (nach 2007: zu 60 %) abzuführen (§ 44a Abs. 8 Satz 1 EStG). Der KapESt.-Satz beläuft sich damit ab 2008 auf 15 %.▷ Beteiligung ist BgA: KapESt. (in Höhe von 20 %, ab 2009: 25 %) wird als Steuervorauszahlung zur Gänze verrechnet, aber Gewinntransfer von BgA „Beteiligung“ in die hoheitliche Sphäre unterliegt einer definitiven KapESt. von 10 % (ab 2009: 15 %).	