



Verein zur Förderung des deutschen und internationalen Wissenschaftsrechts e.V.

Steuert das Steuerrecht die Hochschulmedizin?

Michael Tustanowski, Director
8./9. Juni 2009

TAX

Agenda

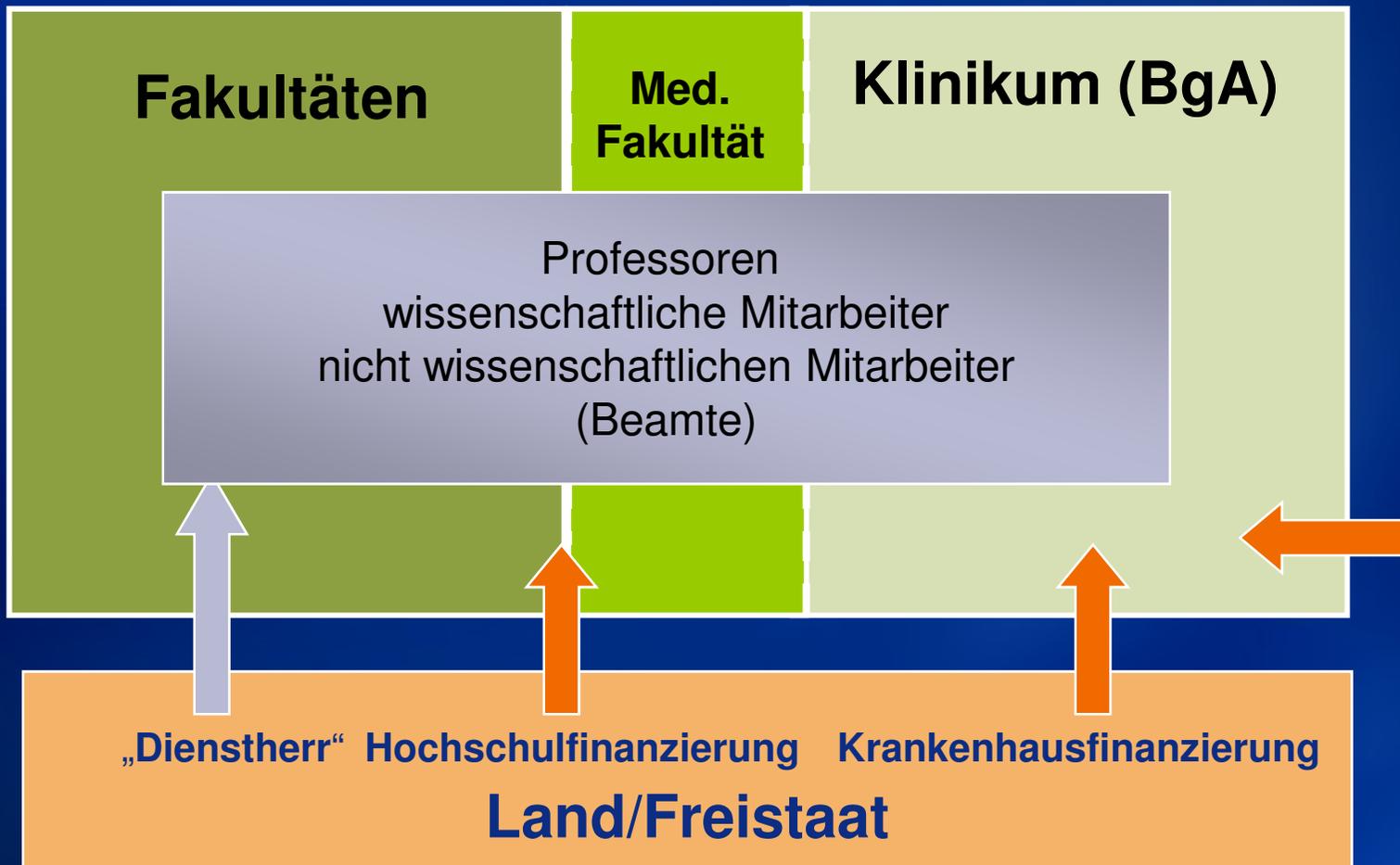
1. **Integrationsmodell – Formen**
2. **Ausgangslage**
3. **Rahmenbedingungen**
 - Rechtsentwicklung
 - Forschung
4. **Steuerrechtliche Fragestellungen**
 - Grundsatzfragen
 - Begriffe (vGA, unentgeltliche Wertabgabe)
5. **Steuerrechtliche Folgen interner Leistungen - Fallbeispiele**
6. **Resümee**

1. Integrationsmodelle (Formen)

- **Universitätsklinikum als Teil der Universität (Historie)**
- **eigenständige KdöR (einschließlich Medizinische Fakultät)**
- **Med. Hochschule (MH)**
- **Verschmelzung verschiedener Rechtsträger**
- **(Kooperation mit UK in privatrechtlicher Rechtsform)**

2. Ausgangslage Historie

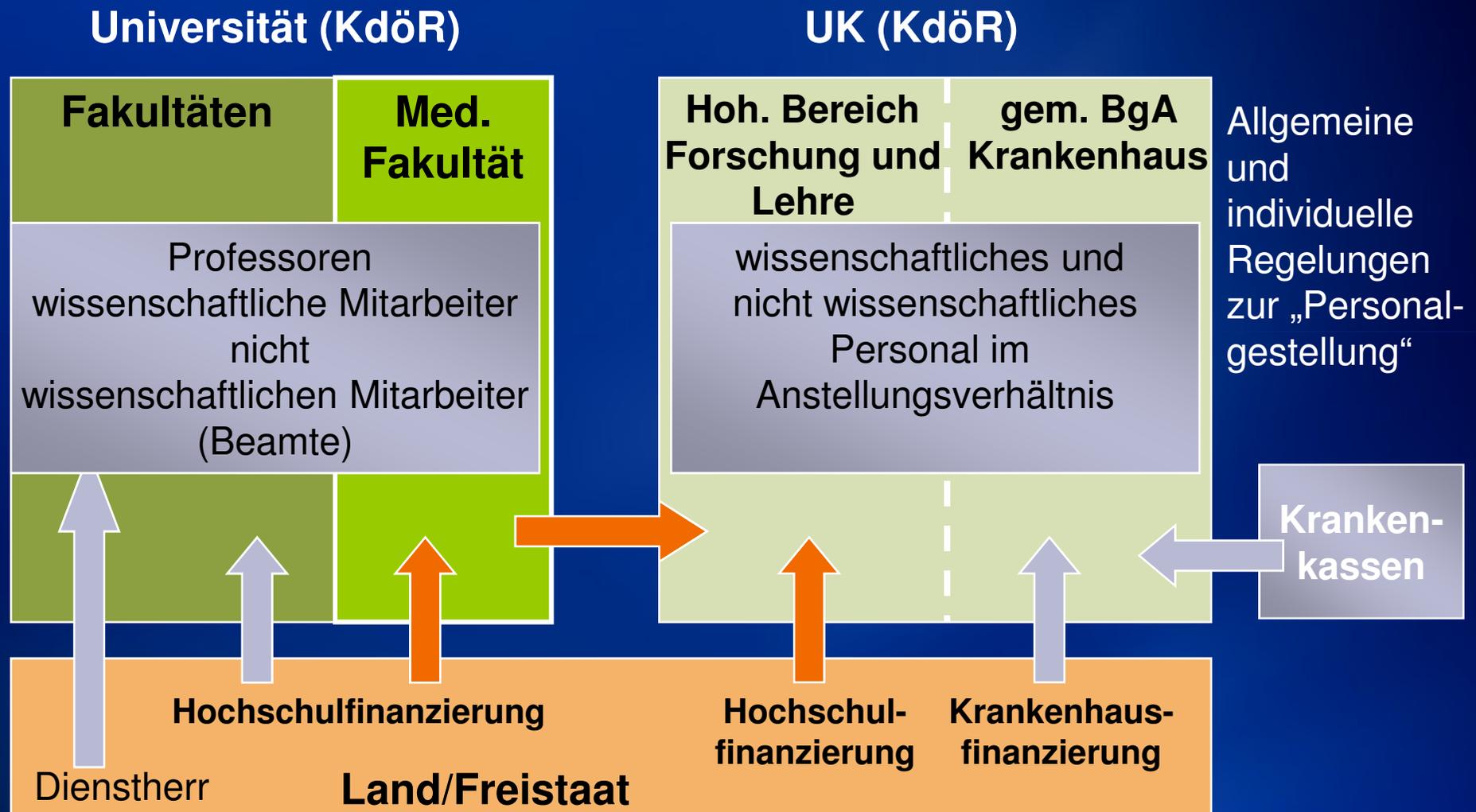
Universität - Körperschaft des öffentlichen Rechts



BgA „Klinikum“:

- Untrennbarkeit
- Überwiegensgrundsätze (R 6 Abs. 3 KStR 2004; H 6 KStH)

2. Ausgangslage gegenwärtige Situation



2. Ausgangslage

Trennungsrechnung

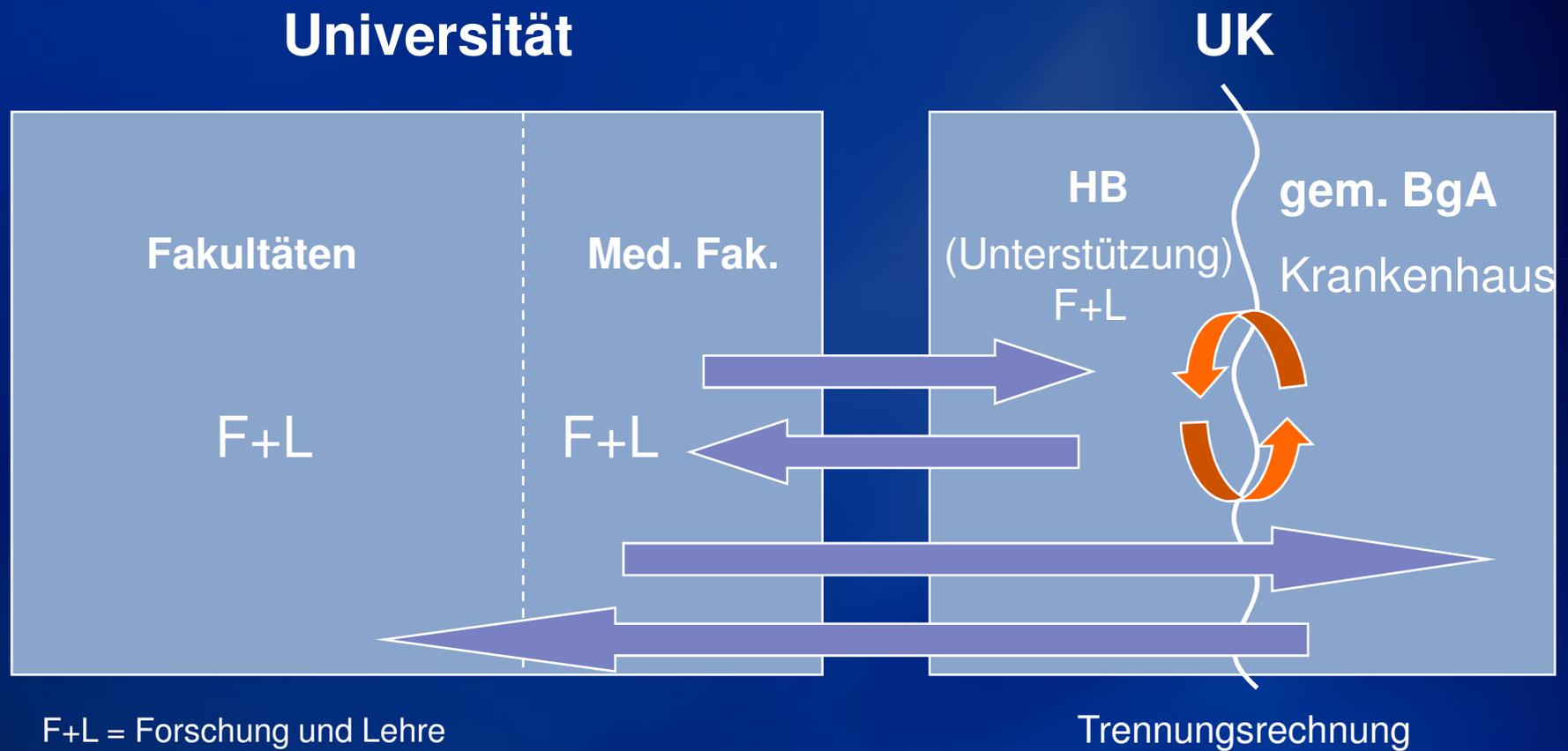
Ziel:

- Abgrenzung der Aufwendungen

Steuerrechtliche Wirkung:

- Wirtschaftliche Trennbarkeit von „einheitlichen“ Tätigkeiten/Bereichen
- Nachvollziehbarkeit der internen Leistungsbeziehungen (Aufwandstrennung oder Leistungsverrechnung)
- Indiz für die Leistungsinhalte
- Indiz für steuerlichen Bemessungsgrundlagen
- Quasi ertragsteuerliche Zuordnungsentscheidung von Vermögensgegenständen (Wirtschaftsgütern)
- Unterschied zwischen Personalzuordnung und Personaleinsatz sichtbar
- Nachvollziehbarkeit der Kalkulation (Erfolgsanteile)

2. Ausgangslage externe Leistungsbeziehungen



2. Zielstruktur

Universität



UK Trennungsrechnung



2. Ausgangslage Personalzuordnung

- Personalzuordnung/Personalstruktur

- Übergang der Dienstherreneigenschaft bei **Beamten** vom Land auf UK
- Zuordnung des **wissenschaftlichen, nicht verbeamteten** Personals zum UK
- Grundsätzliche Zuordnung des **nichtwissenschaftlichen Personals** zum UK

(Altes) Leitbild: Staatsdiener ist im Hoheitsbereich tätig und nur ausnahmsweise in einem wirtschaftlichen Bereich.

Ist das bei allen im Universitätsklinikum tätigen Personengruppen zutreffend?

3. Rahmenbedingungen Forschung

- **Forschung**

- Unmittelbarer, wechselseitiger und untrennbarer Zusammenhang von Medizin und medizinischer Forschung
- Internationalisierung
- Interdisziplinäre Forschung
- Zunehmende Verwertungsorientierung
- Wachsende Anzahl und Formen der Forschungsk Kooperationen, auch mit der Industrie.

3. Rahmenbedingungen Rechtsentwicklung

- **Rechtsentwicklung**

- Rechtsprechung zum notwendigen Hoheitsvermögen (BFH v. 17.5.2000, IR 50-981472)
- Wirkung des europäischen Umsatzsteuerrechts (FG Münster vom 11.12.2008, 5 K 6658/02 U)
- Drei Bereiche im Umsatzsteuerrecht? (EuGH v. 12.2.2009, C-515/07).
- Beihilferecht – Verbot der Quersubventionierung (Gemeinschaftsrahmen für staatliche Beihilfen für Forschung, Entwicklung und Innovation 2006/C 323/01)

4. Steuerrechtliche Fragestellungen

- **Wo liegt das/die steuerliche/n Problem/e?**
 - Steuerrechtliche Struktur der neuen Körperschaft
 - externe Leistungen werden (teils) zu internen „Leistungen“
 - Wie sind diese steuerrechtlich/gemeinnützigkeitsrechtlich (beihilferechtlich) einzuordnen?

4. Grundsatzfragen steuerrechtliche Struktur

Hoheitsbereich Forschung und Lehre		BgA Krankenhausbereich		
		Vermögensverwaltung		Vermögensverwaltung
BgA - Dienstleistungen - Beteiligungen (Betriebsaufspaltung)	BgA Auftragsforschung	BgA Weiterbildung ZB?	Auftragsforschung	wGB* - Dienstleistungen - Beteiligungen (Betriebsaufspaltung)

Geltung des Gemeinnützigkeitsrechts

- 4SphärenVermögensverwaltung
- zeitnahe Mittelverwendung
- § 68 Nr. 9 AO vs. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG

Kapitalertragsteuer
Erfolgsermittlung

* wGB = wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

4. Grundsatzfragen

Umfang des BgA Krankenhaus

- **Abgrenzungskriterien**

Vermögenszuordnung
(Trennungsrechnung)

und/oder

„eng verbundene“ Umsätze
(funktionale Betrachtung)

4. Grundsatzfragen

Leistungsdifferenzierung

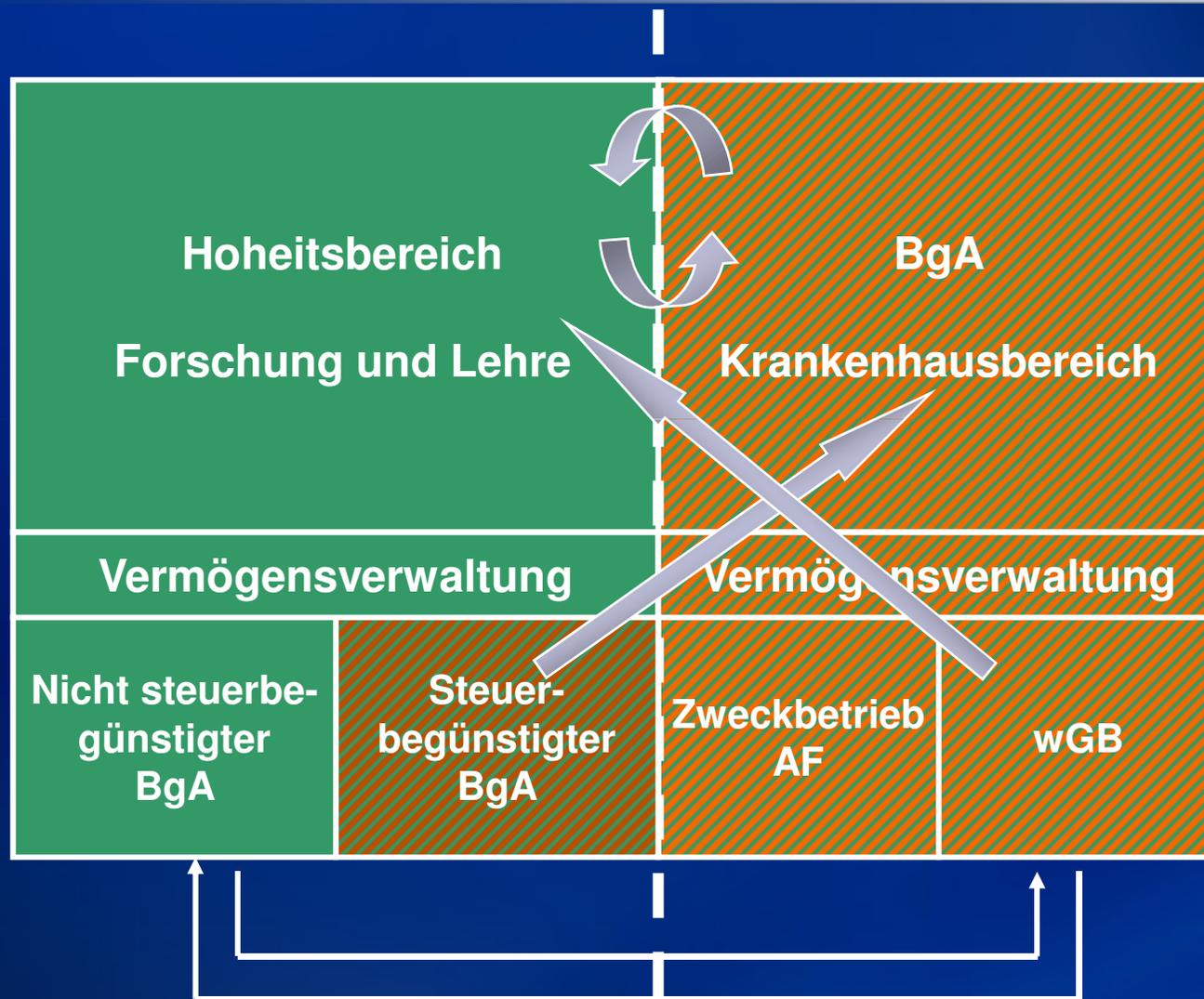
- **Differenzierung der Leistungen in:**
 - Personalgestellung
 - Dienstleistungen (Laborleistungen, Auftragsforschung, Anwendungsbeobachtungen)
 - Überlassung von Gebäuden und Gegenständen sowie sonstiger Infrastruktur (kurzfristig, langfristig)
 - Lieferung von Gegenständen

Warum?

Unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung, z.B.:

- „Freie“ Personalzuordnung bei KdöR (Abschn. 23 Abs. 15 UStR 2008)
- „Dienstleistungsentnahme“ als spezielle Form der unentgeltlichen Wertabgabe - unabhängig vom Vorsteuerabzug
- Steuerbefreiungen im Umsatzsteuerrecht (z.B. 4 Nr. 14/16 UStG)

4. Grundsatzfragen steuerr. Qualifizierung interner Leistungen



4. Grundsatzfragen Ertragsteuerliche Behandlung

● Besonderheiten bei KdÖR

- Trennungstheorie (BFH v. 24.4.2002, IR 20/01)
- Vermögenszuordnung (R 4.2 EStR)
- („Freie“ Personalzuordnung ?)
- Vermögens- und Leistungstransfer zwischen BgAs (R 33 Abs. 4 KStR 2004),
(H 33 „Überführung von Wirtschaftsgütern“ KStH 2006)
- Anwendung der Regelungen über vGA und verdeckte Einlagen
- Kapitalertragsteuer (Ausschüttungsfiktion)

aber

- Erfolgsermittlung – Anwendung der „Gewichtungstheorie“
(„Zusatzkostenprinzip“) (R 33 KStR 2004, BFH v. 27.03.1991 –
BStBl 1992 II S. 103)

4. Ertragsteuerliche Begriffe

- **verdeckte Gewinnausschüttung**
 - Definition
 - Trennungstheorie
 - Leistungen zwischen den BgAs
 - Kapitalertragsteuer

4. Ertragsteuerliche Begriffe

- **verdeckte Gewinnausschüttung**

- Definition: (R 36 Abs. 1 KStR 2004)

„Eine vGA im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und sich auf den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG (*Gewinn*) auswirkt und nicht auf einen den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht.“

4. BgA als „virtuelle Kapitalgesellschaft“

- R 33 Abs. 1 KStR – fiktive Verselbständigung des BgA für Zwecke der Einkommensermittlung (BFH v. 8.11.1989, BStBl. II 1990, 242)
- BgA ist selbständiges Steuersubjekt in Gestalt KapG und Trägerkörperschaft als deren Alleingesellschafter (BFH 10.7.1996, BStBl. II 1997, 230)
- **Folge:**
 - Steuerliche Anerkennung der Regelungen zwischen Trägerkörperschaft und BgA (z. B. Überlassung WG, aber klar und eindeutige Regelung für die Zukunft mit angemessenem Entgelt)
 - Anwendung der Regelungen über
 - außerbetrieblich veranlasste Vermögensminderungen - verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 KStG) (KESt)
 - Vermögensmehrungen - verdeckte Einlagen (BFH v. 9.8.1989, BStBl. II 1990, 237) (Einlagekonto)

4. Vermögenszuordnung zum BgA

Maßstab:

Umfang der eigenbetrieblichen Nutzung (R 4.2 EStR 2004)

- notwendiges Betriebsvermögen: Nutzung > 50 %
- notwendiges Privatvermögen: Nutzung < 10 %
- gewillkürtes Betriebsvermögen: Nutzung 10 - 50 %

Ausnahme:

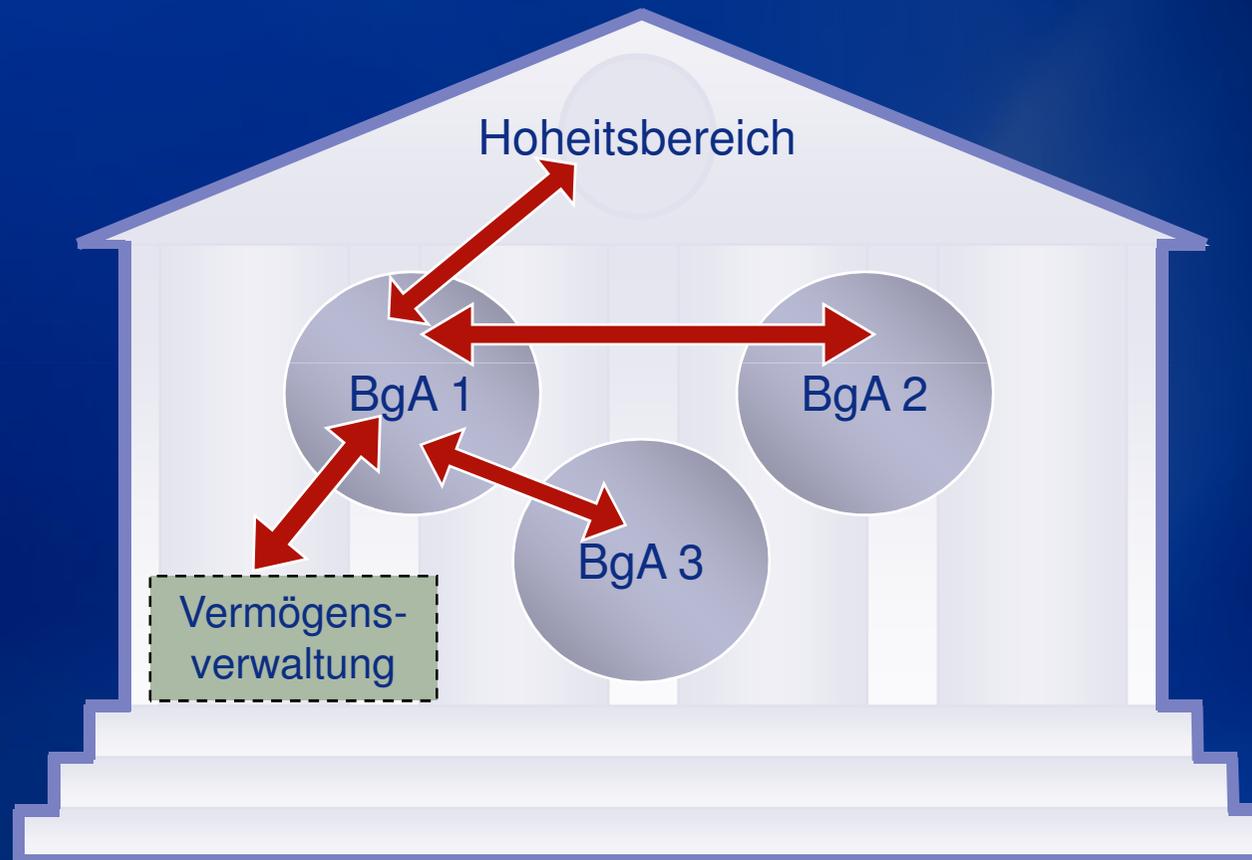
- Notwendiges Hoheitsvermögen (BFH v. 17.5.2000, DStR 2000, S. 1471)

4. Betriebsvermögen - funktionale Betrachtung

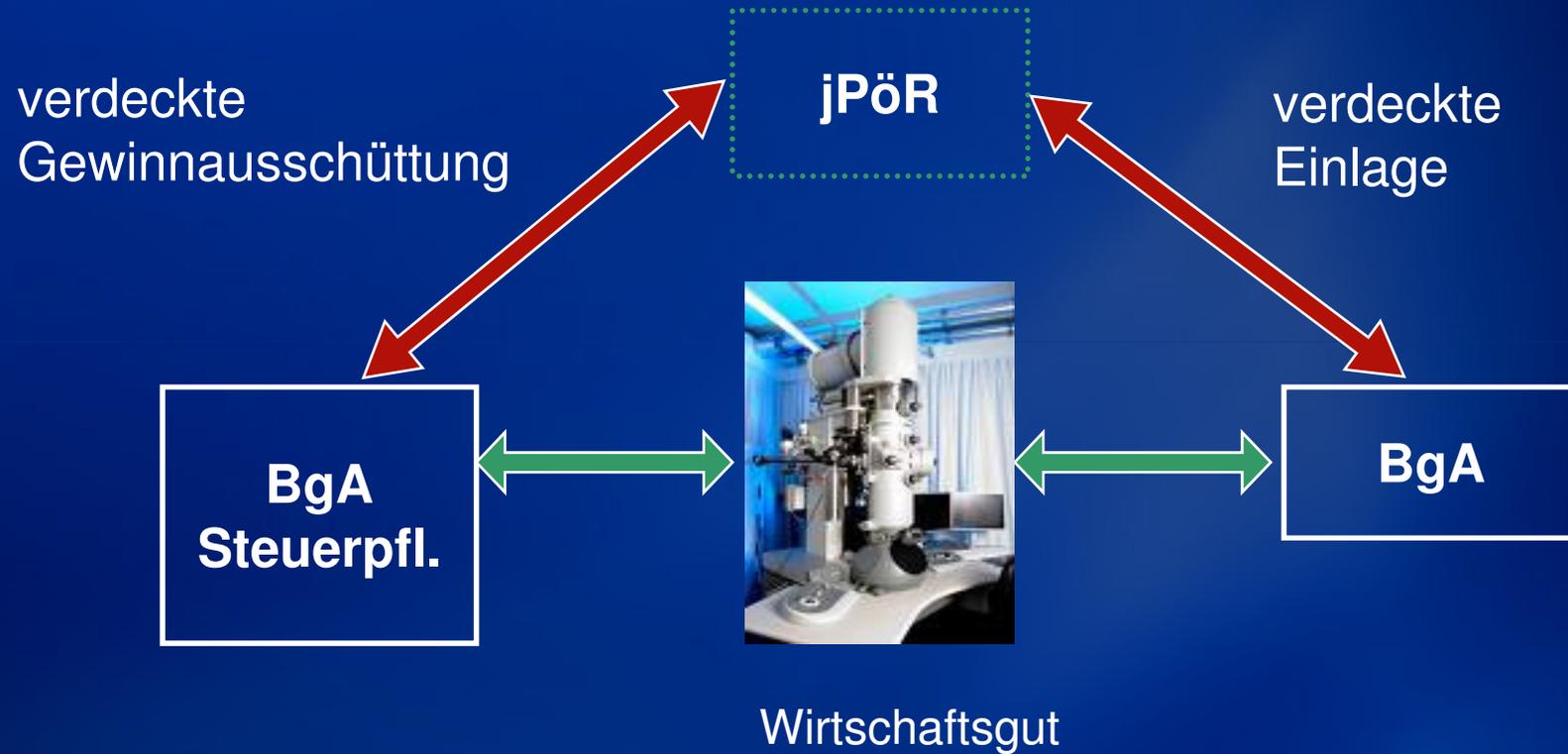
- **notwendiges Betriebsvermögen**

- alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb i.d.S. unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind
- wesentliche Betriebsgrundlage stets - auch **ohne ausdrückliche** Widmung - notwendiges Betriebsvermögen (BFH v. 14.3.1984, BStBl. II 1984, 496), keine steuerwirksame miet-/pachtweise Überlassung an den BgA
- notwendiges Betriebsvermögen des BgA steht nicht entgegen, dass sich das Wirtschaftsgut räumlich im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft befindet (BFH v. 27.6.2001, BStBl. II 2001, 773)
- **Grenze:** Einsatz der Wirtschaftsgüter zur Ausübung hoheitlicher Gewalt (**notwendiges Hoheitsvermögen**) (BFH v. 17.5.2000, BStBl. II 2001, 558)

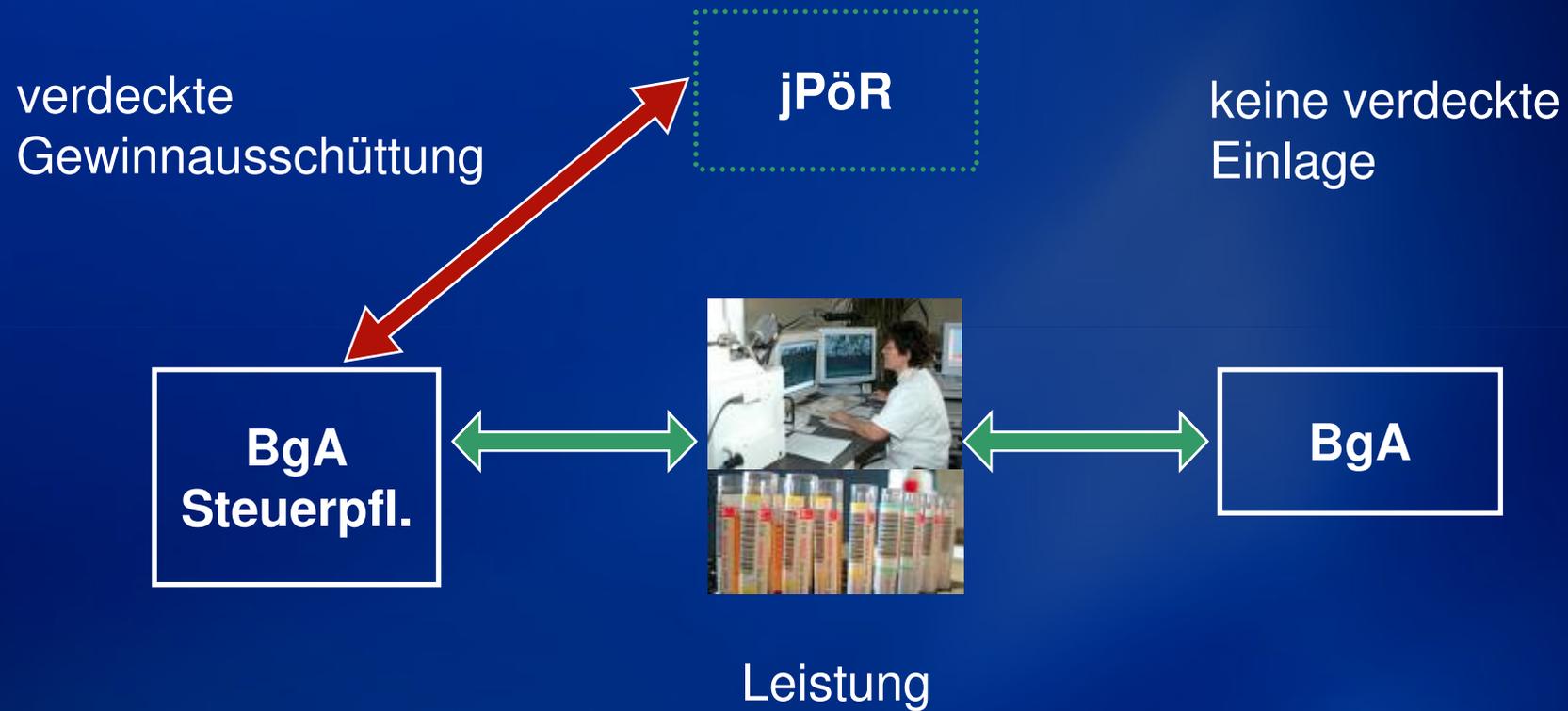
4. Transfer von Wirtschaftsgütern/Leistungen



4. Transfer von Wirtschaftsgütern



4. Transfer von Leistungen



4. Kapitalertragsteuer und BgA

Einkunftstatbestand (§ 20 Abs. 1, Nr. 10b Satz 1 und 4 EStG)

der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und vGA eines ... BgA i.S.d. § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der

- den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt oder
- Umsätze > 350.000 Euro im Kalenderjahr oder einen Gewinn > 30.000 Euro im Wirtschaftsjahr hat



Folge des Trennungsprinzips

Steuersatz: 15 % !

4. Umsatzbesteuerung Unentgeltliche Wertabgaben

- unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 1b, 9 a Nr. 1 und 2 UStG)
 - Definition
 - Besonderheiten bei KdöR
 - Tatbestände entsprechend:
 - Lieferung
 - sonstige Leistungen unter Verwendung von Wirtschaftsgütern
 - sonstige Leistungen, unabhängig von der Verwendung von Wirtschaftsgütern
 - (Kombination der letzten beiden Alternativen)

4. Unentgeltliche Wertabgabe

Definition

- Als unentgeltliche Wertabgabe wird die Lieferung eines Gegenstandes (§ 3 Abs. 1b UStG) oder die Erbringung einer sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9a UStG) bezeichnet, die ohne Erlangung einer Gegenleistung oder in den nicht unternehmerischen Bereich der KdöR erfolgt.
- Unentgeltliche Wertabgaben aus dem **Unternehmen** werden, soweit sie in der **Abgabe von Gegenständen** bestehen, den entgeltlichen Lieferungen und, soweit sie in der Ausführung von **sonstigen Leistungen** bestehen, den entgeltlichen sonstigen Leistungen gleichgestellt (Abschnitt 24a UStR 2008).

4. Umfang des Unternehmens bei KdöR

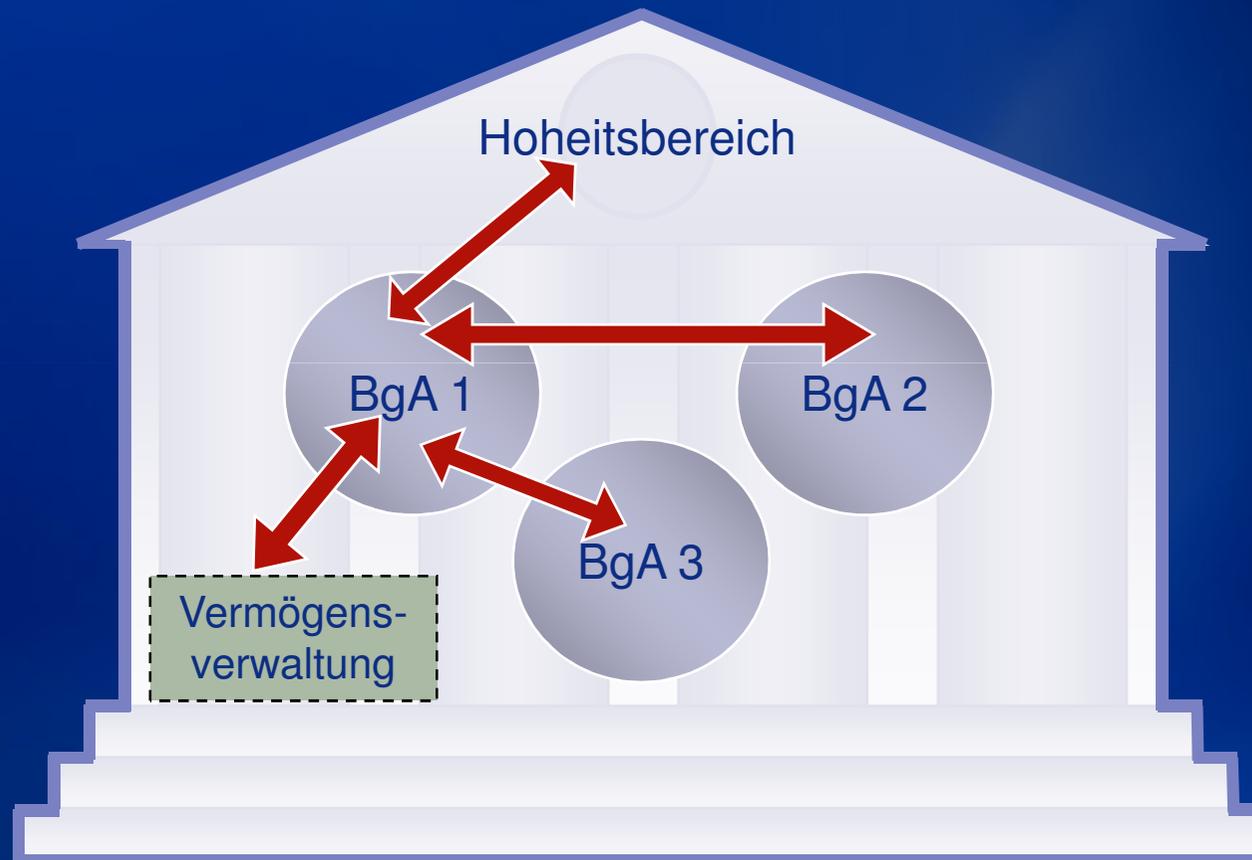
Unternehmer ist nach deutschem Recht, wer

- eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit
- zur Erzielung von Einnahmen
- selbständig und nachhaltig ausübt



juristische Personen des öffentlichen Rechts sind grds. nur Unternehmer im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art

4. Interne Leistungsbeziehungen bei KdöR



4. Interne Leistungsbeziehungen bei KdöR

Wer „leistet“ intern an wen?

- **Leistung BgA an anderen BgA → nicht steuerbarer Innenumsatz**
- **Leistung aus dem Hoheitsbereich an BgA → nicht steuerbarer Innenumsatz**
- **Leistung BgA an Hoheitsbereich → unentgeltliche Wertabgabe → Umsatzsteuerbarkeit, ggf. Steuerbefreiung**

4. Unentgeltliche Wertabgabe - Alternativen

- Was wird geleistet?

Sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9a Alt. 1 und 2 UStG)

Alt. 1

Verwendung eines zum Unternehmen gehörenden Gegenstandes, der zum **Vorsteuerabzug berechtigt** hat, für Zwecke außerhalb des Unternehmens.

Alt. 2

unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen → **Vorsteuerabzugsberechtigung nicht erforderlich!**

5. Fallbeispiele

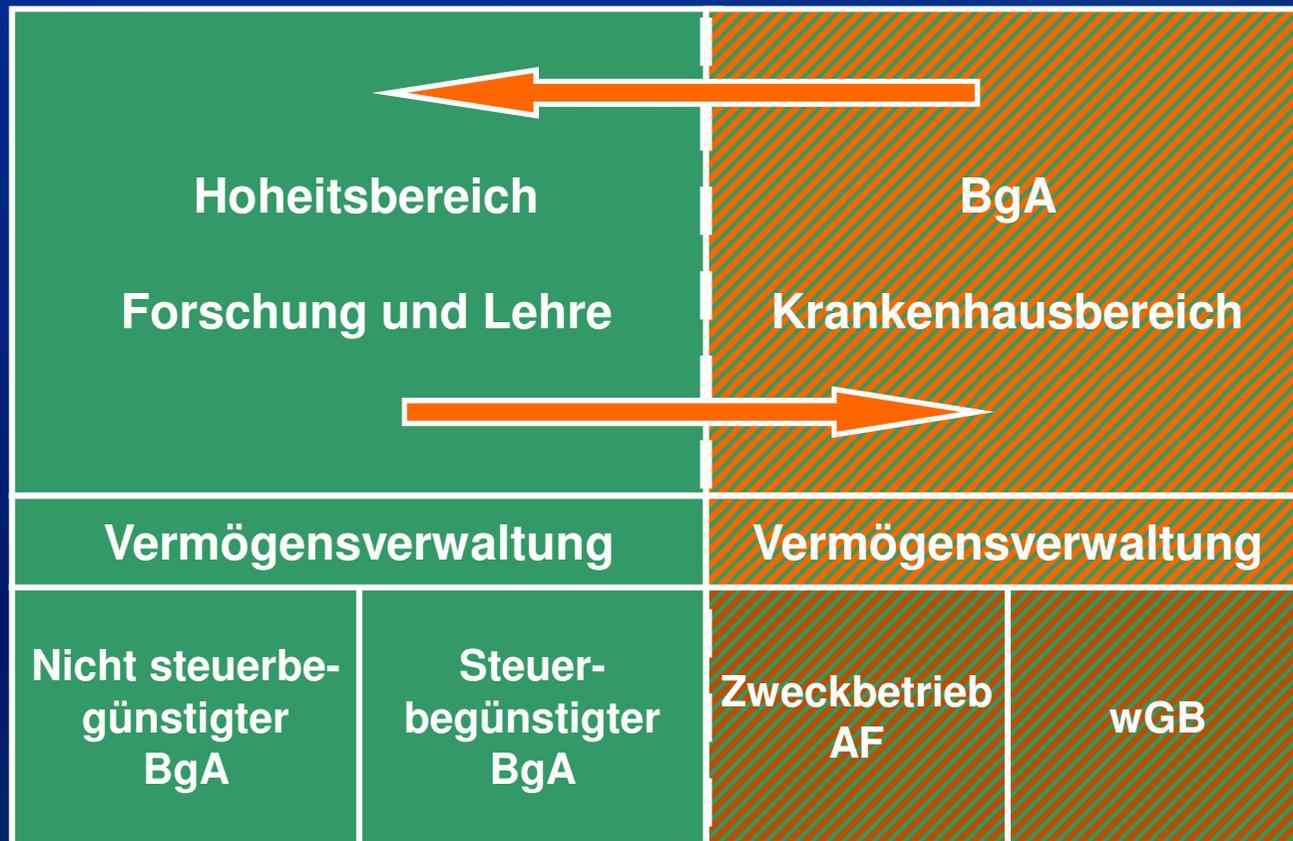
Fallbeispiele (1)

Prof. XY ist leitender Angestellter des UKL, Chefarzt der Onkologie, hält drei Vorlesungen wöchentlich und Leiter von:

- drei öffentlich geförderten Forschungsprojekten (ohne Verwertungsabsicht)
- zwei AF - Projekten sowie von
- zwei Medikamentenstudien (Anwendungsbeobachtung).

Zur Realisation seiner Projekte/Studien nutzten er und die Projektteams die Infrastruktur des UKL insbesondere die Leistungen der verschiedenen Labore sowie nicht wissenschaftliches Personal (Pflegepersonal).

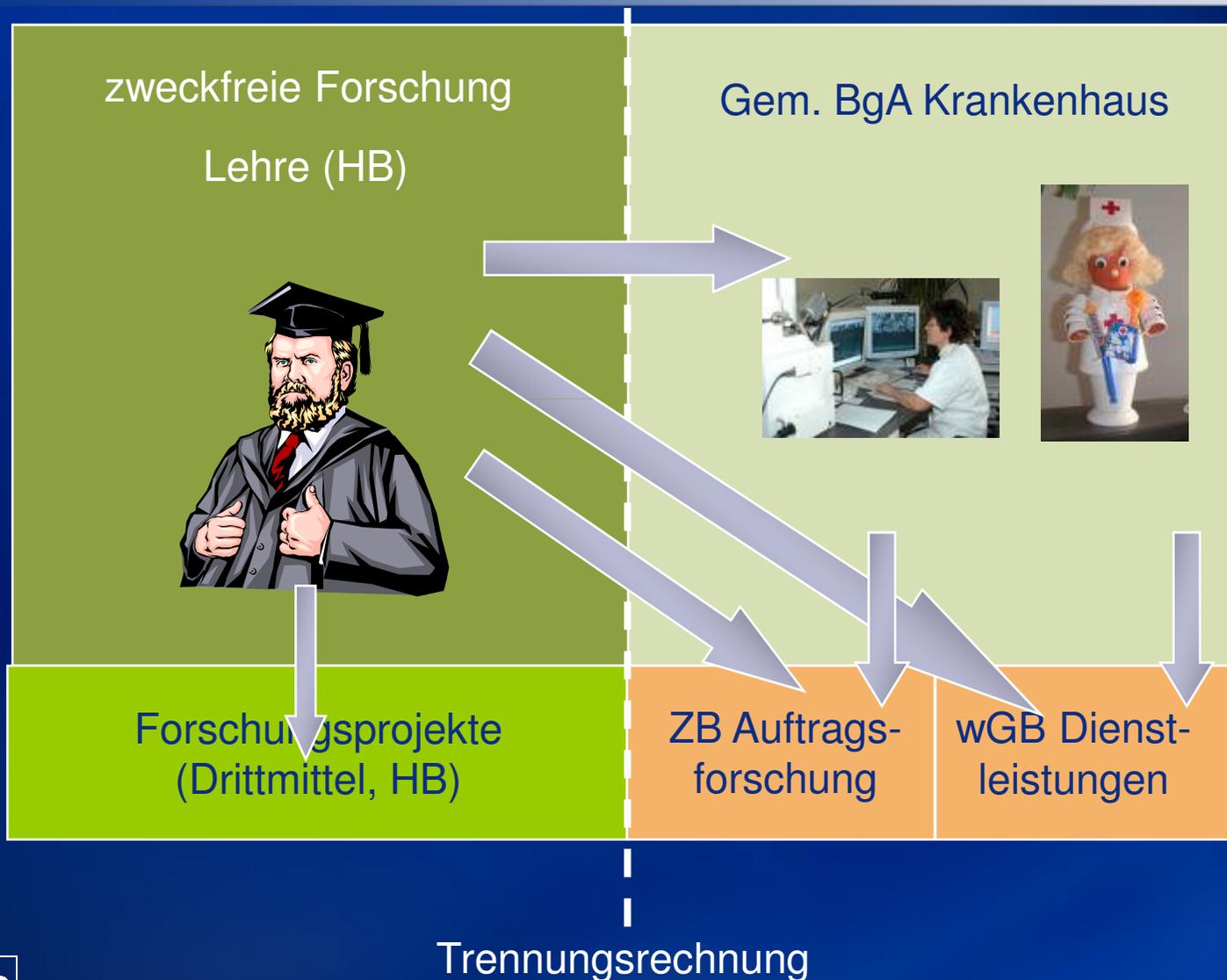
5. Fallbeispiel I Leistungsrichtung



- Zuordnung des Personals
- Zuordnung der Vermögensgegenstände
- Art der Leistung

5. Fallbeispiel I

Folgen der Personalzuordnung (a)



5. Fallbeispiele

- **Fallbeispiel (1/a)**

Leistungsabgabe vom Hoheitsbereich an verschiedene BgA.

- Keine ertragsteuerlichen Folgen, da Leistung aus HB
- Ggf. Einlage?
- Keine unentgeltlichen Wertabgaben, da Leistung aus dem nichtunternehmerischen Bereich

5. Fallbeispiel I

Folgen der Personalzuordnung (b)



5. Fallbeispiele

- **Typische Fallbeispiele (1/b)**

Leistungsabgabe vom gem. BgA Krankenhaus an HB, an ZB AF (als Teil des gem. BgA) sowie an wGB DL (als Teil des BgA Krankenhaus).

- Ggf. VGA, aber keine ertragsteuerlichen Folgen, da Leistung aus steuerbegünstigten BgA Krankenhaus erfolgen.
- Keine Kapitalertragsteuer.
- Unentgeltliche Wertabgaben, soweit Leistungen an den HB erfolgen, da Leistung aus dem unternehmerischen Bereich in den nichtunternehmerischen Bereich erbracht werden.
- Keine Steuerbefreiung gemäß 4 Nr. 14/16 UStG, da Leistungen nicht mit einer Heilbehandlung im Zusammenhang stehend.

5. Fallbeispiel I

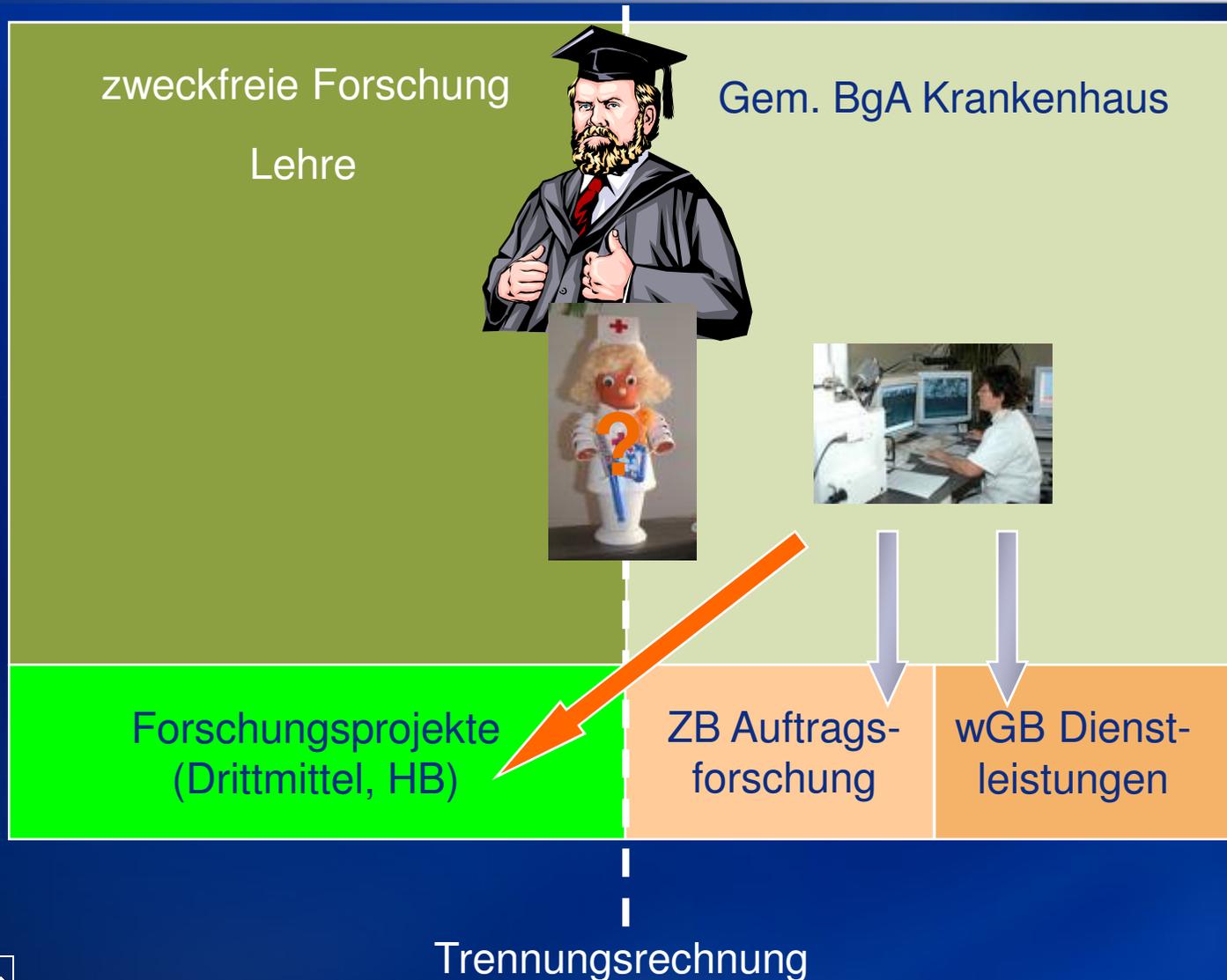
Personalzuordnung (c)



Trennungsrechnung

5. Fallbeispiel I

Personalzuordnung (d)



5. Fallbeispiele

● Typische Fallbeispiele (1/d)

- Infolge anteiliger steuerlicher Zuordnung des Prof. keine Leistungen zwischen gem. BgA Krankenhaus und HB.
- Keine VGA soweit Leistungen innerhalb des BgA
- Ggf. VGA, aber keine ertragsteuerlichen Folgen, soweit Leistungen aus dem steuerbegünstigten BgA an HB erbracht werden.
- Innerhalb des BgA Krankenhaus keine Leistungen an ZB oder wGB ggf. Problem der Aufwandszuordnung.
- Keine unentgeltlichen Wertabgaben soweit Leistungen an ZB oder wGB innerhalb des Unternehmens.
- Unentgeltliche Wertabgaben, soweit Leistungen an HB und eine Dienstleistung im Sinne des § 3 Nr. 9a Nr. 2 UStG vorliegt.
- Keine Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 14/16 UStG, da Leistungen nicht mit einer Heilbehandlung im Zusammenhang stehend.

Problem: Steuerrechtliche Zuordnung des nicht wissenschaftlichen Personals des UK, Leistungsgegenstand.

5. Fallbeispiele

- **Fallbeispiel (2)**

Das im Rahmen der Auftragsforschung angeschaffte Elektronenmikroskop wird zu 20 % zur studentischen Ausbildung, zu 30% im Rahmen des Krankenhauses und zu 15% für Dienstleistungen eingesetzt.

Die Anschaffung des Elektronenmikroskops erfolgte unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs.

5. Fallbeispiel 2 a



5. Fallbeispiele

- **Fallbeispiel (2 a)**

20% Nutzung zur studentischen Ausbildung

VGA ggf. dem Grunde nach, aus steuerbegünstigtem Bereich, daher keine ertragsteuerlichen Konsequenzen. Zulässige Mittelverwendung. Unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

30% Nutzung im Rahmen des Krankenhauses

Keine VGA; Vorsteuerberichtigung gemäß § 15 a UStG.

15% Nutzung für Dienstleistungen

Keine VGA. Problem der Mittelverwendung (Gemeinnützigkeitsrecht).

Keine unentgeltliche Wertabgabe.

5. Fallbeispiele

- **Fallbeispiel (3) „Konfusions-Modell“**

Das Institut A der Medizinischen Fakultät ist führend in der Diagnostik genetisch bedingter Krankheiten. Es unterhält spezifische diagnostische Labore, eine Datenbank und umfangreiches Know-how, das aus früherer Forschungstätigkeit gewonnen wurde und bisher für diagnostische Dienstleistungen an:

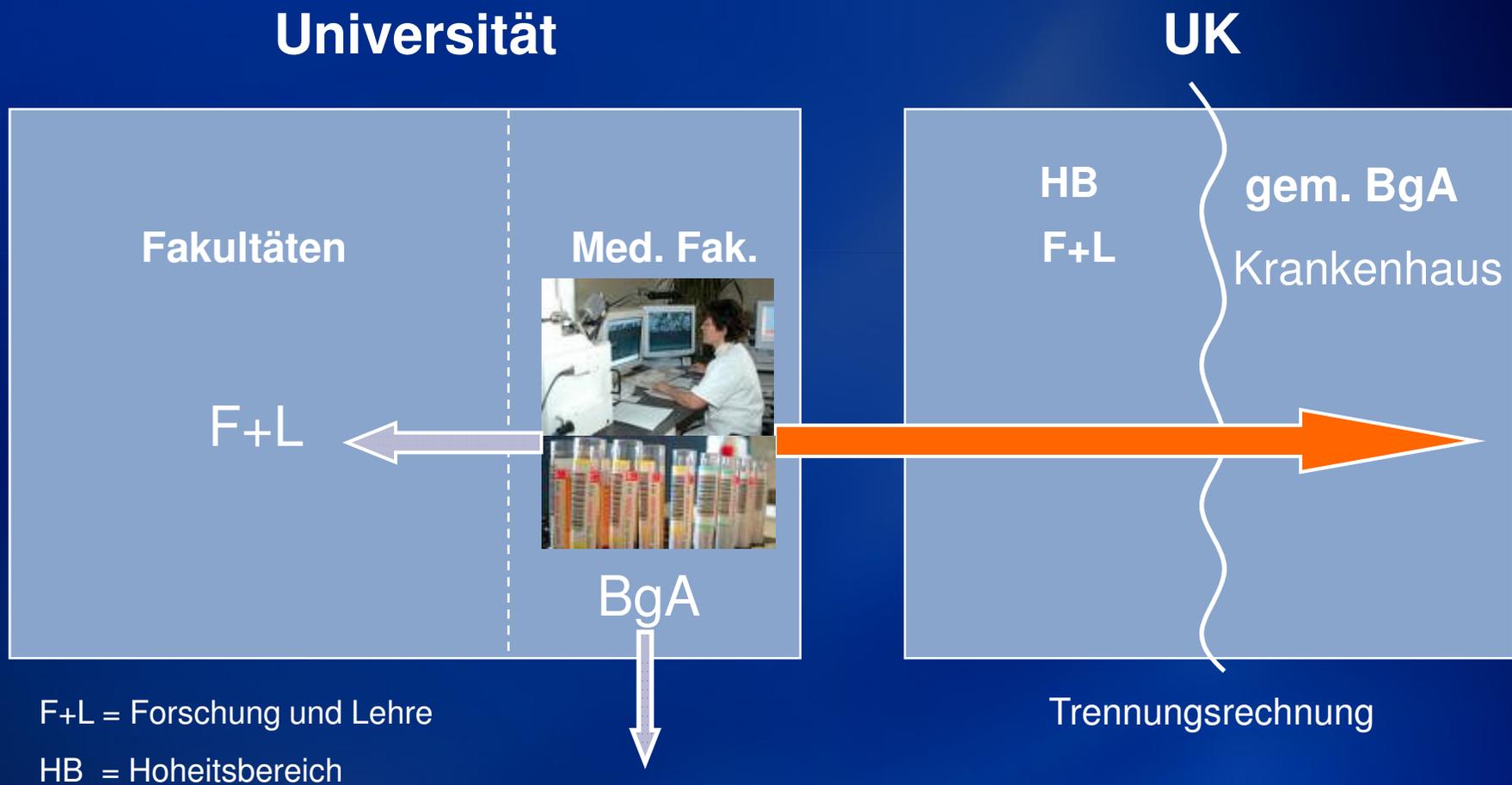
- das UKL (60%)

- die Industrie (20%) und

- die Forschung der Universität (20%)

verwandt wurde. Im Zusammenhang mit der Umsetzung des Integrationsmodells wird das Institut dem Krankenhausbereich des UKL zugeordnet. Die Leistungen an das UKL wurden nicht als Beistandsleistungen behandelt.

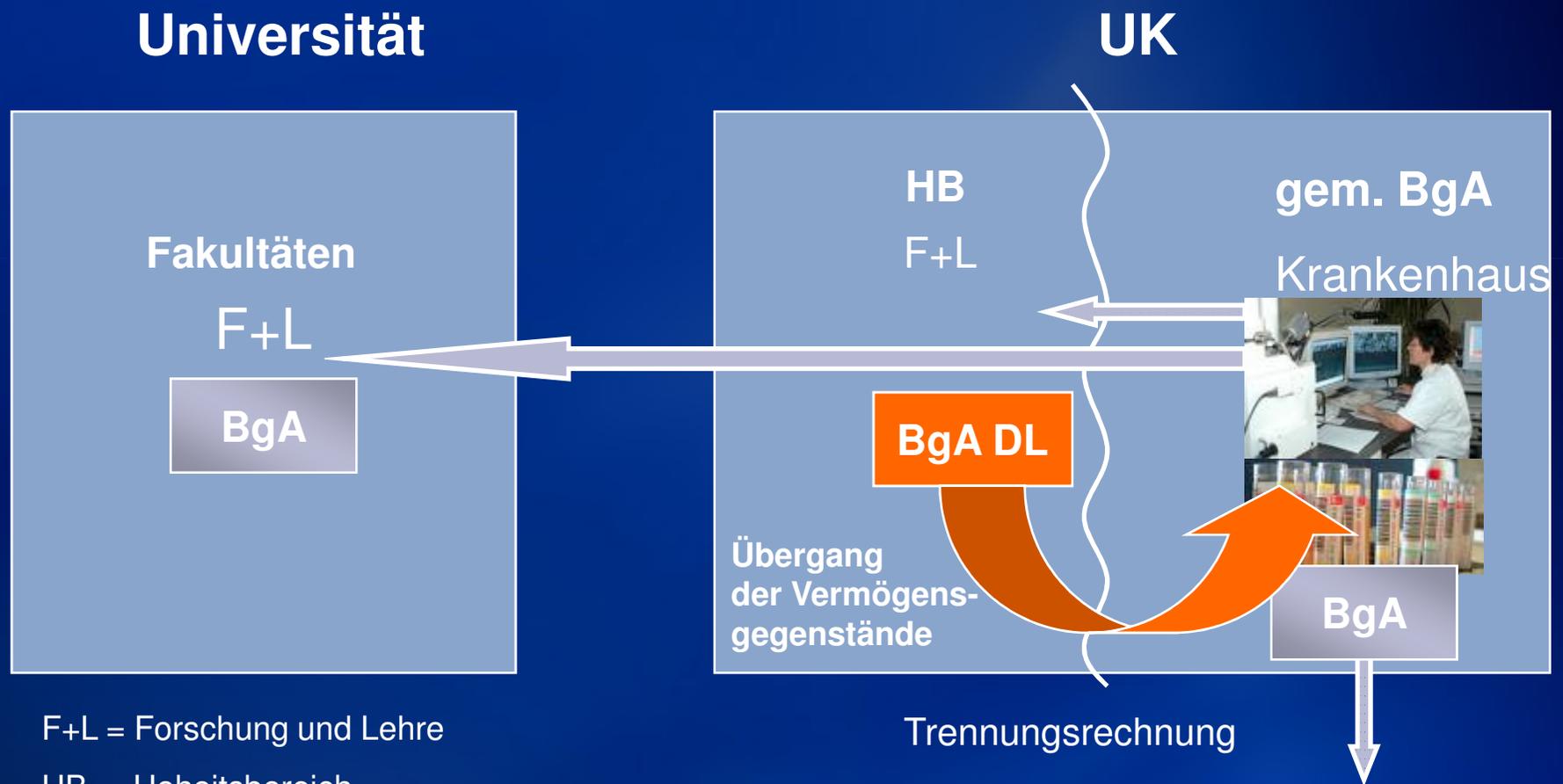
5. Fallbeispiele (3)



F+L = Forschung und Lehre

HB = Hoheitsbereich

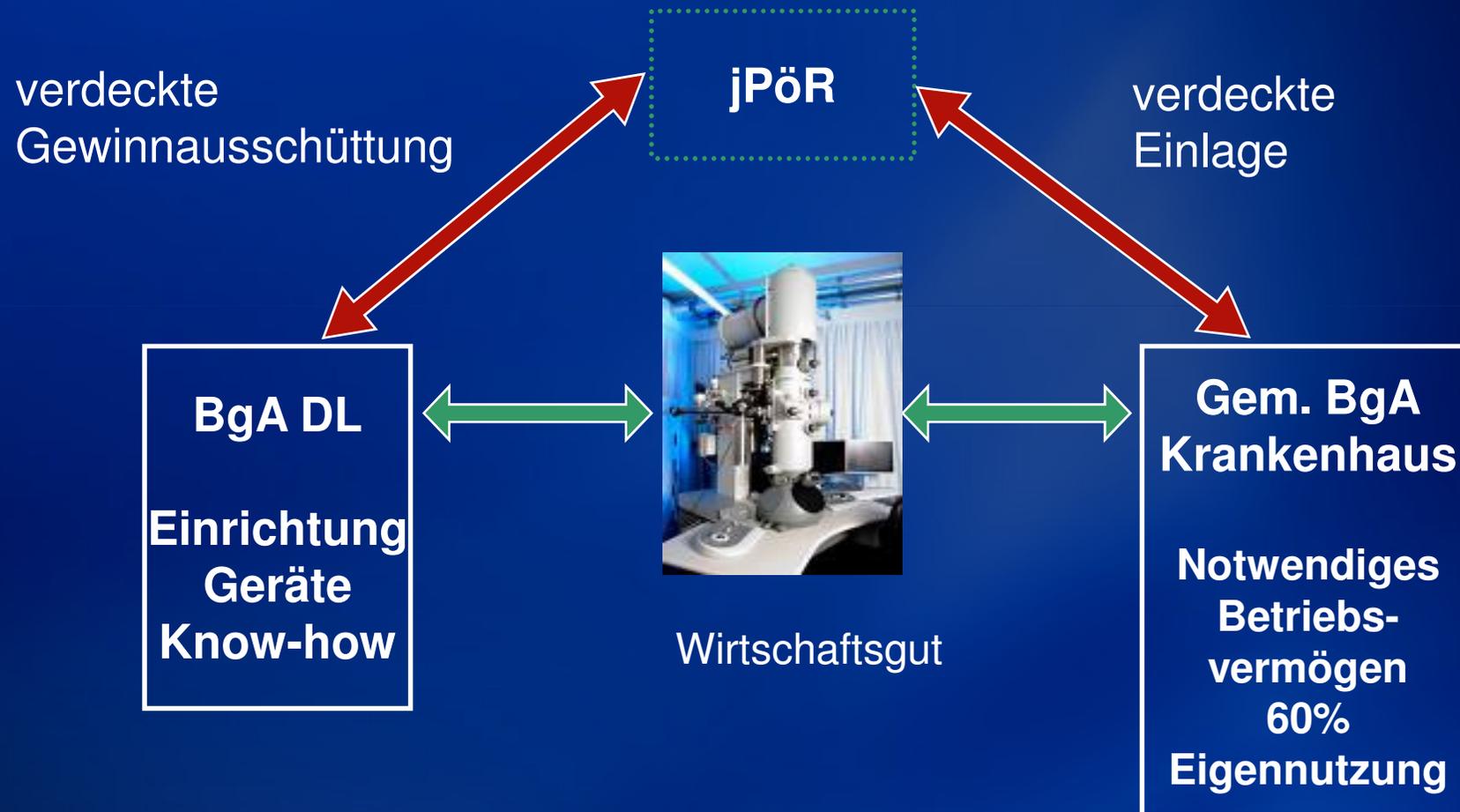
5. Fallbeispiele (3)



F+L = Forschung und Lehre

HB = Hoheitsbereich

5. Fallbeispiel (3)



5. Fallbeispiel (3)

Ertragsteuer und Umsatzsteuer sind betroffen.

Steuervermeidungsstrategie?

Es kommt auf den konkreten Einzelfall an!

Sie können nur handeln, wenn das Problem erkannt wurde !

6. Resümee

Die Suche nach der optimalen Organisationsform sollte:

nicht vorrangig/ausschließlich steuerlich determiniert sein.

Jedoch begleitet werden von:

- einer exakten steuerlichen **Analyse** der Ausgangs- und der Zielstruktur
- der Einbeziehung **aller** Lösungsmodelle
- **einer verbindliche Auskunft**, in der **alle** Sachverhalte zutreffend dargestellt und zu Zweifelsfragen abschließend Stellung genommen wird:
 - Steuerliche Struktur des UK
 - Kriterien für die anteilige Personalzuordnung und Leistungsdifferenzierung
 - System der Erfolgsermittlung der BgA
 - Anerkennung von „Vereinbarungen“ zwischen HB-BgA, BgA-BgA
 - Anteilige Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Unternehmen
- der Berücksichtigung der Rechtsentwicklung im Europäischen (Wirtschafts-)Raum.



Kontakt:

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Michael Tustanowski

T +49 89 9282 1077

mtustanowski@kpmg.com

www.kpmg.de

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

© 2009 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International, einer Genossenschaft schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. KPMG und das KPMG-Logo sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.