



## BAKER TILLY ROELFS

Baker Tilly Roelfs  
Steuerberatungsgesellschaft mbH  
Calwer Straße 7  
70173 Stuttgart  
Tel. +49 711 933046-0  
Fax +49 711 933046-221  
info@bakertilly.de  
www.bakertilly.de

**Ursula Augsten**  
Durchwahl: - 200  
Ursula.Augsten@bakertilly.de  
855999  
3441196v1

Baker Tilly Roelfs Steuerberatungsgesellschaft mbH  
Calwer Straße 7, 70173 Stuttgart

Landkreis Böblingen  
Herr Markus Erm  
Amt für Finanzen  
Parkstraße 16  
71074 Böblingen

30. September 2014

### **Zuwendungen des Landkreises an die Kliniken; umsatzsteuerliche Beurteilung**

Sehr geehrter Herr Erm,

an unseren Partnerkollegen Herrn Thiele haben Sie die Fragestellung gerichtet, ob die Zuwendungen des Landkreises an Kliniken eine Umsatzsteuerpflicht auslösen. Hintergrund der Anfrage ist, dass die Finanzverwaltung in Baden-Württemberg teilweise bei anderen Organisationen die Zuschusszahlungen nicht mehr als echte und damit nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse anerkennt, sondern davon ausgeht, dass es sich um sogenannte unechte Zuschüsse handelt, die zur Umsatzsteuerpflicht führen, da ein Leistungsaustausch angenommen wird.

Der Landkreis betraut den Klinikverbund Südwest mit der Leitung der Kliniken und der Förderung des Gesundheitswesens (Betrauungsakt vom 03.01.2014) damit verbunden sind Zuwendungen an die Kliniken, ein Zuwendungsbescheid im steuerlichen Sinne ist nicht ausdrücklich eingeschlossen.

Ergänzend regelt der Konsortialvertrag vom August 2006, dass jeder Landkreis die Finanzierung seiner Krankenhäuser selbst trägt. Den Konsortialvertrag haben die Kliniken mitgezeichnet.

#### **1) Grundvoraussetzungen der Behandlung als echter Zuschuss**

Echte Zuschüsse liegen grundsätzlich vor, wenn die Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden. D.h. die Zahlungen dürfen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern werden unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt, weil z.B. der leistende Unternehmer einen Anspruch auf die Zahlung hat oder weil zur Erfüllung öffentlich rechtlicher Verpflichtungen bzw. im überwiegenden öffentlichen Interesse an ihn gezahlt wird (A 10.2. Abs. 7 Sätze 1-2 UStAE).

Daraus folgt, dass echte Zuschüsse immer dann vorliegen, wenn Zahlungsempfänger (hier die Kliniken) die Zahlungen lediglich erhalten um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden,

Gesellschaftssitz Düsseldorf • Amtsgericht Düsseldorf HRB 52338 • info@bakertilly.de • www.bakertilly.de  
Geschäftsführer: Johannes Herbold • Wolfgang Richter

Berlin • Dortmund • Düsseldorf • Frankfurt a. M. • Hamburg • Leipzig • München • Nürnberg • Schwerin • Stuttgart

überhaupt eine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgabe (hier: Gesundheitsfürsorge) erfüllen zu können. Deshalb sind seit jeher Zahlungen echte Zuschüsse, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu einer Forderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden (BFH vom 13.11.1997, BStBl 1998 II S. 169).

Die Zuschüsse an das Krankenhaus werden gewährt, um die Aufgabe der Daseinsfürsorge, nämlich die Versorgung der Bevölkerung mit Krankenhausleistungen sicherzustellen. Die Zuwendung stellt nicht den Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Zuschussgeber dar, sondern sie dient eben der Versorgung der Bevölkerung mit Gesundheitsleistungen.

Auch der Umstand, dass die Zuschüsse aus haushaltsrechtlichen Gründen an die Erfüllung der Auflage einer zweckentsprechenden Verwendung oder einer Vollkontrolle geknüpft werden, führt nicht alleine zu einem Leistungsaustausch.

Zur Abgrenzung zum unechten Zuschuss gelten grundsätzlich folgende Kriterien:

- zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen

*Dies ist vorliegend nicht der Fall, da nicht die einzelne Krankenhausbehandlung bezuschusst wird, sondern ein Beitrag geleistet wird, um die Gesamtkosten des Krankenhauses zu finanzieren und mithin den Gesellschaftszweck der Krankenhaus GmbH zu erfüllen.*

- der Zusammenhang muss sich aus dem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergeben in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden

*Vorliegend besteht kein Vertrag der Leistung und Zuschuss verknüpft. Die Kliniken übernehmen keine konkrete Verpflichtung gegenüber dem Landkreis zur Erfüllung des Zuschusses, auch im Konsortialvertrag wird lediglich die Förderung der Gesundheitsfürsorge geregelt. Bspw. sei hier genannt, dass die Anzahl der Krankenhausbetten nach dem Krankenhausbedarfsplan des Landes und nicht nach den Vorgaben des Landratsamtes festgelegt wird.*

- der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein

*Die Krankenhausbehandlung erhält nicht Landkreis sondern der Patient.*

- Der Leistungsempfänger muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts wird

*Der Landkreis erhält keinen verbrauchsfähigen Vorteil der zu einer Versteuerung führt.*

Hinzu kommt, dass es sich um Zuwendungen aus öffentlichen Kassen handelt. Hier ergibt sich die Frage, ob echte Zuschüsse vorliegen nicht aus dem haushaltsrechtlichen Erlaubnis zu Ausgabe, sondern allein aus dem Grund der Zahlung (BFH vom 27.11.2008, BStBl 2009 II S. 397).

Soweit Zuwendungen aus öffentlichen Kassen ausschließlich auf Grundlage des Haushaltsrechts in Verbindung mit den zu erlassenden allgemeinen Nebenstimmungen vergeben werden, liegen in der Regel echte Zuschüsse vor. Etwaige Nebenbestimmungen haben lediglich den Sinn, den Zuwendungsgeber über den von ihm erhofften und erstrebten Nutzen des Projekts zu unterrichten.

ten und die sachgerechte Verwendung der eingesetzten Fördermittel festzustellen. Grund der Zahlung ist in diesen Fällen die im überwiegenden öffentlichen Interesse liegende Förderung des Zuwendungsempfängers und nicht der Erwerb von verbrauchsfähigen Vorteilen (A 10.2. Abs. 8 UStAE). Eine andere Beurteilung ergäbe sich nur dann, wenn die Zuwendung über die allgemeinen Nebenbestimmungen hinaus mit besonderen Nebenbestimmungen verknüpft wird.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob sich durch den Betrauungsakt der an die Stelle der früher üblichen Zuwendungsbescheide getreten ist etwas geändert hat.

## **2) Betrauungsakt statt Zuwendungsbescheid**

Unstreitig war bisher, dass die Zuschüsse einer Kommune an das „eigene“ Krankenhaus soweit sie mit echtem Zuwendungsbescheid erfolgen, unstrittig echte Zuschüsse darstellen, mit der Folge fehlender Umsatzsteuerbarkeit (so auch Klassmann, Aktuelle Besteuerungsfragen für Krankenhäuser und Krankenhausträger, 5. Auflage, S. 231). Etwas anderes kann jedoch auch nicht gelten für den Fall, dass Zuwendungen einer Kommune an das kommunale Krankenhaus aufgrund eines Betrauungsaktes erfolgen. Bei einer wie vorliegenden Fehlbedarfsfinanzierung der Kommune im Krankenhausspektrum spricht viel dafür, dass echte Zuschüsse vorliegen (s.a. BMF Schreiben vom 19.10.2009, AZ IV B8-S7200, UR 2010 S 239 f.).

### *- Einzelfallprüfung*

Das BMF führt weiter aus, dass lediglich zu überprüfen wäre, ob im Betrauungsakt spezielle Dienstleistungen oder Nebenbestimmungen aufgenommen wurden, die von einer (reinen) Absicherung des Krankenhauses abweichen. Das BMF Schreiben will im Übrigen nichts anderes aussagen als dass die Finanzverwaltung nicht in der Lage ist, aufgrund der Grundlage bestimmter Muster von Betrauungsakten wie z.B. des Musters des Landtag Baden-Württemberg verbindlich und generell echte Zuschüsse anzunehmen. Es soll wie dargelegt im Einzelfall geprüft werden, ob die Ausgleichszahlung eine Gegenleistung für einzelne im Betrauungsakt aufgeführte Dienstleistungen ist oder nicht.

Kernpunkt der Überlegung ist hierbei, ob im Betrauungsakt einzeln aufgeführte Dienstleistungen aufgeführt werden, die ggfs. zu einem Leistungsaustausch führen. Nach Durchsicht des übersandten Betrauungsaktes ist dies im Bereich der Krankenhäuser nicht der Fall, da nur die Förderung der Gesundheitsfürsorge im Vordergrund steht und nicht konkrete Dienstleistungen eingefordert werden.

Ein Restrisiko besteht durch den Konsortialvertrag, aber auch dieser stellt die Versorgung der Bevölkerung mit Gesundheitsleistungen in den Vordergrund.

## **3) Anwendungen von Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften**

Ergänzend möchten wir darauf hinweisen, dass im Krankenhausbereich regelmäßig die Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 14 UStG Anwendung findet. Dies bedeutet, dass selbst wenn ein echter Zuschuss verneint würde, in einem zweiten Schritt zu prüfen wäre, in wieweit die

Umsatzsteuerbefreiungsvorschrift gem. § 4 Nr. 14 b UStG anzuwenden ist, weil die Zuschüsse als sog. Entgelt von dritter Seite für die Krankenhausbehandlungen und ähnliche Heilbehandlungen sowie die damit eng verbundenen Umsätze angesehen werden (s.a. Klassmann, a.a.O., S. 233). Dies wäre bei einer Verneinung von echten Zuschüssen durch die Finanzverwaltung mit dieser zu diskutieren.

#### **4) Verbindliche Auskunft**

Es ist auch richtig, dass in derartigen Fällen eine verbindliche Auskunft gemäß § 89 Abs. 2 AO gestellt werden kann, allerdings nur zu einem Zeitpunkt, bevor ein neuer Betrauungsakt oder ein Betrauungsakt mit Zuwendungsbescheid erlassen wird, da nach den einschlägig gesetzlichen Bestimmungen verbindliche Auskünfte nur für noch nicht verwirklichte Sachverhalte getroffen werden können. Dies hat zur Folge, dass für den bestehenden Betrauungsakt bereits aus diesem Grund keine verbindliche Auskunft beim zuständigen Finanzamt mehr eingeholt werden kann.

#### **5) Zusammenfassung**

Bezüglich der Zuschüsse an den Krankenhausbereich besteht im Hinblick auf den Konsortialvertrag ein Restrisiko, dass die Zuschüsse der Umsatzsteuer unterworfen werden. Eine rechtsverbindliche Abstimmung mit der Finanzverwaltung kann allerdings erst vor Abschluss eines neuen Betrauungsaktes herbeigeführt werden.

Mit freundlichen Grüßen

Baker Tilly Roelfs  
Steuerberatungsgesellschaft mbH



Ursula Augsten  
Steuerberaterin  
Partner



Sonja Eberhardt  
Steuerberaterin