Urteil vom 06. Februar 2013, I R 59/11

Keine Gemeinnützigkeit eines ausgegliederten Krankenhauslabors - Steuerbefreiung von Hilfspersonen - Unmittelbarkeitserfordernis

BFH I. Senat

KStG § 5 Abs 1 Nr 9, AO § 51, AO § 52 Abs 2 Nr 2, AO § 53 Nr 1, AO § 55, AO § 57, AO § 65, AO § 66 Abs 2

vorgehend FG Münster, 29. Mai 2011, Az: 9 K 73/09 K, F

Leitsätze

Eine von gemeinnützigen Krankenhausträgern gegründete GmbH, die die Laborleistungen für die Krankenhäuser erbringt, verfolgt selbst nicht unmittelbar gemeinnützige oder mildtätige Zwecke.

Tatbestand

I.

1 Streitpunkt ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine GmbH, die ein Labor für Krankenhäuser betreibt-- im Streitjahr 2006 als gemeinnützig anzuerkennen ist.

2 Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 15. September 2006 mit einem Stammkapital von 50.000 € gegründet. Ihre Geschäftsanteile werden zu 50 v.H. vom A e.V., zu 37,5 v.H. von der B GmbH und zu 12,5 v.H. von der C GmbH gehalten. Die Gesellschafter der Klägerin sind als gemeinnützig anerkannt und Träger mehrerer katholischer Krankenhäuser. Die Krankenhäuser sind als steuerbegünstigte Zweckbetriebe i.S. von § 67 der Abgabenordnung i.d.F. vor Inkrafttreten des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10. Oktober 2007 (BGBl I 2007, 2332, BStBl I 2007, 815) --AO-- anerkannt.

3 Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin vom 15. September 2006 lautet auszugsweise wie folgt:

4 "§ 2
Gegenstand des Unternehmens

(1) Gegenstand des Unternehmens ist die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens, insbesondere durch die Erbringung von Laborleistungen für die Patienten der ... (Krankenhäuser der Gesellschafter). Die Erbringung von Laborleistungen für Patienten anderer Krankenhäuser wird angestrebt.

(2) Die Gesellschaft kann ferner alle Geschäfte eingehen, die zur Erreichung oder Förderung des Gesellschaftszweckes dienlich sind, soweit dies gemeinnützigkeitsrechtlich zulässig ist. Die Gesellschaft ist insoweit auch berechtigt, sich an anderen Unternehmen zu beteiligen.

§ 3
Gemeinnützigkeit

(1) Die Gesellschaft strebt nachhaltig die Anerkennung der Gemeinnützigkeit im Sinne der steuerrechtlichen Bestimmungen an.
... Die Gesellschaft verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts 'Steuerbegünstigte Zwecke' der Abgabenordnung.

(2) Die Tätigkeit der Gesellschaft ist darauf gerichtet, die Allgemeinheit auf dem Gebiet des Gesundheitswesens zu fördern. Dieser Zweck wird insbesondere durch die Führung und den Betrieb der in § 1 Abs. 1 genannten Laboreinrichtung verwirklicht. Diese ist als steuerbefreiter Zweckbetrieb im Sinne des § 66 AO zu führen.

(3) Die Gesellschaft ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke. ..."

5 Die Laborleistungen, die in den von den Gesellschaftern der Klägerin unterhaltenen Krankenhäusern anfielen, wurden bis zur Gründung der Klägerin von Laboren abgewickelt, die in den jeweiligen Krankenhausbetrieb integriert waren. Nach der Gründung der Klägerin übernahm diese das für die Erbringung der Laborleistungen erforderliche Personal (im Streitjahr 2006: 61 Mitarbeiter) im Wege des Betriebsübergangs gemäß § 613a des Bürgerlichen Gesetzbuchs von ihren Gesellschaftern. Die Vergütung der Mitarbeiter erfolgt nach den Arbeitsvertragsrichtlinien des Caritasverbandes. Die für die Erbringung der Laborleistungen erforderlichen Räumlichkeiten mietete die Klägerin von ihren Gesellschaftern an. Die erforderlichen Analyseautomaten hat die Klägerin von Dritten angemietet bzw. geleast. Eigene Investitionen der Klägerin im Streitjahr betrafen ausschließlich die EDV-Ausstattung und das Mobiliar der Labore.

6 Im November 2006 schloss die Klägerin einen Kooperationsvertrag mit einer überörtlichen Gemeinschaftspraxis für Laboratoriumsmedizin, wonach diese die ärztliche Leitung und die Wahrnehmung der ärztlichen Aufgaben der Klägerin umfassend sicherstellen sollte. Die Klägerin sollte während der Laufzeit des Kooperationsvertrages keine eigenen Fachärzte für Laboratoriumsmedizin anstellen und die Gemeinschaftspraxis keine von ihr angestellten nichtärztlichen Mitarbeiter bei der Klägerin einsetzen. Die Leistungen für Patienten der von ihren Gesellschaftern unterhaltenen Krankenhäuser sollten ausschließlich durch die Klägerin, die Leistungen für Patienten niedergelassener Ärzte ausschließlich durch die Gemeinschaftspraxis erbracht werden. Der Gemeinschaftspraxis sollte für ihre Tätigkeit ein pauschales Honorar von 180.000 € pro Jahr zustehen, mit dem sämtliche Tätigkeiten und Kosten der Gemeinschaftspraxis für die Klägerin abgegolten waren. Die Abrechnung von Leistungen für Patienten der von den Gesellschaftern der Klägerin unterhaltenen Krankenhäuser sollte ausschließlich durch die Klägerin erfolgen. Die Einnahmen hieraus standen der Klägerin auch dann zu, wenn die Ärzte der Gemeinschaftspraxis gegenüber den Wahlleistungspatienten dieser Krankenhäuser zur gesonderten Liquidation berechtigt waren. Für Leistungen der Klägerin an Patienten anderer als der von ihren Gesellschaftern unterhaltenen Krankenhäuser stand den Ärzten der Gemeinschaftspraxis bei Wahlleistungspatienten das Liquidationsrecht zu.

7 Am 4. Dezember 2006 nahm die Klägerin ihre Geschäftstätigkeit auf. Bei Umsatzerlösen von 363.601 € erwirtschaftete sie in der Zeit bis 31. Dezember 2006 einen Jahresüberschuss von 3.568 €. Die Erlöse entfielen auf ca. 190.000 Laborleistungen und auf die Belieferung zweier der Krankenhäuser ihrer Gesellschafter mit Blutkonserven. Die Blutkonserven hatte die Klägerin vom Deutschen Roten Kreuz bezogen; sie wurden nach Überprüfung der Verträglichkeit mit dem Blut der jeweiligen Patienten ("Kreuzen") an die Krankenhäuser geliefert. Die Preisgestaltung für die von der Klägerin erbrachten Leistungen erfolgte bezüglich der Privatpatienten nach der Gebührenordnung für Ärzte und im Übrigen unter Berücksichtigung der Kostenstruktur der Gesellschafter der Klägerin im Jahre 2005. Die Abrechnung der Leistungen wurde in der Weise vorgenommen, dass die Klägerin bei ambulanten und stationär durchgeführten Leistungen an gesetzlich Versicherte ihren Gesellschaftern Rechnungen erteilte; von diesen wurde gegenüber den Krankenkassen nach Fallpauschalen abgerechnet. Leistungen an Privatversicherte und Wahlleistungen wurden direkt gegenüber den betreffenden Patienten abgerechnet. Im Jahr 2007 erbrachte die Klägerin ihre Leistungen zu ca. 90 v.H. an ihre Gesellschafter und zu ca. 10 v.H. an andere Anbieter im Gesundheitswesen (z.B. Krankenhäuser oder eine Laborgemeinschaft niedergelassener Ärzte).

8 Die Klägerin reichte beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für das Streitjahr eine Erklärung zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, ein. Das FA erließ auf der Grundlage des von der Klägerin erklärten Jahresüberschusses körperschaftsteuerliche Bescheide und setzte für das Streitjahr eine Körperschaftsteuer von 892 € fest. Es war der Auffassung, die Klägerin sei nicht steuerbefreit, weil es an der Unmittelbarkeit der begünstigten Leistungen fehle. Dies folge daraus, dass die Leistungen seitens der Klägerin nicht unmittelbar an die Patienten, sondern an die jeweiligen Krankenhausträger erbracht würden. Aus dem gleichen Grund stelle die Tätigkeit der Klägerin auch keinen Zweckbetrieb i.S. von § 66 AO dar.

9 Die dagegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Münster hat sie als unbegründet abgewiesen; sein Urteil vom 30. Mai 2011 9 K 73/09 K,F ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 437

abgedruckt.

10 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin. Sie beantragt, das FG-Urteil und die angefochtenen Bescheide aufzuheben und das FA zu verpflichten, zu ihren Gunsten einen Freistellungsbescheid für das Jahr 2006 wegen der ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 51 ff. AO zu erlassen.

11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin nicht als gemeinnützig anzuerkennen ist, die angefochtenen Bescheide mithin rechtmäßig sind und der beantragte Freistellungsbescheid nicht zu erteilen ist.

13 1. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) sind Körperschaften, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaftsteuer befreit. Die Steuerbefreiung ist jedoch nach Satz 2 der Vorschrift insoweit ausgeschlossen, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird. § 64 Abs. 1 AO wiederum sieht vor, dass dieser Begünstigungsausschluss nicht zum Tragen kommt --und damit die Steuerbefreiungen zu gewähren sind--, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ein Zweckbetrieb i.S. der §§ 65 bis 68 AO ist.

14 2. Das FG hat angenommen, die Klägerin fördere zwar mit ihren Laborleistungen selbstlos und unmittelbar das öffentliche Gesundheitswesen (gemeinnütziger Zweck gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO --vgl. jetzt § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 AO i.d.F. des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements [AO n.F.]--) und verfolge mildtätige Zwecke i.S. des § 53 AO. Jedoch sei ihr wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht als Zweckbetrieb i.S. der §§ 65 bis 68 AO anzusehen.

15 3. Entgegen der Sichtweise der Vorinstanz fehlt es der Betätigung der Klägerin schon an dem Merkmal einer unmittelbaren Verfolgung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke.

16 a) Die Laborleistungen der Klägerin fördern nicht das öffentliche Gesundheitswesen i.S. des § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO. Unter den Begriff der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens fallen Tätigkeiten, die der Gesundheit der Bürger dienen, insbesondere durch Verhinderung und Bekämpfung von Seuchen und Krankheiten (vgl. Senatsurteil vom 7. März 2007 I R 90/04, BFHE 217, 413, BStBl II 2007, 628; Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen --BMF--, Heft 40, 1988, S. 110). Die Tätigkeiten müssen indes eine von der individuellen Hilfe gegenüber dem einzelnen Patienten losgelöste, auf das öffentliche Gesundheitswesen bezogene, übergreifende Funktion haben; die Hilfe in individuellen Krankheitsfällen gehört deshalb nicht dazu (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 52 AO Rz 22; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., § 3 Rz 92; Fischer, jurisPR-SteuerR 26/2009, Anm. 3; anderer Ansicht Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 52 AO Rz 124 ff.; Wallenhorst in Wallenhorst/ Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., Kap. D Rz 72a). Da nicht ersichtlich ist, dass die von der Klägerin durchgeführten individuellen Laborleistungen auch eine auf die Allgemeinheit bezogene Funktion --etwa die der vorbeugenden Gesundheitspflege, wie man sie einem Krankenhaus in seiner Gesamtheit zubilligen könnte (vgl. Hüttemann, a.a.O., § 3 Rz 92)-- erfüllen, unterfallen sie nicht § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO.

17 b) Die Hilfe in individuellen Krankheitsfällen kann jedoch als Förderung des Wohlfahrtswesens gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO --s. jetzt § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 AO n.F.-- gemeinnützig sein (vgl. Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 52 AO Rz 32; Hüttemann, a.a.O., § 3 Rz 105). Die Wohlfahrtspflege ist in § 66 Abs. 2 AO als die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen definiert. Des Weiteren kann die individuelle Hilfe in Krankheitsfällen unter dem Aspekt der Mildtätigkeit dem Steuerbefreiungstatbestand des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG 2002 unterfallen. Gemäß § 53 Nr. 1 AO verfolgt eine

Körperschaft mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind.

18 c) Eine Voraussetzung der Steuerbefreiung ist jedoch gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002, dass die Körperschaft ihre steuerbegünstigten Zwecke unmittelbar erfüllt. Das ist gemäß § 57 Abs. 1 Satz 1 AO der Fall, wenn sie die steuerbegünstigten Zwecke selbst erfüllt, gegebenenfalls und nach Maßgabe von § 57 Abs. 2 Satz 2 AO unter Hinzuziehung von Hilfspersonen. An dieser Voraussetzung fehlt es im Streitfall, weil die Hilfeleistungen gegenüber den Patienten ausschließlich von den Krankenhäusern erbracht werden und die Klägerin mit ihren Laborleistungen lediglich die Krankenhäuser bei deren Hilfeleistungen unterstützt.

19 Das FG hat diesen Dienstleistungscharakter der Laborleistungen der Klägerin, die noch dazu ganz überwiegend --nämlich soweit es die gesetzlich krankenversicherten Patienten betrifft-- aufgrund von Verträgen zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Krankenhaus erbracht werden, nicht verkannt. Es war jedoch der Auffassung, dies stehe nach den Grundsätzen des Senatsurteils vom 17. Februar 2010 I R 2/08 (BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006) dem Unmittelbarkeitserfordernis nicht entgegen. Dem liegt jedoch eine zu weitgehende Interpretation dieses Urteils zugrunde.

20 Der Senat hat dort an dem Grundsatz festgehalten, dass das Handeln als Hilfsperson allein keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit begründet; denn die Hilfsperson verwirklicht fremde gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers (s. auch Senatsurteil in BFHE 217, 413, BStBl II 2007, 628). Sie fördert damit nur mittelbar steuerbefreite Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO, was für die Steuerbefreiung nicht ausreicht. Eine Ausnahme hält der Senat nur für gerechtfertigt, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfstätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele verfolgt (dem folgend der sog. Anwendungserlass des BMF zur AO --AEAO-- zu § 57, Nr. 2 i.d.F. vom 17. Januar 2012, BStBl I 2012, 83; vgl. auch Hüttemann, a.a.O., § 4 Rz 55 ff.; Fischer, jurisPR-SteuerR 33/2010, Anm. 2). Hiervon ist jedenfalls dann auszugehen, wenn mehrere nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 steuerbefreite Körperschaften arbeitsteilig zur Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks zusammenwirken. Dies betrifft nicht nur Zusammenschlüsse auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage, sondern auch Fälle, in denen z.B. die öffentliche Hand eine steuerbefreite Organisation mit der Erbringung der steuerbegünstigten Tätigkeit beauftragt, die Auftragnehmerin aber einzelne Tätigkeiten an andere steuerbefreite Körperschaften vergibt.

21 Voraussetzung für die Steuerbefreiung der Hilfsperson bleibt aber nach der Senatsrechtsprechung, dass deren Tätigkeit bei isolierter Betrachtung ihrerseits die "übrigen Voraussetzungen", d.h. auch das Unmittelbarkeitserfordernis des § 57 AO, erfüllt. Es kann sich deshalb zwar um eine Leistung handeln, die im zivilrechtlichen Vertragsverhältnis einem Dritten geschuldet ist. Doch muss die Leistung, wenn es um die steuerbegünstigten Zwecke der Wohlfahrtspflege bzw. der Mildtätigkeit geht, zumindest faktisch unmittelbar gegenüber dem Hilfsbedürftigen erbracht werden, wie es z.B. bei den im Senatsurteil in BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006 zu beurteilenden Betreuungsleistungen gegenüber entwicklungsgestörten und behinderten Personen der Fall war.

22 Handelt es sich demgegenüber auch bei Außerachtlassung der zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen um Handlungen, die nicht als unmittelbare Hilfeleistungen gegenüber dem Bedürftigen, sondern vielmehr als Dienstleistung gegenüber dem "eigentlichen" Leistungserbringer zu charakterisieren sind, fehlt es an der erforderlichen Unmittelbarkeit (vgl. auch Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 7 Rz 138). So liegt die Sache im Streitfall: Die in Rede stehenden Laborleistungen mögen zwar ärztlichen Charakter haben, sind aber der Sache nach als Dienstleistungen gegenüber den unmittelbar behandelnden Ärzten zu beurteilen. Nur die behandelnden Ärzte haben Kontakt zu den Patienten, nur sie ziehen die medizinischen Schlüsse aus den von der Klägerin gelieferten Befunden und entscheiden z.B., welche Heil- oder Vorsorgemaßnahmen jeweils geboten sind. Die Laborleistungen sind --wie auch das FG an anderer Stelle festgestellt hat-- Vorbereitungsleistungen, die die Krankenhäuser dabei unterstützen sollen, ihre Patienten medizinisch zu betreuen, sind aber selbst keine unmittelbaren Behandlungs- oder Betreuungsleistungen "am Patienten". Das gilt entgegen der Sichtweise der Klägerin auch angesichts des Umstands, dass die Klägerin die Laborbefunde anhand des Blutes bzw. der Körpersekrete der Patienten trifft. Denn die der Klägerin von den Krankenhäusern zur Verfügung gestellten Proben sind reine Untersuchungsobjekte; sie haben ihre körperliche Verbindung zum Patienten verloren und an ihnen werden von der Klägerin keine Heil- oder Behandlungsmaßnahmen vorgenommen.

23 d) Da es somit bereits aus diesem Grund an einer unmittelbaren Erfüllung der gemeinnützigen bzw. mildtätigen Zwecke in Person der Klägerin fehlt, bedarf es keiner Erörterung, ob die Voraussetzungen des § 57 AO auch deshalb

nicht gegeben sein könnten, weil die Klägerin nach den Bedingungen des Kooperationsvertrags mit der überörtlichen Gemeinschaftspraxis keine eigenen Fachärzte für Laboratoriumsmedizin einsetzen durfte und sie sich demnach offenbar für die Wahrnehmung ihrer ärztlichen Aufgaben der Fachärzte der Gemeinschaftspraxis bedient hat. Ebenso kann offenbleiben, ob die Steuerbefreiung auch mit Blick auf das Erfordernis der Selbstlosigkeit gemäß § 55 AO zu versagen wäre, weil die Tätigkeit der Klägerin sich darin erschöpft, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu unterhalten, der nach den Feststellungen der Vorinstanz die gleichen Leistungen zu vergleichbaren Bedingungen anbietet, wie nicht steuerbefreite, mit Gewinnerzielungsabsicht agierende Anbieter (vgl. zur verwandten Problematik im Zusammenhang mit Krankentransporten einerseits Senatsbeschluss vom 18. September 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126; andererseits "Nichtanwendungsschreiben" des BMF vom 20. Januar 2009, BStBl I 2009, 339 und AEAO zu § 66, Nr. 6). Und schließlich ist bei dieser Sachlage nicht darüber zu befinden, ob der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Klägerin die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach § 66 oder § 65 AO erfüllen würde.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de