

# Urteil vom 21. April 2021, XI R 31/20 (XI R 34/18)

Zur Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 15a UStG und Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL

ECLI:DE:BFH:2021:U.210421.XIR31.20.0

BFH XI. Senat

UStG § 4 Nr 15a, EGRL 112/2006 Art 132 Abs 1 Buchst g, UStG § 2 Abs 1, UStG § 2 Abs 3, SGB 10 § 81 Abs 3 S 1

## Leitsätze

Verwaltungsleistungen gegen Entgelt (z.B. Lagerung/Archivierung von Akten oder die Erledigung von Schreibearbeiten), die aufgrund vertraglicher Vereinbarungen zwischen verschiedenen Medizinischen Diensten der Krankenversicherung erbracht werden, sind weder nach § 4 Nr. 15a UStG noch nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL steuerfrei.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts ... vom XX.XX.XXX ... wegen Umsatzsteuer 2008 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Steuerbefreiung von Leistungen für Medizinische Dienste der Krankenversicherung (MDK).
- 2 Der Rechtsvorgänger der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war ein MDK in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins (im Folgenden: Kläger) und ist mit Wirkung vom XX.XX.XXXX eine Körperschaft des öffentlichen Rechts geworden. Er war Alleingesellschafter der ... GmbH, der er Räumlichkeiten vermietete.
- 3 Unter dem XX.XX.XXXX vereinbarten der Kläger und der MDK in A (MDK A), dass der Kläger die Lagerung der Gutachtenakten des MDK A in Papierform und deren Betreuung gemäß den für den MDK A geltenden rechtlichen Bestimmungen sowie die "optische Archivierung" (Digitalisierung/elektronische Erfassung) auf Anfrage und die Zurverfügungstellung einschließlich der Versendung auf elektronischem Wege sowie Vernichtung (Entsorgung --Vernichtung des Belegguts nach Digitalisierung, Verschlagwortung und erfolgreicher Übertragung nach DIN32757-- Sicherheitsstufe 4) übernimmt. Dazu heißt es: "Sollte die Finanzverwaltung ... rechtskräftig feststellen, dass ... die Umsatz-/Mehrwertsteuer für die zurückliegende Zeit eingefordert wird, ... wird ... vereinbart, dass der MDK in A für die zurückliegenden sowie die zukünftigen Rechnungsstellungen die anfallende Mehrwertsteuer zu tragen hat. ... Der MDK in A trägt die Kosten der Datenleitung und des Transportes der Papierakten nach X ... . Der MDK in A stellt dem MDK in Z zwei leistungsfähige Scanner zur Verfügung. ... Der MDK in A stellt sicher, dass die Akten in der derzeitigen Sortierung in das Archiv eingestellt werden. ... Der MDK in A stellt eine zentrale Verweisdatei zur Verfügung, aus der die Beratungsstellen und die Zuordnungen ersichtlich sind. ... Der MDK Z berät den MDK in A in Angelegenheiten der optischen Archivierung seiner Papierakten. Bei marktgängigen Verbesserungen der Digitalisierungsmethoden hat der MDK in Z den MDK in A über die verbesserten Methoden zu beraten und diese nach vorheriger Absprache anzuwenden. ... Der MDK in A bleibt Eigentümer der Akten und der Schränke." Lagerung und Digitalisierung der Akten durfte der Kläger ausdrücklich nur durch sein eigenes Personal durchführen lassen.
- 4 Unter dem 10.03.2006 wurde der Kläger mit dem Schreiben von Gutachten der Gutachter des MDK A "nach Diktat" beauftragt. Der Kläger war ausdrücklich berechtigt, diese Schreibearbeiten durch Unterbeauftragung der "... GmbH"

ausführen zu lassen. Die Diktate wurden dem Kläger als digitale Anhänge per Datenleitung auf einen separaten, im Eigentum des MDK A verbleibenden Server, der in den Räumen des Klägers stand, übertragen. Die Rückübertragung der geschriebenen Texte erfolgte auf demselben Weg. Die Kosten der Datenleitung trug der MDK A, ebenso die Kosten der Wartung des Servers. Der MDK A garantierte eine Mindestauftragsmenge von 30 Aufträgen pro Arbeitstag. Hinsichtlich der Umsatzsteuer wurde vereinbart: "Sofern eine Mehrwert-/Umsatzsteuer fällig wird, hat der MDK in A diese zusätzlich an den MDK in Z zu zahlen." Man vereinbarte, dass der MDK A Eigentümer der digitalen Diktate bleibt und alleiniger Eigentümer der aufgrund der Diktate vom MDK in Z erstellten Gutachten ist.

- 5 Der Kläger schloss im Juli 20XX einen weiteren Vertrag mit dem MDK B, in dem er ebenfalls das Schreiben von Gutachten (garantierte Mindestauftragsmenge von 40 Gutachten pro Arbeitstag) übernahm. Dem Kläger war die Unterbeauftragung der "... GmbH" gestattet. Die Vertragsparteien gingen ausdrücklich davon aus, dass die vertraglichen Leistungen gemäß § 4 Nr. 15a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) von der Umsatzsteuer befreit seien. Sollte dennoch "eine Umsatzsteuer fällig werden", wäre sie vom MDK B zusätzlich an den Kläger zu zahlen. Der MDK B trug die Kosten bis zum Übergabepunkt X. Die geschriebenen Gutachten sollte der Kläger im PDF-Format zur Verfügung stellen. Der MDK B sollte "Eigentümer" der digitalen Diktate bleiben und "alleiniger Eigentümer der aufgrund der Diktate ... erstellten Gutachten" sein. In der in § 10 des Vertrags in Bezug genommenen Datenschutzvereinbarung wurde vereinbart, der Kläger werde die Kontrolle durch den Datenschutzbeauftragten des MDK B jederzeit gestatten. Am Verfahren beteiligte Mitarbeiter seien zur Auskunft über Abläufe und Anweisungen sowie Herausgabe von Unterlagen, auch ggf. elektronisch gespeicherter, verpflichtet.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte in der Annahme, dass der Kläger mit den genannten Vorgängen steuerpflichtige Leistungen erbracht habe, zuletzt mit Änderungsbescheid vom 03.12.2013 die Umsatzsteuer für 2008 auf ... € fest. Mit Einspruchsentscheidung vom 11.02.2016 setzte das FA die Umsatzsteuer für 2008 auf ... € herab und wies im Übrigen den Einspruch als unbegründet zurück. Die Herabsetzung beruhte ausschließlich auf einem höheren Vorsteuerabzug, den die Beteiligten miteinander abgestimmt hatten. Im Übrigen hielt das FA an seiner Auffassung fest, dass eine Steuerbefreiung für die weitergehenden Umsätze nicht zu gewähren sei.
- 7 Mit seiner Klage wandte sich der Kläger u.a. gegen die Ablehnung der Steuerbefreiung. Das Finanzgericht (FG) ... wies die Klage mit Urteil vom XX.XX.XXXX - ... als unbegründet ab. Die streitgegenständlichen Leistungen seien nicht von der Umsatzsteuer befreit. Insbesondere sei der Tatbestand des § 4 Nr. 15a UStG nicht erfüllt.
- 8 Mit der Revision wegen Umsatzsteuer 2008 rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Bei unionsrechtskonformer Auslegung erfasse § 4 Nr. 15a UStG die streitgegenständlichen Leistungen. Das Schreiben von diktierten Gutachten und die Archivierung von Versicherungsakten seien unerlässlicher Bestandteil der gutachterlichen Stellungnahmen. Nur auf diese Weise könne der MDK seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Erstattung einer gutachterlichen Stellungnahme in ernsthafter und dauerhafter Form nachkommen. Da den Versicherten das Recht zustehe, Einsicht in die über sie geführten Akten zu nehmen, müssten die von den MDK geführten Gutachterakten auch für eine bestimmte Zeit aufbewahrt werden. Diese Tätigkeiten könnten nicht losgelöst von der Haupttätigkeit, der Erstellung von Gutachten, beurteilt werden.
- 10 Der Senat hat mit Beschluss vom 16.09.2020 - XI R 34/18 mit Zustimmung der Beteiligten das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) in dem Verfahren C-657/19 angeordnet. Nach Ergehen des EuGH-Urteils Finanzamt D vom 08.10.2020 - C-657/19 (EU:C:2020:811) wurde das Verfahren unter dem Aktenzeichen XI R 31/20 (XI R 34/18) fortgesetzt.
- 11 Der Kläger trägt weiter vor, auf das Erfordernis der Unmittelbarkeit der Leistungen komme es nicht an. Dies ergebe sich auch aus dem EuGH-Urteil Finanzamt D (EU:C:2020:811). Der Zweck der Vorschrift, die Kosten der von Art. 132 Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) erfassten Kosten zu senken, spreche auch für diese Auslegung.
- 12 Unschädlich sei auch, dass er, der Kläger, als Subunternehmer die Leistungen für einen anderen MDK erbracht habe, damit dieser seine Aufgaben erfüllen könne.
- 13 Daneben hat der Kläger auch Revision wegen Körperschaftsteuer 2008 erhoben. Dieses Verfahren wurde durch Beschluss vom 21.04.2021 - XI R 31/20 (XI R 34/18) vom vorliegenden Verfahren abgetrennt und an den V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) abgegeben (Az. V R 12/21).

- 14** Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil wegen Umsatzsteuer 2008 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid für 2008 vom 03.12.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.02.2016 dahingehend abzuändern, dass die Umsatzsteuer auf 0 € festgesetzt wird.
- 15** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 16** Das EuGH-Urteil Finanzamt D (EU:C:2020:811) betreffe einen anderen Sachverhalt. Die zu beurteilenden Leistungen seien nicht vergleichbar. Gutachterliche Tätigkeiten seien im Streitfall nicht mit den Leistungen verbunden gewesen. Es lägen keine eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistungen i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL vor.
- 17** Der EuGH habe in seinem Urteil Finanzamt D (EU:C:2020:811) ferner entschieden, dass eine Subunternehmertätigkeit im Auftrag einer nach nationalem Recht anerkannten sozialen Einrichtung für die eigene Anerkennung als Einrichtung mit sozialem Charakter nicht ausreiche. Im Streitfall seien die Leistungen durch die ... GmbH erbracht worden, die durch den nationalen Gesetzgeber nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt worden sei. Folglich könnten diese Leistungen nicht unter die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL fallen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 18** Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die streitigen Leistungen des Klägers als Unternehmer steuerbar sind (dazu 1.). Die streitgegenständlichen Leistungen sind auch umsatzsteuerpflichtig. Die Verwaltungsleistungen sind weder nach § 4 Nr. 15a UStG (dazu 2.) noch nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL (dazu 3.) von der Umsatzsteuer befreit.
- 19** 1. Der Kläger ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, da er nachhaltig und selbständig Leistungen gegen Entgelt erbracht hat. Als eingetragener Verein war er im Streitjahr eine juristische Person des Privatrechts, so dass seine Unternehmerstellung von § 2 Abs. 3 UStG a.F. unberührt ist (s. allgemein BFH-Urteil vom 23.04.2009 - V R 5/07, BFHE 226, 116, unter II.1., zu einem Zusammenschluss von Krankenkassen zu einer Genossenschaft). Dass der Kläger als öffentliche Stelle des Bundes galt (§ 81 Abs. 3 Satz 1 des Zehnten Buches Sozialgesetzbuch i.V.m. § 35 Abs. 1 Satz 1 des Ersten Buches Sozialgesetzbuch --SGB I-- und § 12 Satz 1 SGB I), führt nicht dazu, dass er für Zwecke des § 2 Abs. 3 UStG a.F. als juristische Person des öffentlichen Rechts anzusehen war.
- 20** 2. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 15a UStG scheidet jedenfalls daran, dass die Verwaltungsleistungen nicht --wie es § 4 Nr. 15a UStG erfordert-- auf Gesetz beruhen.
- 21** a) Nach § 4 Nr. 15a UStG in der im Streitjahr geltenden Fassung sind die auf Gesetz beruhenden Leistungen der MDK (§ 278 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch --SGB V-- und des Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen (§ 282 SGB V) untereinander und für die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung und deren Verbände steuerfrei. "Medizinischer Dienst" sind die nach § 278 SGB V a.F. in jedem Land von den Landesverbänden der Orts-, Betriebs- und Innungskrankenkassen, landwirtschaftlichen Krankenkassen und der Verbände der Ersatzkassen errichteten und gemeinsam getragenen Arbeitsgemeinschaften "Medizinischer Dienst der Krankenversicherung" bzw. der gemäß § 282 SGB V a.F. auf Bundesebene zur Koordinierung gebildete "Medizinische Dienst des Spitzenverbandes Bund der Krankenkassen".
- 22** b) Zu den auf Gesetz beruhenden Leistungen gehören nicht die von dem Kläger auf vertraglicher Grundlage gegenüber den anderen MDK übernommenen Leistungen.
- 23** Die auf Gesetz beruhenden Leistungen des MDK ergeben sich aus § 275 Abs. 1 SGB V und aus §§ 18, 112 und 114 des Elften Buches Sozialgesetzbuch. Befreit sind nur die auf Gesetz beruhenden Leistungen der Medizinischen Dienste selbst (vgl. BFH-Urteile vom 28.06.2000 - V R 72/99, BFHE 191, 463, BStBl II 2000, 554, unter II.3.; vom 08.10.2008 - V R 32/07, BFHE 222, 184, BStBl II 2009, 429, unter II.3.; Heidner in Weitemeyer/Schauhoff/Achatz, Umsatzsteuerrecht für den Nonprofitsektor, 2019, Rz 13.26; Oelmaier in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 4 Nr. 15a Rz 7). Die streitgegenständlichen Leistungen des Klägers sind diesem Bereich allerdings nicht zuzuordnen. Vielmehr übernimmt er Fremdaufgaben anderer Sozialleistungsträger, die als Hilfsgeschäfte einzustufen sind und die --wie das FG zutreffend entschieden hat-- nicht unter § 4 Nr. 15a UStG fallen (vgl. allgemein Lippross, Umsatzsteuer,

24. Aufl., S. 705; Huschens in Schwarz/Widmann/Radeisen, UStG, § 4 Nr. 15a Rz 14; Sterzinger in Birkenfeld/Wäger, Umsatzsteuer-Handbuch, § 4 Nr. 15a Rz 23; Tehler in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 15a Rz 62). Solche Hilfsengeschäfte können nur im Fall von Lieferungen --die im Streitfall nicht vorliegen-- nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei sein (vgl. Lippross, a.a.O., S. 705). Die auf vertraglicher Grundlage erbrachten Leistungen sind aber nicht nach § 4 Nr. 15a UStG steuerfrei (so im Ergebnis auch Stadie, UStG, 3. Aufl., § 4 Nr. 15a Rz 2; wohl auch Wüst in Wäger, UStG, § 4 Nr. 15a Rz 29).

- 24** 3. Eine Steuerbefreiung kommt auch nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL in Betracht.
- 25** a) Nach dieser Vorschrift befreien die Mitgliedstaaten "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen ..., einschließlich derjenigen, die durch ... Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden".
- 26** aa) Die Steuerbefreiung knüpft an leistungs- und an personenbezogene Voraussetzungen an: Es muss sich um eng mit der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen handeln, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen erbracht werden, die von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit im Wesentlichen sozialem Charakter anerkannt worden sind (vgl. BFH-Urteile vom 18.08.2005 - V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, unter II.2.d cc, Rz 45 und 46; vom 07.12.2016 - XI R 5/15, BFHE 256, 550; EuGH-Urteil Kingscrest Associates und Montecello vom 26.05.2005 - C-498/03, EU:C:2005:322, Rz 34).
- 27** bb) Diese Steuerbefreiung kommt nicht "zwingend zur Anwendung". Erforderlich ist vielmehr, dass sich der Unternehmer --wie hier-- auf die Steuerbefreiung nach dem Unionsrecht beruft (vgl. z.B. EuGH-Urteile Kügler vom 10.09.2002 - C-141/00, EU:C:2002:473, Rz 51; Zimmermann vom 15.11.2012 - C-174/11, EU:C:2012:716, Rz 32; BFH-Urteile vom 19.10.2011 - XI R 16/09, BFHE 235, 532, BStBl II 2012, 371, Rz 24 f.; vom 16.10.2013 - XI R 19/11, BFH/NV 2014, 190, Rz 21; vom 29.07.2015 - XI R 35/13, BFHE 251, 91, BStBl II 2016, 797, Rz 15; vom 16.09.2015 - XI R 27/13, BFH/NV 2016, 252, Rz 37; BFH-Beschluss vom 31.07.2019 - XI B 15/19, BFH/NV 2019, 1259).
- 28** b) Die Leistungen des Klägers sind aber nicht "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen".
- 29** aa) Die Rechtsprechung hat diesen Tatbestandsbereich konkretisiert. So gehören dazu insbesondere Leistungen der ambulanten Pflege (vgl. EuGH-Urteil Zimmermann, EU:C:2012:716, Rz 24), namentlich die hauswirtschaftliche Versorgung (vgl. EuGH-Urteil Kügler, EU:C:2002:473, Rz 44; BFH-Urteil vom 18.01.2005 - V R 99/01, BFH/NV 2005, 1392, unter II.2.g, Rz 25), das Einkaufen, Kochen, Reinigen der Wohnung und das Waschen der Kleidung (vgl. BFH-Urteil vom 22.04.2004 - V R 1/98, BFHE 205, 514, BStBl II 2004, 849, unter II.2.a, Rz 36), die Gestellung einer Haushaltshilfe (vgl. BFH-Urteil vom 30.07.2008 - XI R 61/07, BFHE 222, 134, BStBl II 2009, 68, unter II.1.b, Rz 13), Leistungen der Kinderbetreuung (vgl. EuGH-Urteil Kinderopvang Enschede vom 09.02.2006 - C-415/04, EU:C:2006:95, Rz 27), Legasthenie-Behandlungen im Rahmen der Eingliederungshilfe (vgl. BFH-Urteile in BFHE 211, 543, BStBl II 2006, 143, unter II.2.d cc (1), Rz 48; vom 01.02.2007 - V R 34/05, BFH/NV 2007, 1201, unter II.2.g, Rz 28) oder Betreuungsleistungen (vgl. BFH-Urteile vom 17.02.2009 - XI R 67/06, BFHE 224, 183, BStBl II 2013, 967; vom 25.04.2013 - V R 7/11, BFHE 241, 475, BStBl II 2013, 976, Rz 17; in BFH/NV 2014, 190). In Bezug auf die Tätigkeit der MDK hat der EuGH und nachfolgend der Senat entschieden, dass auch das Erbringen von gutachterlichen Leistungen --selbst wenn sie im Auftrag eines MDK erbracht werden-- eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Umsätze sind (vgl. EuGH-Urteil Finanzamt D, EU:C:2020:811, Rz 34; BFH-Urteil vom 24.02.2021 - XI R 30/20 (XI R 11/17), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Der Betrieb --DB-- 2021, 1513).
- 30** bb) Dagegen gehören Verwaltungstätigkeiten nicht zu diesem Bereich. So hat der BFH entschieden, dass die Gestellung von Personal keine mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit eng verbundene Dienstleistung ist (vgl. BFH-Beschluss vom 22.07.2015 - V R 20/12, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2015, 877, Rz 3; BFH-Urteil vom 14.01.2016 - V R 56/14, BFH/NV 2016, 792, Rz 18; jeweils m.w.N.; s.a. Heidner in Weitemeyer/Schauhoff/Achatz, a.a.O., Rz 13.19). Ebenfalls steuerpflichtig sind allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen (vgl. BFH-Urteile vom 23.07.2009 - V R 93/07, BFHE 226, 435, BStBl II 2015, 735, Rz 34; in BFHE 256, 550; BFH-Beschluss vom 10.04.2019 - XI R 11/17, BFHE 264, 478, BStBl II 2019, 683, Rz 50).
- 31** cc) Die hier zu beurteilenden Leistungen des Klägers für die anderen MDK stellen in diesem Sinne Verwaltungsleistungen dar und sind als solche daher nicht eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit

verbundene Umsätze. Sie werden --entgegen der Auffassung der Revision-- in ähnlicher Weise wie die Leistungen eines Schreibbüros oder Unternehmens, das Akten verwaltet, erbracht.

- 32** c) Des Weiteren fehlt es auch an der Unerlässlichkeit der streitigen Leistungen für die der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unterfallenden Umsätze.
- 33** aa) Nach dem EuGH-Urteil Finanzamt D (EU:C:2020:811, Rz 31; vgl. auch BFH-Urteil in DB 2021, 1513) setzt das Leistungsmerkmal "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden" in Anbetracht der Regelung des Art. 134 Buchst. a MwStSystRL voraus, dass die betreffenden Lieferungen von Gegenständen bzw. Dienstleistungen jedenfalls für die der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unterfallenden Umsätze unerlässlich sein müssen.
- 34** bb) Daran fehlt es. Die Verwaltungsleistungen können auch von anderen Wirtschaftsteilnehmern erbracht werden. Dabei kann die erforderliche Beachtung von Datenschutzregelungen auch von externen Unternehmern gewährleistet werden (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 06.09.2018 - V R 30/17, BFH/NV 2019, 54, Rz 14). Zudem spricht auch die Tatsache, dass andere als die im Streitfall betroffenen MDK diese Leistungen im Rahmen ihrer Aufgaben selbst erbringen, dafür, dass solche Dienstleistungen durch den Kläger für die der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unterfallenden Umsätze nicht unerlässlich sind.
- 35** d) Dass die medizinischen Gutachten der Vertragspartner des Klägers, an deren Erstellung der Kläger als Subunternehmer mitgewirkt hat, als eng mit der Sozialfürsorge zusammenhängende Leistungen umsatzsteuerfrei sein können (vgl. dazu BFH-Urteil in DB 2021, 1513), führt im Streitfall ebenfalls zu keiner anderen Beurteilung. Die hier zu beurteilenden Leistungen des Klägers an seine Vertragspartner sind insbesondere nicht Teil eines einheitlichen steuerfreien Leistungsbündels der Vertragspartner des Klägers an die Stellen, die die Gutachten in Auftrag gegeben haben; denn mehrere Leistungen können (auch unter dem Gesichtspunkt von Haupt- und Nebenleistung) nur dann zu einer einheitlichen Leistung "verschmolzen" werden, wenn die Leistungen von ein und demselben Leistenden gegenüber ein und demselben Leistungsempfänger erbracht werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.05.2014 - XI R 13/11, BFHE 245, 424, BStBl II 2014, 734, Rz 37, m.w.N.; vom 03.08.2017 - V R 15/17, BFHE 258, 566, Rz 18; Lange, UR 2009, 289 ff.; Klenk in Rau/Dürwächter, a.a.O., § 4 Nr. 10 Rz 66, 80 ff.). Dies ist vorliegend insoweit nicht der Fall. Empfänger der Leistungen des Klägers waren seine Vertragspartner als Gutachtenersteller.
- 36** 4. Sonstige Rechtsfehler der angefochtenen Vorentscheidung sowie des angefochtenen Bescheids sind nicht ersichtlich.
- 37** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)