

Hilfspersonen als solche nicht als gemeinnützig anzuerkennen

BFH, Urteil v. 07.03.2007, Az. I R 90/04

Leitsätze:

1. Ein Unternehmen, das kraft Satzung durch wirtschaftsberatende Tätigkeit (hier: Entwicklung eines Krankenhausfinanzierungssystems) für seine Gesellschafter und die von diesen zu verwirklichenden gemeinnützigen Zwecke tätig wird, fördert jene Zwecke nicht unmittelbar i.S. von § 57 Abs. 1 Satz 1 AO. Das gilt auch, wenn die Tätigkeit nach Maßgabe gesetzlicher Vorgaben (hier: § 17b Abs. 2 KHG) erbracht wird.
2. Die Tätigkeit einer als Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO zur Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke vom Auftraggeber eingeschalteten Körperschaft begründet mangels Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung grundsätzlich keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit der Hilfsperson (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 15. Juli 1998 – Anwendungserlass – zur Abgabenordnung, BStBl I 1998, 630 i.d.F. des BMF-Schreibens vom 10. September 2002, BStBl I 2002, 867, zu § 57 Nr. 2 Abs. 2 Satz 2).

Tatbestand:

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ... gegründet. An ihrem Stammkapital waren im Streitjahr 2001 ... beteiligt.

Nach ihrem Gesellschaftsvertrag verfolgt die Klägerin ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. der Abgabenordnung (AO). Ihr Gesellschaftszweck, die Förderung des Gesundheitswesens sowie die Förderung von Wissenschaft und Forschung, soll insbesondere durch die Entwicklung, Errichtung und Pflege eines Vergütungssystems für die allgemeinen vollstationären und teilstationären Krankenhausleistungen auf der Grundlage von Diagnosis Related Groups (DRG) nach Maßgabe des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenpflegesätze (KHG) vom 10. April 1991 (BGBl I 1991, 887) i.d.F. des Gesetzes zur Reform der gesetzlichen Krankenversicherung ab dem Jahr 2000 (GKV-Gesundheitsreformgesetz 2000) vom 22. Dezember 1999 (BGBl I 1999, 2626) erfüllt werden.

Der Gesellschaftsvertrag sieht weiter vor, dass die Klägerin selbstlos tätig ist und nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Die Gesellschafter beziehen keine Gewinnanteile und auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Gesellschaft. Sie erhalten bei ihrem Ausscheiden, bei Auflösung der Klägerin oder bei Wegfall der Gemeinnützigkeit nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurück.

Nach ... des Vertrages bildet die Gesellschafterversammlung als permanentes fachliches Steuerungsgremium für die Klägerin einen Ausschuss. Die Klägerin darf Handlungen, die über den gewöhnlichen Umfang des Geschäftsbetriebes hinausgehen, nur mit vorheriger Zustimmung des Ausschusses vornehmen. Zustimmungsbefähigt im Sinne dieser Regelung sind insbesondere alle wesentlichen Entscheidungen zu den Grundstrukturen des Vergütungssystems nach § 17b KHG, des Verfahrens zur Ermittlung der Bewertungsrelationen sowie zur laufenden Pflege des Systems auf Bundesebene.

Hintergrund der Gründung der Klägerin ist die mit dem GKV-Gesundheitsreformgesetz 2000 eingeführte Regelung in § 17b KHG. Darin wurde den Selbstverwaltungspartnern auf Bundesebene die Aufgabe übertragen, die Einzelheiten eines pauschalierenden Vergütungssystems für allgemeine voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen zu vereinbaren (§ 17b Abs. 2 KHG). Das System sollte nach den gesetzlichen Vorgaben ab dem 1. Januar 2003 zur Anwendung kommen. § 17b Abs. 4 KHG i.d.F. vom 22. Dezember 1999 sieht vor, dass die Bundesregierung den Inhalt des Vergütungssystems durch Rechtsverordnung bestimmt, falls bis zum 30. Juni 2000 eine Vereinbarung der Selbstverwaltungspartner über die Grundstrukturen des Vergütungssystems nicht zu Stande kommt.

Die Selbstverwaltungspartner hatten sich bereits in der "Vereinbarung über die Einführung eines pauschalierenden Entgeltsystems nach § 17b KHG" ... darauf verständigt, dass die im Zusammenhang mit der Systemeinführung erforderlichen komplexen Arbeiten nur in einer strukturierten Organisationsform erledigt werden könnten. Die Vereinbarung sieht vor, dass sich die Vertragspartner zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben nach § 17b Abs. 2 KHG eines X bedienen. In Vollzug dieser Vereinbarung wurde die Klägerin mit Gesellschaftsvertrag gegründet.

Zuvor war durch das Gesetz zur Änderung des Krankenhausfinanzierungsgesetzes und der Bundespflegeverordnung (DRG-Systemzuschlags-Gesetz) vom 27. April 2001 (BGBl I 2001, 772) § 17b KHG auf entsprechende Anregung der Selbstverwaltungspartner durch Einführung eines 5. Absatzes wie folgt ergänzt worden:

"Zur Finanzierung der ihnen übertragenen Aufgaben nach den Absätzen 1 und 3 vereinbaren die Vertragsparteien nach Absatz 2 Satz 1 einen Zuschlag für jeden abzurechnenden Krankenhausfall, mit dem die Entwicklung, Einführung und laufende Pflege des zum 1. Januar 2003 einzuführenden Vergütungssystems finanziert werden (DRG-Systemzuschlag). Der Zuschlag dient der Finanzierung insbesondere der Entwicklung der DRG-Klassifikation und der Kodierregeln, der Ermittlung der Bewertungsrelationen, der Bewertung der Zu- und Abschläge und der Vergabe von Aufträgen, auch soweit die Vertragsparteien die Aufgaben durch ein eigenes DRG-Institut wahrnehmen lassen... Ein Einsatz der Finanzmittel zur Deckung allgemeiner Haushalte der Vertragsparteien oder zur Finanzierung herkömmlicher Verbandsaufgaben im Zusammenhang mit dem Vergütungssystem ist unzulässig. Der DRG-Systemzuschlag ist von den Krankenhäusern je voll- und teilstationärem Krankenhausfall dem selbstzahlenden Patienten oder dem jeweiligen Kostenträger zusätzlich zu den tagesgleichen Pflegesätzen oder einer Fallpauschale in Rechnung zu stellen; er ist an die Vertragsparteien oder eine von ihnen genannte Stelle abzuführen..."

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) versagte der Klägerin die Gemeinnützigkeit wegen fehlender Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und setzte die Körperschaftsteuer entsprechend fest.

Die dagegen erhobene Klage, mit der die Klägerin geltend machte, sie sei gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) als gemeinnützige Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit, blieb erfolglos. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) Köln vom 15. Juli 2004 13 K 2530/03 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 222 veröffentlicht.

Mit ihrer Revision macht die Klägerin eine Verletzung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 52 Abs. 1 und § 55 Abs. 1 AO geltend.

Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG und den Körperschaftsteuerbescheid für 2001 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 4. September 2003 aufzuheben und das FA zu verpflichten, wegen der Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG einen Freistellungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2001 zu erlassen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Der Senat hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) durch Beschluss vom 27. April 2005 I R 90/04 (BFHE 209, 489, BStBl II 2006, 198) aufgefordert, dem Verfahren gemäß § 122 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beizutreten, um zu der Frage Stellung zu nehmen, ob eine Kapitalgesellschaft, die öffentlich-rechtliche Pflichtaufgaben ihrer Gesellschafter wahrnimmt, selbstlos und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt. Das BMF ist dieser Aufforderung nicht nachgekommen.

Entscheidungsgründe:

I.

Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit ist.

1.

Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind von der Körperschaftsteuer befreit Körperschaften, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO). Eine Körperschaft verfolgt nach § 52 Abs. 1 Satz 1 AO gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. § 52 Abs. 2 AO nennt beispielhaft (vgl. Senatsurteil vom 14. September 1994 I R 153/93, BFHE 176, 229, BStBl II 1995, 499) gemeinnützige Zwecke, u.a. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und die Förderung von Wissenschaft und Forschung.

2.

Die Klägerin fördert nicht unmittelbar die Allgemeinheit auf dem Gebiet des Gesundheitswesens.

a)

Das öffentliche Gesundheitswesen i.S. des § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO fördern insbesondere alle Tätigkeiten, die der Gesundheit der Bürger, zumal durch Verhinderung und Bekämpfung von Seuchen und Krankheiten, dienen (s. Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Schriftenreihe des BMF, Heft 40, 1988, S. 110; s. auch Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung – EstDV – Abschn. A Nr. 1). Eine Förderung der Allgemeinheit ist gegeben, wenn die zu beurteilende Maßnahme einem nicht nur eingegrenzten Personenkreis zugute kommen kann (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO). Schließlich macht § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG die Steuerbefreiung davon abhängig, dass die so beschriebene Allgemeinheit im Hinblick auf den begünstigten Zweck "unmittelbar" gefördert wird; daran fehlt es, wenn es um eine Tätigkeit zu Gunsten einzelner Personen geht, die ihrerseits in gemeinnütziger Weise tätig sind (vgl. dazu Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 18. März 2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798). Eine solche Hilfstätigkeit kann nur unter den Voraussetzungen des § 58 AO steuerbegünstigt sein, die im Streitfall nicht vorliegen.

b)

Die Klägerin fördert das öffentliche Gesundheitswesen nicht unmittelbar zu Gunsten der Allgemeinheit i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 51 Satz 1, § 52 Abs. 1 und § 57 Abs. 1 AO.

aa)

Ziel und einziger Unternehmensgegenstand der Klägerin ist es, entsprechend den Vorgaben des § 17b KHG ein durchgängiges, leistungsorientiertes und pauschalierendes Vergütungssystem für allgemeine Krankenhausleistungen zu entwickeln und zu pflegen. Durch die Einführung von Fallpauschalen statt der bisherigen Abrechnung bei Krankenhausaufenthalten nach Behandlungstagen soll die Effizienz von Krankenhäusern gesteigert werden (vgl. BTDrucks 14/1245, S. 1, 113). Die Klägerin wird mithin unter Vereinnahmung der Krankenhaus-Systemzuschläge (zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung vgl. FG Köln, Urteil vom 31. August 2005 7 K 2550/03, EFG 2005, 1970) funktional für ihre Gesellschafter in unternehmensberatender Weise ("Consulting") tätig, indem sie satzungsgemäß ein Abrechnungssystem entwickelt, das einen Anreiz bietet, Krankenhäuser kostengünstiger zu betreiben. Sie fördert deshalb auf dem Gebiet des Gesundheitswesens nicht unmittelbar die Allgemeinheit; vielmehr erbringt sie ihre Leistungen insoweit ausschließlich gegenüber ihren Gesellschaftern, die sodann ihrerseits unter Inanspruchnahme der von der Klägerin erbrachten Vorleistungen ihren gemeinnützigen Zweck erfüllen (vgl. dazu und zu weiteren Beispielen auch Woitschell in Ernst & Young, KStG, § 5 Rz 429.1 f.). Dass die Schaffung leistungsfähiger Strukturen in Krankenhäusern nach Maßgabe gesetzlicher Vorgaben (hier nach § 17b KHG) erfolgt und dass dies im Ergebnis auch den Verbandsmitgliedern der Gesellschafter der Klägerin sowie den einzelnen Versicherten --in gewisser Weise also der Allgemeinheit-- zugute kommt, ändert daran nichts. Diese mittelbaren Folgen sind der Klägerin nicht als Verwirklichung eigener gemeinnütziger Zwecke zuzurechnen. Aus der Zusammenschau von § 57 Abs. 1 i.V.m. § 58 AO ist abzuleiten, dass die nur mittelbare Förderung steuerbegünstigter Zwecke --abgesehen von den in § 58 AO genannten Fällen-- nicht begünstigt ist (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798).

bb)

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht dann, wenn man annimmt, die Klägerin sei i.S. von § 57 Abs. 1 Satz 2 AO Hilfsperson ihrer Gesellschafter.

Die Klägerin entwickelt das Abrechnungssystem nicht im Auftrag ihrer Gesellschafter, sondern aufgrund ihres eigenen Satzungszweckes. Ob in einem solchen Fall auch ohne Existenz eines Beherrschungsvertrages (vgl. Schröder, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2004, 1815; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., § 8 Rz 44, m.w.N.) eine Körperschaft zugleich als Hilfsperson einer anderen gemeinnützigen Körperschaft beurteilt werden kann, kann dahinstehen. Denn in jedem Fall begründet das Handeln als Hilfsperson nach § 57 Abs. 1 Satz 2 AO grundsätzlich keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit der eingeschalteten Hilfsperson. Die Hilfsperson verwirklicht vielmehr --fremde-- gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers, sie verwirklicht diese Zwecke in ihrer Funktion als Hilfsperson jedoch nicht selbst. Dessen bedarf es aber, um dem Unmittelbarkeitserfordernis des § 57 Abs. 1 Satz 1 AO zu genügen: Die Vorschrift ist im Zusammenhang mit § 58 AO zu lesen, woraus abzuleiten ist, dass die bloße Unterstützung einer anderen Körperschaft bei deren gemeinnütziger Tätigkeit im Grundsatz – und abgesehen von den hier nicht verwirklichten Fällen des § 58 AO – nicht zur Gemeinnützigkeit des Unterstützenden führt. Eine gemeinnützige Aktivität kann so gesehen immer nur einmal einer gemeinnützigen Organisation zugerechnet werden. Aus § 57 Abs. 1 Satz 2 AO, wonach das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist, folgt nichts anderes; die darin bestimmte Durchbrechung des Unmittelbarkeitserfordernisses ist nur aus der Sicht der auftraggebenden Körperschaft zu sehen, nicht jedoch im Sinne einer "Spiegelbildlichkeit" des Wirkens gemeinnütziger Hilfspersonen bei der Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke eines anderen (so aber Schauhoff, a.a.O., § 8 Rz 44 ff., 45 [S. 555 f.]). Abweichend davon verhält es sich deshalb nur dann, wenn die eingeschaltete Körperschaft ihrerseits einen eigenen gemeinnützigen Zweck verfolgt (im Ergebnis ebenso z.B. Schiffers, DStR 2003, 1015; Schröder, DStR 2004, 1815, 1816 ff.; BMF-Schreiben vom 15. Juli 1998 --Anwendungserlass zur Abgabenordnung 1977 (AEAO)--, BStBl I 1998, 630, i.d.F. des BMF-Schreibens vom 10. September 2002, BStBl I 2002, 867, zu § 57 Nr. 2 Abs. 2 Satz 2; Seer/Wolstzynski, Steuer-

rechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 156 f.; Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, S. 26; anders Schauhoff, ebenda).

3.

Die Klägerin fördert schließlich auch nicht Wissenschaft und Forschung.

Wissenschaftlich tätig ist, wer schöpferische oder forschende Arbeit leistet oder wer das aus der Forschung hervorgegangene Wissen und Erkennen auf konkrete Vorgänge anwendet. Von wissenschaftlichem Arbeiten kann nur gesprochen werden, wenn grundsätzliche Fragen oder konkrete Vorgänge methodisch in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Sinnzusammenhang gebracht werden (BFH-Urteile vom 30. März 1976 VIII R 137/75, BFHE 118, 473, BStBl II 1976, 464; vom 24.

Februar 1965 I 349/61 U, BFHE 82, 46, BStBl III 1965, 263). Ob die Klägerin danach durch die Entwicklung des Vergütungssystems wissenschaftlich tätig ist, kann dahinstehen. Denn sie fördert Wissenschaft und Forschung jedenfalls nicht für die Allgemeinheit, sondern für ihre Gesellschafter.

Wie aus dem Einleitungssatz des § 52 Abs. 2 AO ersichtlich, ist die Förderung von Wissenschaft und Forschung nur dann gemeinnützig, wenn sie die Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt, also der Allgemeinheit dient. Zwar stellt die Klägerin nach ihrem Vortrag ihre Ergebnisse der Allgemeinheit zur Verfügung. Auch soll das von ihr entwickelte Vergütungssystem Gegenstand wissenschaftlicher Arbeiten sein. Insoweit fördert sie Wissenschaft und Forschung für die Allgemeinheit. Dieser Bereich lässt sich jedoch von der Forschungstätigkeit im Dienst ihrer Gesellschafter nicht trennen. Die Klägerin zielt bei der von ihr ausgeübten Tätigkeit primär auf eine Förderung und Unterstützung ihrer Gesellschafter bei der ihnen obliegenden Aufgabe, ein pauschalierendes Vergütungssystem zu entwickeln, und ist damit in ihrer Gesamtrichtung nicht darauf angelegt, Wissenschaft und Forschung für die Allgemeinheit, sondern für ihre Gesellschafter zu fördern. Die Förderung von Wissenschaft und Forschung für die Allgemeinheit ist lediglich ein der nicht steuerbefreiten Tätigkeit untergeordneter Nebenzweck, der nicht zur Steuerbefreiung führen kann (§ 56 AO).

4.

Da die Klägerin keinen gemeinnützigen Zweck verfolgt, kommt es auf die Frage, ob eine GmbH, die öffentlich-rechtliche Pflichtaufgaben ihrer Gesellschafter erfüllt, selbstlos tätig ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 51 Satz 1, § 55 AO), oder ob sie in eigenwirtschaftlicher Weise Aufgaben ihrer Gesellschafter übernimmt (vgl. dazu Senatsbeschluss in BFHE 209, 489, BStBl II 2006, 198), nicht mehr an.



Winheller Rechtsanwälte

Bettinastr. 30
D-60325 Frankfurt a.M.

Tel.: +49 (0)69 974 61 228
Fax: +49 (0)69 974 61 150

E-Mail: info@winheller.com
Internet: <http://www.winheller.com>

Rechtsanwälte für deutsches & US

- ▶ Nonprofitrecht
- ▶ Medienrecht
- ▶ Kapitalanlegerrecht
- ▶ Wirtschaftsrecht

**Weitere Informationen finden
Sie auf unserer Website**

www.winheller.com

**VORAUS denken,
ZUKUNFT planen →**