

VOLLTEXTSERVICE

Brennpunkt „Zweckbetrieb“: Steuerpflicht nach Restrukturierung – ausgegliedertes Labor nicht gemeinnützig

FG Münster, Urteil vom 30.05.2011, Az. 9 K 73/09 K F

Gründe

I. Streitig ist, ob die Klägerin als gemeinnützig anzuerkennen ist.

Die Klägerin ist eine mit notariellem Vertrag vom 15.09.2006 gegründete GmbH, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Das Stammkapital der Klägerin i.H.v. 50.000 EUR wird zu 50 v.H. vom Verein XXX e.V. (XXX e.V.), zu 37,5 v.H. von der St. A.-Krankenhaus GmbH (St. A-GmbH) und zu 12,5 v.H. von der St. B.-Krankenhaus gem. GmbH (St. B.-GmbH) gehalten. Die Gesellschafter der Klägerin sind als gemeinnützig anerkannt und Träger mehrerer katholischer Krankenhäuser: der XXX e.V. ist Träger des Brüderkrankenhauses St. B. in A-Stadt und des St. C.-Hospitals in B-Stadt; die St. A.-GmbH ist Trägerin des St. A.-Krankenhauses in A-Stadt und die St. B.-GmbH ist Trägerin des St. B.-Krankenhauses in C-Stadt. Die Krankenhäuser sind als steuerbegünstigte Zweckbetriebe im Sinne von § 67 der Abgabenordnung (AO) anerkannt.

Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin vom 15.09.2006 lautet auszugsweise wie folgt:

§ 2 Gegenstand des Unternehmens

(1) Gegenstand des Unternehmens ist die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens, insbesondere durch die Erbringung von Laborleistungen für die Patienten des Brüderkrankenhauses St. B. A-Stadt, des St. A.-Krankenhauses in A-Stadt, des St. B.-Krankenhauses in C-Stadt und des St. C.-Hospitals in B-Stadt. 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. Zurzeit ist diese Anerkennung noch nicht erfolgt. Sie muss gegebenenfalls auch im Verfahren vor den Finanzbehörden oder den Finanzgerichten durchgesetzt werden.

WINHELLER
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Corneliusstr. 34, 60325 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München | Shanghai

Die Gesellschafter verpflichten sich also, alles diesbezügliche zu unternehmen und gegenläufige Handlungen zu unterlassen, um die angestrebte Anerkennung als gemeinnützige Gesellschaft zu erreichen. Nach erfolgter Anerkennung verpflichten sich die Gesellschafter, den Namen der Gesellschaft dementsprechend zu ändern und zum Handelsregister anzumelden. Mit Rücksicht auf diese verfolgte Absicht wird schon jetzt vereinbart:

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.

(4) Die Mittel der Gesellschaft dürfen nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden. Die Gesellschafter erhalten keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter keine sonstigen Zuwendungen aus den Mitteln der Gesellschaft; § 58 Nr. 2 AO bleibt hiervon unberührt.

(5) Die Gesellschafter erhalten bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurück.

(6) Die Gesellschaft darf keine Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Gesellschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

§ 4 Kirchliche Ausrichtung

(1) Die Gesellschaft wendet die "Grundordnung des kirchlichen Dienstes im Rahmen kirchlicher Arbeitsverhältnisse" an.

(2) Sie strebt die korporative Mitgliedschaft im Diözesan-Caritasverband für das Bistum A-Stadt e.V. an.

§ 17 Dauer und Auflösung der Gesellschaft

(1) Der Gesellschaftsvertrag ist auf unbestimmte Zeit geschlossen.

(2) Jeder Gesellschafter kann die Gesellschaft ordentlich mit einer Frist von einem Jahr zum Jahresschluss kündigen. Das Recht zur außerordentlichen Kündigung aus wichtigem Grund bleibt davon unberührt. Die Kündigung ist an die Gesellschaft zu richten und hat durch eingeschriebenen Brief zu erfolgen.

(3) Durch eine rechtswirksame Kündigung wird die Gesellschaft aufgelöst, sofern die verbleibenden Gesellschafter nicht binnen einer Frist von sechs Monaten seit Zugang der Kündigung die Einziehung aller Geschäftsanteile des kündigenden Gesellschafters oder deren Abtretung an die Gesellschaft oder eine von ihr bestimmte Person, bei der es auch um einen Gesellschafter handeln kann, beschließt. Die Vorschrift des § 16 Abs. 3 und 5 gilt entsprechend.

(4) Im Falle der Auflösung erfolgt die Liquidation durch die Geschäftsführung, soweit sie nicht durch Beschluss der Gesellschafterversammlung anderen Personen übertragen wird.

(5) Bei Auflösung oder Aufhebung der Gesellschaft oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke fällt das vorhandene Vermögen, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Gesellschafter und den gemeinen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, an den XXX e.V., die St. A. Krankenhaus GmbH und die St. B.-Krankenhaus GmbH entsprechend der in § 6 Abs. 2 dieses Gesellschaftsvertrages geregelten Beteiligungsverhältnisse.

(6) Der Barmherzige Brüder Trier e.V., die St. A.-Krankenhaus GmbH und die St. B.-Krankenhaus GmbH haben das ihnen anfallende Vermögen unmittelbar und ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO zu verwenden.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den in Ablichtung zu den Akten gereichten Gesellschaftsvertrag verwiesen.

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, davon 27 Vollzeit- und 34 Teilzeitkräfte) im Wege des Betriebsübergangs gem. § 613a des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) von ihren Gesellschaftern. Die Vergütung der Mitarbeiter erfolgt nach den Arbeitsvertragsrichtlinien des Caritasverbandes. Die Abrechnung der Lohnkonten wurde durch das Brüderkrankenhaus in A-Stadt vorgenommen. Die für die Erbringung der Laborleistungen erforderlichen Räumlichkeiten mietete die Klägerin von ihren Gesellschaftern an. Nachdem die Labore zunächst an drei verschiedenen Standorten (C-Stadt, B-Stadt und A-Stadt) untergebracht waren, wurden sie ab Mitte 2007 weitgehend an einem gemeinsamen Standort in A-Stadt zentralisiert, dessen Räumlichkeiten vom XXX e.V. angemietet wurden. Die für die Erbringung der Laborleistungen erforderlichen Analyseautomaten hat die Klägerin von Dritten angemietet bzw. geleast. Eigene Investitionen der Klägerin im Streitjahr 2006 betrafen ausschließlich die EDV-Ausstattung und das Mobiliar der Labore; ab 2007 wurde von der Klägerin zusätzlich zu den angemieteten Analyseautomaten weitere Laboratoriumstechnik angeschafft.

Am 08.11.2006 schloss die Klägerin einen Kooperationsvertrag mit der überörtlichen Gemeinschaftspraxis für Laboratoriumsmedizin Dres. med. A. E... u.a. (Gemeinschaftspraxis) in F-Stadt, wonach diese die ärztliche Leitung und die Wahrnehmung der ärztlichen Aufgaben der Klägerin umfassend sicherstellen sollte. Nach § 6 des Vertrages sollte die Klägerin während der Laufzeit des Kooperationsvertrages keine eigenen Fachärzte für Laboratoriumsmedizin anstellen und die Gemeinschaftspraxis keine von ihr angestellten nicht ärztlichen 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. Nach § 7 des Vertrages stand der Gemeinschaftspraxis für ihre Tätigkeit ein pauschales Honorar von 180.000 EUR pro Jahr zu, mit dem sämtliche Tätigkeiten und Kosten der Gemeinschaftspraxis für die Klägerin abgegolten waren. Die Abrechnung von Befundungsaufträgen 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. Wegen der Einzelheiten wird auf den Kooperationsvertrag Bezug genommen.

Mit Vereinbarung vom 12./17.10.2006 wurde die Klägerin rückwirkend zum 01.10.2006 vorläufig als korporatives Mitglied des Caritasverbandes für das Bistum A-Stadt e.V. aufgenommen.

Am 04.12.2006 hat die Klägerin ihre Geschäftstätigkeit aufgenommen. Bei Umsatzerlösen von 363.601 EUR erwirtschaftete sie in der Zeit vom 04.12.2006 bis 31.12.2006 einen Jahresüberschuss von 3.568 EUR. Die Erlöse entfielen auf ca. 190.000 Laborleistungen und auf die Belieferung des Krankenhauses St. B. und des St. A.-Krankenhauses 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 DRG-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 % an ihre Gesellschafter und zu ca. 10 % an andere Anbieter im Gesundheitswesen (z.B. Krankenhäuser oder die Laborgemeinschaft niedergelassener Ärzte in B-Stadt und A-Stadt); in den Folgejahren ergab sich nach den Angaben der Klägerin keine wesentliche Veränderung dieser Anteile.

In einem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vom 13.02.2006 hatten die Gesellschafter der Klägerin dem Beklagten mitgeteilt, es sei beabsichtigt, die von ihren Krankenhauseinrichtungen erbrachten Laborleistungen künftig von einer gemeinsam gegründeten Labor-GmbH erbringen zu lassen. Es werde daher gebeten, eine verbindliche Auskunft darüber zu erteilen, ob die noch zu gründende Labor-GmbH steuerbegünstigt im Sinne der §§ 51 ff. AO sei, ob sie mit der Erbringung von Laborleistungen einen Zweckbetrieb nach § 66 AO begründe und ob die Leistungen der Labor-GmbH nach § 4 Nr. 16 c) des Umsatzsteuergesetzes (UStG) von der Umsatzsteuer befreit seien. Der Beklagte teilte der Klägerin daraufhin mit Schreiben vom 22.05.2006 mit, der zu gründenden GmbH sei keine Gemeinnützigkeit zuzuerkennen, da es an der Unmittelbarkeit der begünstigten Leistungen fehle. Dies folge daraus, dass die Leistungen nicht unmittelbar an die Patienten, sondern an die jeweiligen Krankenhausträger erbracht würden. Aus dem gleichen Grunde stelle die Tätigkeit der Klägerin auch keinen Zweckbetrieb im Sinne von § 66 AO dar. Die Voraussetzungen der Umsatzsteuer-Befreiung lägen demgegenüber vor, da diese auch für Einrichtungen gewährt werde, die ihrerseits von steuerbegünstigten Einrichtungen betrieben würden.

Am 19.11.2007 reichte die Klägerin eine Erklärung zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, für das Kalenderjahr 2006 beim Beklagten ein. Der Beklagte erließ auf der Grundlage des von der Klägerin erklärten Jahresüberschusses mit Datum vom 06.03.2008 einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2006, mit dem er eine Körperschaftsteuer i.H.v. 892,00 EUR festsetzte. In den Erläuterungen zu diesem Bescheid ist unter Bezugnahme auf das Schreiben des Beklagten vom 22.05.2006 ausgeführt, die Klägerin sei nicht steuerbegünstigt im Sinne der §§ 51 ff. AO, da die Voraussetzung der Unmittelbarkeit nicht vorliege. Am gleichen Tage erließ der Beklagte einen Bescheid über die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zum 15.09.2006 gemäß § 27 Abs. 2 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und zum 31.12.2006 gem. § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG; sämtliche Besteuerungsgrundlagen lauteten auf 0 EUR.

Gegen diese Bescheide hat die Klägerin nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 16.12.2008) die vorliegende Klage erhoben. Zur Begründung macht sie im Wesentlichen geltend, sie sei als gemeinnützig im Sinne von § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anzuerkennen. Die formellen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung nach den §§ 51 ff. AO lägen unstreitig vor, entgegen der Ansicht des Beklagten seien auch die materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt.

Die Klägerin unterhalte einen Zweckbetrieb im Sinne von § 66 AO, denn sie fördere mit den zur Heilbehandlung erforderlichen Laborleistungen – vergleichbar den unstreitig ebenfalls als Einrichtungen der Wohlfahrtspflege angesehenen medizinischen Versorgungszentren – die Wohlfahrtspflege. Sie diene auch in besonderem Maße dem in § 53 Nr. 1 AO genannten Personenkreis, denn sie erbringe Laborleistungen, die der Heilbehandlung der Patienten und damit von Personen dienen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen seien. Entgegen der Ansicht des Beklagten dienen die Leistungen der Klägerin auch unmittelbar dem vorgenannten Personenkreis, denn die labormedizinischen Leistungen würden konkret an dem betreffenden Patientengut (Blut, Körpersekrete etc.) erbracht und seien den in § 53 Nr. 1 AO genannten Personen daher explizit und genau zuzuordnen. Wie die Leistungen im Einzelnen abgerechnet würden, sei demgegenüber irrelevant. Zwar habe auch der Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 17.2.2010 (I R 2/08, BStBl II 2010, 1006) auf die vertraglichen Leistungsbeziehungen abgestellt. Dieser Rechtsprechung sei jedoch zu widersprechen, denn weder der Wortlaut des § 57 AO noch der Wortlaut des § 66 AO stelle auf die vertraglichen Beziehungen der Körperschaft zu den begünstigten Personen ab. Dass die vertraglichen Beziehungen nicht maßgebend sein könnten, ergebe sich des Weiteren daraus, dass bei vielen Einrichtungen der Wohlfahrtspflege (z.B. der Obdachlosenhilfe) überhaupt keine vertraglichen Beziehungen zwischen der Einrichtung und den begünstigten Personen existierten. Maßgebend müsse daher allein sein, ob es sich bei der konkreten Tätigkeit – wovon der Beklagte im Rahmen der Umsatzsteuer offenbar auch selbst ausgehe – um eine steuerbegünstigte Tätigkeit handle, die durch die Körperschaft selbst ausgeübt werde.

Unabhängig davon sei im vorliegenden Fall auch unter Zugrundelegung der BFH-Rechtsprechung von der Unmittelbarkeit der Leistungserbringung auszugehen. In Bezug auf die Privatpatienten und Selbstzahler bestehe eine unmittelbare Vertragsbeziehung zwischen den Patienten und der Klägerin; in Bezug auf die gesetzlich versicherten Patienten seien die Vertragsverhältnisse zwischen den Krankenhausträgern und der Klägerin als Verträge zu Gunsten Dritter anzusehen. Im Übrigen sei das BFH-Urteil vom 17.2.2010 (I R 2/08, BStBl II 2010, 1006) gesetzssystematisch un schlüssig, soweit das Vorliegen der Voraussetzungen des § 66 AO dort mit dem Argument verneint worden sei, dass die dortige Klägerin nur als Erfüllungsgehilfin ihrer Gesellschafterinnen eingeschaltet gewesen sei. Denn der BFH habe gleichwohl die grundsätzliche Möglichkeit des Vorliegens eines Zweckbetriebes nach § 65 AO angenommen. Es sei jedoch nicht ersichtlich, dass im Rahmen des § 66 AO ein besonderes, von § 57 AO abweichendes Unmittelbarkeitserfordernis, notwendig sei. Im Gegenteil spreche der Wortlaut des § 66 Abs. 1 AO ("dienen") und des § 66 Abs. 3 AO ("zugute kommen") eher dafür, dass im Rahmen dieser Vorschrift von einem weniger strengen Unmittelbarkeitserfordernis auszugehen sei.

Die Aktivitäten der Klägerin erfolgten ferner nicht des Erwerbs wegen (§ 66 Abs. 2 Satz 1 AO), denn der Zusammenschluss der Krankenhausträger zu einer Labor-GmbH sei nicht erfolgt, um eigenwirtschaftliche Zwecke zu verfolgen oder weiteren Umsatz aus Labortätigkeiten zu generieren, sondern um Synergieeffekte zu erreichen, die Qualität der Befundungen zu verbessern und einheitliche Qualitätsstandards herzustellen. Dies werde auch dadurch belegt, dass die Klägerin weder im Streitjahr noch in den folgenden Jahren größere Gewinne erzielt, sondern im Wesentlichen kostendeckend gearbeitet habe.

Die Klägerin diene auch im Sinne von § 66 Abs. 3 AO in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen, denn diesen kämen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute. Dass es sich bei den Leistungen der Klägerin um für diesen Personenkreis medizinisch notwendige Leistungen gehandelt habe, ergebe sich dabei daraus, dass die Kosten für die erbrachten Laborleistungen in aller Regel ohne ergänzende Zuzahlungen von den gesetzlichen und privaten Krankenkassen übernommen worden seien.

Die Klägerin erfülle auch die Voraussetzungen für die Annahme eines Zweckbetriebes im Sinne von § 65 AO. Sie verwirkliche mit den von ihr erbrachten Laborleistungen ihre satzungsmäßigen Zwecke im Sinne von § 65 Nr. 1 AO, denn zum einen werde durch die der Heilbehandlung dienenden Aktivitäten das öffentliche Gesundheitswesen gefördert (§ 52 Abs. 2 Nr. 2 AO), zum anderen verfolge sie mildtätige Zwecke im Sinne von § 53 Nr. 1 AO, da sie mit ihren Leistungen Personen unterstütze, die wegen ihrer Erkrankungen hilfsbedürftig seien. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb sei auch im Sinne von § 65 Nr. 2 AO für die Verwirklichung der satzungsgemäßen Zwecke der Klägerin unentbehrlich, denn sie könne ihre steuerbegünstigten Zwecke (Unterstützung der ärztlichen Heilbehandlungen durch Laborbefundungen) ohne die Laborleistungen nicht verwirklichen.

Schließlich trete die Klägerin im Sinne von § 65 Nr. 3 AO mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb auch nicht zu vergleichbaren, nicht begünstigten Betrieben in größerem Umfang in Wettbewerb, als dies für die Erfüllung ihrer begünstigten Zwecke unvermeidbar sei. Unabhängig von der Frage, ob diese Vorschrift überhaupt verfassungsgemäß sei, greife sie im vorliegenden Fall schon deshalb nicht ein, weil die von der Klägerin auf der Basis des Kooperationsmodells erbrachten Leistungen von Dritten nicht übernommen werden könnten. Denn zum einen sei zu berücksichtigen, dass es sich bei der Klägerin um eine Körperschaft handele, die die Grundordnung des kirchlichen Dienstes und die Arbeitsvertragsrichtlinien des deutschen Caritasverbandes anwende und damit unter dem besonderen Grundrechtsschutz von Artikel 140 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. Artikel 38 der Weimarer Reichsverfassung (WRV) stehe. Die kirchliche Ausrichtung der Klägerin schlage sich etwa darin nieder, dass die Klägerin im Wege des Betriebsübergangs nach § 613a BGB auch ältere Mitarbeiter übernommen habe und ihre Mitarbeiter zu Konditionen beschäftige, die diese bei Dritten nicht erhalten würden. Da zudem vom Bistum A-Stadt großer Wert darauf gelegt werde, dass alle am Krankenhausbetrieb beteiligten Personen kirchlich ausgerichtet seien, sei eine Fortführung der Aktivitäten der Klägerin durch einen nicht kirchlich ausgerichteten Laboranbieter schlechterdings nicht möglich. Für nicht kirchlich ausgerichtete Anbieter bestehe mangels Marktzutrittsmöglichkeit mithin schon keine Wettbewerbssituation.

Zum anderen sei eine Wettbewerbssituation mit vergleichbaren Leistungsanbietern auch in praktisch-organisatorischer Hinsicht nicht gegeben. Die Klägerin sei von Anfang an als das Labor der Krankenhäuser ihrer Gesellschafter gedacht und geplant gewesen. Die Gesellschafter der Klägerin hätten daher kein bloßes Outsourcing betrieben, sondern eine zentrale Leistungserbringung organisiert und zur Sicherstellung der Laborversorgung in den Häusern dabei eine Reihe von Strukturentscheidungen getroffen, die einer gemeinsamen Umsetzung und einer engen, sehr ins Detail gehenden organisatorischen Abstimmung bedurft hätten. Dies zeige sich insbesondere daran, dass die Leistungserbringung und Datenübermittlung vollständig EDV-gesteuert erfolge. Dafür sei es erforderlich gewesen, vier verschiedene EDV-Systeme technisch aufeinander abzustimmen und deren Anwendungen in den Häusern zu koordinieren. Die enge Verknüpfung der Klägerin mit den Krankenhäusern ihrer Gesellschafter zeige sich ferner daran, dass sie – mit Ausnahme ihrer beiden Geschäftsführer – ausschließlich Laborfachpersonal beschäftige und sämtliche weiteren Unternehmensfunktionen (z.B. Personalwesen, Abrechnungen, EDV) von den beteiligten Krankenhäusern gestellt würden. Soweit in den Krankenhäusern eine notfallmäßige Diagnostik über spezielle Laborgeräte durch die Mitarbeiter des Pflegedienstes der Krankenhäuser durchgeführt werde, geschehe dies im Auftrag der Klägerin und werde von eigens dafür abgestellten Mitarbeitern der Klägerin betreut. Der ärztliche Leiter der Klägerin habe über die unmittelbare Tätigkeit für die Klägerin hinaus auch die Aufgabe, die Wirtschaftlichkeit der Laboranforderungen in den Krankenhäusern zu optimieren. Er solle auf die Chefärzte der Krankenhäuser mit fachlichen Argumenten Einfluss nehmen, um die Kosten für die Art und die Anzahl der angeforderten Befundungen möglichst gering zu halten. Diese Strukturen seien nur umsetzbar, weil die Klägerin und ihre Gesellschafter die Entscheidung getroffen hätten, gemeinsam an der Umsetzung zu arbeiten und weil sie bereit seien, ihre eigene Organisation im Sinne der Zusammenarbeit erheblich zu verzahnen und zu verändern. Vergleichbare Strukturen könnten bei Einbeziehung eines externen Laboranbieters weder umgesetzt noch erreicht werden. Insbesondere hätte ein Fremdanbieter schlechterdings kein Interesse an einer Reduktion seiner Laborleistungen und wäre nicht bereit, sich hierzu ausdrücklich zu verpflichten. Im Übrigen sei die Klägerin auch nicht in wesentlichem Umfang am allgemeinen Markt in Konkurrenz zu Laboranbietern getreten, denn sie habe ihre Leistungen ganz überwiegend gegenüber den Krankenhäusern ihrer Gesellschafter erbracht.

Schließlich sei es nach den Grundsätzen der §§ 51 ff. AO geboten, die gemeinnützig gebundenen Mittel bestmöglich zur Zweckverwirklichung einzusetzen. Unter Berücksichtigung dessen sei nicht nachvollziehbar, warum sich die steuerliche Qualität von Leistungen allein durch eine Ausgliederung auf eine Tochtergesellschaft, an der nur steuerbegünstigte Körperschaften beteiligt seien, ändern solle. Dies gelte umso mehr, als Krankenhauslabore, die von den einzelnen Krankenhäusern in eigener Trägerschaft betrieben würden, unstreitig dem Krankenhauszweckbetrieb nach § 67 AO zuzuordnen seien, ohne dass insofern Konkurrenzgesichtspunkte mit niedergelassenen Ärzten oder labormedizinischen Gemeinschaftspraxen eine Rolle spielten. Zudem sehe § 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 des Gesetzes über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (KHEntgG) auch vom Krankenhaus veranlasste Leistungen Dritter – wie vorliegend die von der Klägerin vorgenommenen Befundungen – als Krankenhausleistungen an. Aus der fehlenden Aufnahme von Wettbewerbsklauseln in die Sonderregelungen für Wohlfahrtseinrichtungen und Krankenhäuser (§ 66 und 67 AO) ergebe sich ferner, dass dem Wettbewerbsgesichtspunkt bei der Gesundheitsfürsorge nur eine verhältnismäßig geringe Bedeutung zukomme. Dementsprechend erkenne auch die OFD Frankfurt in einer Verfügung vom 30.03.1993 Vereine, die Dialysebehandlungen für Patienten durchführten, trotz des Wettbewerbs zu niedergelassenen Ärzten als steuerbegünstigt an. Die vom Beklagten vertretene Rechtsauffassung vereitele demgegenüber sinnvolle Strukturierungsmaßnahmen bzw. erschwere diese erheblich.

Die Klägerin beantragt,

1. den Bescheid 2006 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 06. März 2008, den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zum 15. September 2006 gemäß § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG und den Bescheid zum 31. Dezember 2006 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG vom 06. März 2008 und die Einspruchsentscheidung vom 16.12.2008 aufzuheben,

2. den Beklagten zu verpflichten, einen Freistellungsbescheid für das Jahr 2006 wegen der ausschließlichen und unmittelbaren Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 51 ff. AO zu Gunsten der Klägerin zu erlassen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Er verweist zur Begründung im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidung vom 16.12.2008 und führt ergänzend aus, es könne dahingestellt bleiben, ob die Klägerin einen Zweckbetrieb unterhalte, denn sie erfülle schon nicht die allgemeinen Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit, da sie nicht im Sinne von § 57 AO ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolge. Es komme daher auch nicht darauf an, ob durch die Ausgliederung eines Zweckbetriebes auf eine rechtlich selbstständige Körperschaft eine Gemeinnützigkeit begründet werden könne.

Im Übrigen sei davon auszugehen, dass auch die Voraussetzungen der Wettbewerbsklausel in § 65 Nr. 3 AO nicht erfüllt seien, denn ein Verstoß gegen die Wettbewerbsklausel liege bereits dann vor, wenn ein ähnlicher, nicht begünstigter Betrieb Laborleistungen an Krankenhäuser erbringen könne und die Klägerin mit diesem Betrieb in Konkurrenz trete. Dabei sei es aus Sicht des Beklagten unerheblich, ob es sich um ein kirchlich ausgerichtetes Unternehmen handle. Zudem sei eine Wettbewerbssituation im Sinne von § 65 Nr. 3 AO schon deshalb gegeben, weil die Klägerin es entsprechend der Regelung in § 2 des Gesellschaftsvertrages anstrebe, auch Laborleistungen für andere Krankenhäuser bzw. Anbieter im Gesundheitswesen zu erbringen; sie habe diese Absicht auch bereits umgesetzt.

Am 01.06.2010 hat der Berichterstatter in der Sache einen Erörterungstermin durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll verwiesen.

Der Senat hat in der Sache am 30.05.2011 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird verwiesen.

II. Die zulässige Klage ist nicht begründet.

Die Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 2006 sowie über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zum 15.09.2006 gemäß § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG und zum 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 und § 38 Abs. 1 KStG, jeweils vom 6.3.2008, sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte hat die Klägerin zu Recht nicht als gemeinnützig anerkannt; dementsprechend ist der Klägerin auch kein Freistellungsbescheid zu erteilen.

I. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind Körperschaften von der Körperschaftsteuer befreit, die nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 51 bis § 68 AO). Die Steuerbefreiung ist gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG ausgeschlossen, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird; in diesem Fall verliert die Körperschaft gem. § 64 Abs. 1 AO die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Einkünfte, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) ist.

1. Die formellen Voraussetzungen (§§ 59 bis 61 AO) für eine Anerkennung der Klägerin als gemeinnützig liegen vor.

Der Gesellschaftsvertrag vom 15.09.2006 enthält hinreichende Regelungen zur Zweckbestimmung der Klägerin, indem er in § 2 Abs. 1 als Unternehmensgegenstand der Klägerin die Förderung des Gesundheitswesens durch die Erbringung von Laborleistungen bezeichnet. Darüber hinaus ist der Bezugnahme von § 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrages auf § 66 AO zu entnehmen, dass die Klägerin mit ihren Leistungen den in § 53 AO genannten Personenkreis unterstützen und damit dem Wohlfahrtswesen (§ 52 Abs. 2 Nr. 2 AO in der für das Streitjahr geltenden Fassung) dienen will. Auch die Art und

Weise der beabsichtigten Betätigung ist hinreichend konkret, denn aus dem Gesellschaftsvertrag ergibt sich, dass die Klägerin ihre Zweckbestimmung durch die Erbringung von Laborleistungen für die vier Krankenhäuser ihrer Gesellschafter und ggf. für andere Nachfrager erbringen will.

Der Gesellschaftsvertrag enthält in § 3 Abs. 2 bis Abs. 6 auch ausreichende Bestimmungen zur Selbstlosigkeit der Klägerin (vgl. § 55 Abs. 1 AO in der für das Streitjahr geltenden Fassung). Dem steht nicht entgegen, dass der Unternehmensgegenstand der Klägerin darin bestehen sollte, einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in Gestalt eines Laborbetriebes zu unterhalten, denn aus § 3 Abs. 2 S. 3 des Gesellschaftsvertrages ergibt sich, dass die Klägerin den Laborbetrieb als Zweckbetrieb im Sinne von § 66 AO führen will. Schließlich enthält der Gesellschaftsvertrag in § 17 Abs. 5 und 6 auch hinreichende Regelungen zur Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4, § 61 AO).

2. Es fehlt jedoch an den materiellen Voraussetzungen für eine Anerkennung der Klägerin als gemeinnützige Körperschaft.

a. Der Senat teilt zwar nicht die Auffassung des Beklagten, es fehle der Klägerin an der erforderlichen Unmittelbarkeit der Betätigung (§ 57 AO), weil jedenfalls in Bezug auf die gesetzlich versicherten Patienten und damit in der ganz überwiegenden Mehrzahl der Fälle keine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und den Patienten bestehe, sondern nur zwischen der Klägerin und den jeweiligen Krankenhausträgern. Dem Beklagten ist zwar zuzugestehen, dass nach der bisherigen BFH-Rechtsprechung eine Unmittelbarkeit der Leistungserbringung nur angenommen wurde, wenn eine direkte Leistungsbeziehung der Körperschaft zum begünstigten Personenkreis bestand (vgl. etwa BFH-Urteil vom 7.3.2007 I R 90/04, BFHE 217, 413, BStBl II 2007, 628 m. w. N). Mit Urteil vom 17.2.2010 (I R 2/08, BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006) hat der BFH seine Rechtsprechung jedoch dahingehend modifiziert, dass es für die Erfüllung des Unmittelbarkeitskriteriums als ausreichend angesehen wird, wenn ein arbeitsteiliges Handeln verschiedener Körperschaften vorliegt und sich der Tätigkeitsbeitrag der zu beurteilenden Körperschaft als eigene Zweckverfolgung darstellt.

Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, denn die Tätigkeit der Klägerin ist darauf gerichtet, mit ihren Leistungen die Krankenhäuser ihrer Gesellschafter bzw. die übrigen Nachfrager ihrer Leistungen bei der Wiederherstellung der Gesundheit der Patienten zu unterstützen. Im Verhältnis zu den von ihren Gesellschaftern unterhaltenen Krankenhäusern spricht für ein arbeitsteiliges Tätigwerden der Klägerin zudem die von ihr dargestellte enge Zusammenarbeit zwischen ihrem Laborbetrieb und diesen Krankenhäusern. Angesichts dessen kommt es nicht darauf an, ob der Auffassung der Klägerin gefolgt werden könnte, die eine Unmittelbarkeit ihrer Betätigung schon deshalb annimmt, weil Gegenstand ihrer Untersuchungen den einzelnen Patienten explizit zuzuordnendes Patientengut (Blut, Körpersekrete etc.) ist. Auch kann dahingestellt bleiben, ob eine unmittelbare Leistungsbeziehung zwischen der Klägerin und den Patienten der Krankenhäuser daraus hergeleitet werden könnte, dass die Verträge zwischen der Klägerin und den Krankenhausträgern – wovon die Klägerin ausgeht – als echte Verträge zu Gunsten Dritter (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2009 I R 49/08, BFHE 228, 53, BStBl II 2011, 398 unter II. 3. b.) angesehen werden können oder – was nach Einschätzung des Senates näher liegt – lediglich als Verträge mit Schutzwirkung zu Gunsten Dritter.

b. Die Klägerin verfolgt jedoch nicht im Sinne von § 56 AO ausschließlich gemeinnützige Zwecke, denn die gesamte Tätigkeit der Klägerin besteht im Unterhalten eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, der nicht als Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO anzusehen ist.

aa. Die Klägerin unterhält selbst kein Krankenhaus und damit keinen Zweckbetrieb im Sinne von § 67 AO, denn sie bietet selbst weder Heilbehandlungen noch Unterbringungs- und Verpflegungsleistungen für die zu versorgenden Personen an (vgl. BFH-Urteil vom 6.4.2005 I R 85/04, BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545). Zwar waren die in der Klägerin zusammengefassten Laborbetriebe ihrer Gesellschafter bis zur Übertragung auf die Klägerin unselbstständiger Teil der Krankenhäuser und damit Teil dieser Zweckbetriebe; diese Eingliederung ist jedoch mit der Übertragung der Laborbetriebe auf die rechtlich selbstständige Klägerin entfallen. Dementsprechend handelt es sich – wie unter den Beteiligten unstreitig ist – auch nicht (mehr) um unselbstständige Einrichtungen der Krankenhäuser im Sinne von § 68 Nr. 2b AO (zur fehlenden Anwendbarkeit von § 68 Nr. 2b AO auf rechtlich selbstständige Einrichtungen s. BFH-Urteil vom 19.7.1995 I R 56/94, BFHE

179, 19, BStBl II 1996, 28; s. a. Bartmuß DB 07, 706, 708). Gegen die Erbringung von Krankenhausleistungen durch die Klägerin spricht des Weiteren der Umstand, dass es sich bei den von der Klägerin auf Veranlassung der Krankenhäuser erbrachten Leistungen nicht um Krankenhausleistungen der Klägerin, sondern gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 KHEntgG um Krankenhausleistungen der Krankenhausträger handelt. Die Klägerin kann auch nicht auf der Grundlage des BFH-Urteils vom 17.2.2010 (I R 2/08, BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006) als Teil der Krankenhaus-Zweckbetriebe ihrer Gesellschafter angesehen werden. Denn diese Rechtsprechung erkennt lediglich an, dass bei arbeitsteiligem Handeln mehrerer Körperschaften der Tätigkeitsbeitrag der beteiligten Körperschaften als eigene und unmittelbare Verfolgung eigener Zwecke (hier: Erbringung von Laborleistungen gegenüber bedürftigen Personen im Sinne von § 53 AO) anzusehen ist.

bb. Es liegt des Weiteren kein Zweckbetrieb im Sinne von § 66 AO vor, denn bei der Klägerin handelt es sich nicht um eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege im Sinne von § 66 AO.

Unter Wohlfahrtspflege ist nach § 66 Abs. 2 Satz 1 AO die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen zu verstehen. Nach § 66 Abs. 1 und Abs. 3 ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb, wenn ihre Leistungen zu mindestens zwei Dritteln den in § 53 genannten Personen zugutekommen.

Die Klägerin macht zwar zu Recht geltend, dass sie im Sinne von § 66 Abs. 1 und Abs. 3 in besonderem Maße den in § 53 Nr. 1 AO genannten Personen dient, weil ihre Leistungen letztlich den in den Krankenhäusern ihrer Gesellschafter zur Behandlung befindlichen Patienten und damit Personen zugutekommt, die wegen ihres körperlichen Zustandes auf die Hilfe anderer angewiesen sind. Der Anerkennung der Klägerin als Einrichtung der Wohlfahrtspflege im Sinne von § 66 AO steht jedoch bereits entgegen, dass es nach der Rechtsprechung des BFH nicht ausreicht, wenn die Leistungen nicht unmittelbar gegenüber den in § 53 AO genannten Personen erbracht werden, sondern diesen nur mittelbar zugutekommen (vgl. BFH-Urteile vom 18.3.2004 V R 101/01, BFHE 205, 342, BStBl II 2004, 798; vom 16.12.2009 I R 49/08, BFHE 228, 53, BStBl II 2011, 398 und vom 17.2.2010 I R 2/08, BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006 mit zahlr. weiteren Nachweisen; krit. Hüttemann/Schauhoff, DB 2011, 319 und Holland, DStR 2010, 2057). Dies ist vorliegend der Fall, denn die Klägerin erbringt ihre Leistungen nicht zu mindestens zwei Dritteln unmittelbar gegenüber den Patienten der Krankenhäuser, sondern in ganz überwiegendem Umfang (in Bezug auf alle gesetzlich versicherten Patienten) gegenüber ihren Gesellschaftern in deren Eigenschaft als Krankenhausträger. Der Anwendung der BFH-Rechtsprechung auf den vorliegenden Fall steht auch nicht entgegen, dass die Klägerin – wie unter I. 2. a. ausgeführt – mit der Erbringung der Laborleistungen nicht nur die Zwecke ihrer Gesellschafter fördert, sondern auch eigene begünstigte Zwecke verfolgt. Denn der Senat ist der Ansicht, dass von einer für die Annahme einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege hinreichend engen Verbindung zwischen den erbrachten Leistungen (hier: Laborbefundungen) und dem mit den Leistungen verfolgten Zweck (hier: Förderung der Wohlfahrtspflege durch Heilbehandlungen für aufgrund von Krankheit notleidende Mitmenschen) jedenfalls dann nicht auszugehen ist, wenn es sich bei den Leistungen – wie vorliegend – lediglich um Vorleistungen handelt, die erst im Zusammenwirken mit weiteren Leistungsbestandteilen (hier: Diagnose durch die behandelnden Ärzte unter Berücksichtigung der Laborergebnisse und Durchführung der Heilbehandlung) zu dem erstrebten Erfolg führen können.

Unabhängig davon handelt es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin nach Auffassung des Senats auch deshalb nicht um einen Zweckbetrieb im Sinne von § 66 AO, weil nicht davon auszugehen ist, dass die Klägerin ihre Tätigkeit im Sinne von § 66 Abs. 2 Satz 1 AO nicht des Erwerbs wegen ausübt. Der Senat lässt diesbezüglich dahingestellt, ob er der BFH-Rechtsprechung, der zufolge von einer Tätigkeit des Erwerbs wegen bereits dann auszugehen ist, wenn die Tätigkeit objektiv zur Gewinnerzielung geeignet ist und die gleichen Leistungen von nicht steuerbefreiten Anbietern, deren Tätigkeit als Gewerbebetrieb einzuordnen ist, zu denselben Bedingungen erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.9.2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126), uneingeschränkt folgen könnte (s. auch den Nichtanwendungserlass des BMF vom 20.1.2009 IV C 4-S 0185/08/10001, 2009/0012162, BStBl I 2009, 339 und die krit. Stellungnahme von Schauhoff/Kirchhain, DStR 2008, 1713, die darauf hinweisen, dass durch diese Auslegung die Wertung des § 65 Nr. 3 AO in die Vorschrift des § 66 Abs. 2 AO implementiert wird). Von einer Tätigkeit des Erwerbs wegen im Sinne

von § 66 Abs. 2 Satz 1 AO ist nach Ansicht des Senates aber jedenfalls dann auszugehen, wenn die Leistungen nicht nur zu den gleichen Bedingungen erbracht werden wie die Leistungen nicht steuerbefreiter Marktteilnehmer, sondern darüber hinaus sowohl gemeinnützigen wie auch nicht gemeinnützigen Institutionen angeboten werden (s. dazu auch nachfolgend unter cc.). Dies ist hier der Fall, denn die Klägerin ist nach § 2 Abs. 1 ihrer Satzung wie nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung darauf ausgerichtet, ihre Leistungen an gemeinnützige und an nicht gemeinnützige Institutionen zu erbringen (ca. 10% ihrer Leistungen wurden an nicht gemeinnützige Leistungsempfänger erbracht). Da die Klägerin einen einheitlichen Laborbetrieb unterhält, kommt eine Aufteilung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes in einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb nicht in Betracht.

cc. Schließlich unterhält die Klägerin keinen Zweckbetrieb im Sinne von § 65 AO.

Zwar dient der Laborbetrieb der Klägerin im Sinne von § 65 Nr. 1 AO in seiner Gesamtrichtung der Förderung des Gesundheitswesens und der Wohlfahrtspflege und damit der Verwirklichung der von der Klägerin verfolgten steuerbegünstigten Zwecke. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Klägerin war auch im Sinne von § 65 Nr. 2 AO zur Erreichung der von ihr verfolgten Zwecke erforderlich, da der Klägerin ohne diesen Betrieb die im Gesellschaftsvertrag niedergelegte Betätigung (Förderung des Gesundheitswesens und der Wohlfahrtspflege durch die Erbringung von Laborleistungen) nicht möglich wäre.

Die Klägerin tritt mit ihrem Laborbetrieb jedoch zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art in größerem Umfang in Wettbewerb, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO). Bei der Prüfung dieser Frage ist zu berücksichtigen, dass ein steuerlicher Eingriff in den Wettbewerb in Anbetracht der gebotenen staatlichen Wettbewerbsneutralität nur dann gerechtfertigt ist, wenn ein hinreichender sachlicher Grund im Sinne von Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) für eine steuerliche Bevorzugung vorliegt. Es ist daher zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem intakten Wettbewerb und an der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten abzuwägen. Sind die von der Körperschaft verfolgten Zwecke auch ohne steuerlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen, so ist aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar. Der Wettbewerbsgedanke tritt hingegen zurück, wenn die Körperschaft ihre Dienstleistungen oder Waren einem Personenkreis anbietet, der das Waren- oder Dienstleistungsangebot der steuerpflichtigen Unternehmen überwiegend nicht in Anspruch nimmt. Gleiches gilt, wenn die Leistungen notwendiges Mittel zur Erreichung eines ideellen Zwecks sind, den Wettbewerber ihrerseits nicht verfolgen (vgl. BFH-Urteile vom 26.4.1995 I R 35/93, BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 76; vom 29.1.2009 V R 46/06, BStBl II 2009, 560; vom 16.12.2009 I R 49/08, BFHE 228, 53, BStBl II 2011, 398; vom 17.2.2010 I R 2/08, BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006).

Soweit die Klägerin die vorgenannten Grundsätze unter Hinweis auf eine Verfügung der OFD Frankfurt (vom 30.3.1993, S 0171 A - 91 - St II 12) für nur eingeschränkt anwendbar hält, weil dem Wettbewerbsgesichtspunkt im Gesundheitswesen eine geringe Bedeutung zukomme, vermag der Senat dem schon deshalb nicht zu folgen, weil nicht ersichtlich ist, warum steuerpflichtige Wettbewerber im Gesundheitswesen generell (d.h. außerhalb des Anwendungsbereichs der §§ 66 bis 68 AO) weniger schutzbedürftig sein sollen als in anderen Branchen (von der Erforderlichkeit der Prüfung von Wettbewerbsgesichtspunkten im Gesundheitswesen ebenfalls ausgehend Bayerisches Landesamt für Steuern, Verfügung vom 31.1.2011, S 0184.2.1-8/2 St31, DB 2011, 503 sowie Bartmuß, DB 2007, 706, 708).

Entgegen der Ansicht der Klägerin vermag der Senat ferner nicht zu erkennen, dass im Sinne der vorgenannten Grundsätze ein hinreichender sachlicher Grund für eine steuerliche Bevorzugung der Klägerin vorliegt. Denn die Klägerin erbringt nach ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung Leistungen, die auch von nichtbegünstigten Laborbetrieben zu denselben oder ähnlichen Preisen erbracht werden. Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung selbst vorgetragen, ein wesentliches Ziel der Umstrukturierung, das gegen den Einkauf der Laborleistungen von Dritten gesprochen habe, sei die Weiterbeschäftigung der bisherigen Mitarbeiter gewesen. Ein sog. Marktversagen liegt mithin nicht vor. Es bestehen des Weiteren keine Anhaltspunkte dafür, dass ein Drittanbieter die von der Klägerin erbrachten Leistungen deshalb nicht übernehmen könnte, weil dieser nicht in vergleichbarer Weise EDV-technisch und organisatorisch mit den

Krankenhäusern der Gesellschafter der Klägerin verbunden werden könnte. Hiergegen spricht bereits der Umstand, dass die Klägerin nicht nur Leistungen an die Krankenhäuser ihrer Gesellschafter erbringt, sondern auch an Dritte, denen die Befundungen ebenfalls in leicht verwertbarer elektronischer Form zur Verfügung gestellt werden müssen. Darüber hinaus wäre ein fremder Dritter, dem die Abnahme eines vergleichbaren Leistungsvolumens wie der Klägerin in Aussicht gestellt würde, gleichermaßen bereit, in erheblichem Umfang in eine umfangreiche EDV-technische und/oder organisatorische Verknüpfung seines Laborbetriebes mit den Krankenhäusern zu investieren.

Es ist ferner nicht ersichtlich, dass die Leistungen der Klägerin notwendiges Mittel zur Erreichung eines ideellen Zwecks sind, den Wettbewerber ihrerseits nicht verfolgen. Denn die nicht steuerbegünstigten Laborbetriebe dienen ebenfalls – im Zusammenwirken mit den behandelnden Ärzten – letztlich der Wohlfahrtspflege. Soweit die Klägerin geltend macht, die Laborleistungen könnten von nichtkirchlich ausgerichteten Trägern deshalb nicht in gleicher Art und Weise erbracht werden, weil sie im Gegensatz zu ihren Wettbewerbern auch ältere Mitarbeiter beschäftige und ihren Mitarbeitern durch die Anwendung der Arbeitsvertragsrichtlinien des Caritasverbandes Konditionen biete, die diesen von Wettbewerbern nicht geboten würden, so kann dieses Argument schon deshalb kein Rechtfertigungsgrund für eine steuerliche Bevorzugung der Klägerin sein, weil es sich hierbei um eine Tätigkeit gegenüber einem begrenzten Personenkreis handelt, die nicht der Verwirklichung der von der Klägerin verfolgten steuerbegünstigten Zwecke dient. Zudem würde eine solche Betrachtung den Wettbewerbsbegriff unzulässig verengen, denn die Frage, ob eine Wettbewerbsbeeinträchtigung vorliegt, kann außerhalb des Anwendungsbereiches der §§ 68 und 54 AO lediglich an Hand der konkret zu beurteilenden Leistungen, nicht aber danach beurteilt werden, welche Beschäftigungspolitik der Anbieter einer solchen Leistung verfolgt und ob er über eine konfessionelle oder sonstige weltanschauliche Ausrichtung verfügt. Dementsprechend scheidet eine Wettbewerbsbeeinträchtigung auch nicht schon deshalb aus, weil das Bistum A-Stadt großen Wert darauf legt, dass alle am Krankenhausbetrieb beteiligten Personen kirchlich ausgerichtet sind. Dies gilt umso mehr, als es für die Beurteilung, ob eine Wettbewerbsbeeinträchtigung vorliegt, nicht auf die konkrete, sondern auf die abstrakte Wettbewerbssituation ankommt und die Wettbewerbssituation durch die subjektive Entscheidung des Leistungsempfängers, Leistungen nur von einem bestimmten Anbieter zu beziehen, nicht aufgehoben wird (vgl. BFH-Urteil vom 29.1.2009 V R 46/06, BStBl II 2009, 560 und BFH-Beschluss vom 19.7.2010 I B 203/09, BFH/NV 2011, 1).

Schließlich kann die Klägerin nicht mit dem Vorbringen gehört werden, die von ihr erbrachten Leistungen, die bislang Teil der nach § 67 AO steuerbegünstigten Krankenhausbetriebe ihrer Gesellschafter gewesen seien, dürften steuerlich nicht nur deshalb anders behandelt werden, weil sie auf eine GmbH ausgegliedert worden seien. Denn zum einen wohnt jeder Ausgliederung von Unternehmensteilen auf eine selbständige juristische Person das Risiko inne, dass sich neben den daraus ergebenden Vorteilen auch Nachteile ergeben können, die gleichermaßen in Kauf zu nehmen sind (vgl. etwa BFH-Urteil vom 10.3.2010 I R 41/09, BFHE 229, 358, BStBl II 2011, 181 zur gewerbesteuerlichen Organschaft nach der Ausgliederung von Verpflegungs- und Reinigungsarbeiten aus einem Heimbetrieb). Zum anderen ist der Geschäftsbetrieb der Klägerin nicht mehr mit den bisher in den Krankenhäusern ihrer Gesellschafter vorhandenen Laborbetrieben vergleichbar, denn die Klägerin beschränkt sich ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung nach nicht auf die Erbringung von Leistungen an die Krankenhäuser ihrer Gesellschafter, sondern bietet ihre Leistungen darüber hinaus einem weitergehenden Abnehmerkreis an.

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

III. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).