

VOLLTEXTSERVICE

Abrechnungsstelle für Rettungsdienste ist kein Zweckbetrieb

FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil v. 28.08.2019, Az. 3 K 114/15

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob die von dem Kläger durchgeführte Abrechnung von Krankentransport und Notfallrettung gegenüber den Sozialleistungsträgern für fremde Leistungserbringer der Umsatzbesteuerung unterliegt und ob die Abrechnungsleistungen gegenüber fremden Leistungserbringern als Zweckbetrieb anzuerkennen ist. Der Kläger ist ein anerkannter Verband der freien Wohlfahrtspflege und Mitglied eines Wohlfahrtsverbandes. Er ist als gemeinnützig und mildtätig im Sinne der §§ 51 - 68 AO anerkannt und unterliegt mit seinen Einkünften grundsätzlich nicht der Besteuerung. Der Kläger unterhält diverse wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sowie Zweckbetriebe.

Seit dem Jahr 1995 ist der Kläger als Leistungserbringer im öffentlichen Rettungsdienst tätig. Dies wird in einem öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen dem Landkreis ... (vormals: Landkreis ...) und dem Kläger vom ... Februar 1995 geregelt. Die Landkreise – im Streitfall der Landkreis ... – sind Träger des öffentlichen Rettungsdienstes (§ 7 Abs. 1 und 2 Rettungsdienstgesetz). Der Träger des öffentlichen Rettungsdienstes kann dessen Durchführung unter anderem juristischen Personen des Privatrechts übertragen, die ihre Leistungsfähigkeit nachgewiesen haben (§ 7 Abs. 4 Rettungsdienstgesetz). Die Übertragung erfolgt durch Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrages.

Gemäß § 7 des ersten Nachtrages zum öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen dem Landkreis ... (nunmehr Landkreis ...) und dem Kläger wickelt die Klägerin die Abrechnung der Rettungsdienstleistungen selbstständig mit den Kostenträgern ab.

Im Jahr 2012 verlangten die Sozialleistungsträger, dass aus Kostengründen in jedem Landkreis nur eine Abrechnungsstelle vorgehalten wird. Vor diesem Hintergrund wurde § 7 des zwischen dem Landkreis und dem Kläger geschlossenen Vertrages dahingehend erweitert, dass der Kläger – neben der Abrechnung der eigenen Einsätze – auch die Abrechnungen der Einsätze für vier andere Leistungserbringer (... e. V., ...e. V., ... e. V. und Stadt ...Ordnungsmat Berufsfeuerwehr) in den Bereichen Rettungsdienst und Krankentransport gegenüber den Kostenträgern durchführt (2. Nachtrag vom ... Juli 2012).

Als vertragliche Grundlage bestehen jeweils 3-seitige Vereinbarungen zwischen dem Träger des Rettungsdienstes, dem Kläger und den anderen Leistungserbringern. Die Abrechnung des Rettungsdienstes erfolgt ausdrücklich im Auftrag des Landkreises Im Streitjahr 2012 erfolgte die Abrechnung zum Teil unter Einsatz von Personal, dass der Landkreis dem Kläger zur Verfügung stellte.

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 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: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Mit Vertrag vom ... Juli 2012 nach § 11 Rettungsdienstgesetz Mecklenburg-Vorpommern zwischen dem Landkreis ... als Träger des Rettungsdienstes und den führenden Krankenkassen als Sozialleistungsträger (Kostenträger) einigte man sich für das Jahr 2012 auf ein Kostenvolumen von 17,6 Millionen €, welches unter anderem einen Anteil für Verwaltungskosten umfasst. Gleichzeitig wurde ein sogenannter Defizitausgleich vereinbart (§ 8 Sonstiges).

Als Ergebnis der Verhandlungen mit den Sozialleistungsträgern entfiel laut vorgelegtem „Plan Rettungsdienst 2012“ von dem vereinbarten Budget in Höhe von ... € auf die Abrechnungsstelle des ...e. V. ein Kostenanteil in Höhe von ... € und entsprach 6-monatlichen Zahlungsbeträgen ab dem 01. Juli 2012 von jeweils ... €. Der Kostenanteil basiert auf der Kalkulation sämtlicher Sach- und Personalkosten durch den Kläger.

Aufgrund des vereinbarten Defizitausgleichs mit dem Kostenersatz betrug der Gewinn der „Abrechnungsstelle“ für das Jahr 2012 Null Euro.

Hinsichtlich der weiteren Verfahrensabläufe der „Abrechnungsstelle“ wird auf den BP-Bericht verwiesen.

Am ... Juni 2013 fand beim Kläger eine Außenprüfung für das Streitjahr 2012 statt.

Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass der Betrieb der Abrechnungsstelle – mit Ausnahme der Abrechnung eigener Rettungsdienstleistungen – eine gesondert zu beurteilende selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, die die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 14 AO erfüllt und kein Zweckbetrieb i.S. der §§ 66 und 65 AO ist. Eine Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 18 UStG oder Art. 132 Abs. 1 Buchst. g Mehrwertsteuersystemrichtlinie -MwStSystRL- für die Leistungen der Abrechnungsstelle für die anderen Leistungserbringer käme nicht in Betracht.

Die Berechnung der Umsatzsteuer für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der zentralen Abrechnungsstelle für fremde Leistungserbringer des Rettungsdienstes ab dem 01. Juli 2012 ergibt sich aus Anlage 2 zum BP Bericht für 2012 vom ...Dezember 2014. Sie stellt sich wie folgt dar:

Ermittlung Anteil fremde/eigene Rettungsdiensteinsätze nach Betriebsabrechnungsbogen (BAB)

Erträge lt. BAB

Anteil

... e.V. (Kläger)

46,58

...

Feuerwehr ...

...

Notärzte

...

Summe

100,00

Anteil fremde Rettungsdiensteinsätze

53,42

Ermittlung Umsatzsteuer Umsätze

Gezahlte Pauschale/Kostenersatz in 2012

Steuerpflichtiger Anteil (für fremde Leistungserbringer)

BMG

Umsatzsteuerumsätze (19 %)

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsauffassung der Prüferin an und erließ am ... März 2015 u. a. geänderte Bescheide zur Umsatzsteuer 2012, zur Körperschaftsteuer 2012 sowie zum Gewerbesteuermessbetrag 2012. Auch im geänderten Körperschaftsteuerbescheid sowie dem Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag vom ... März 2015 betrug die Körperschaftsteuer weiterhin Null Euro.

Der Kläger hat am ... März 2015 Sprungklage erhoben.

Die Sprungklage bezieht sich auf die Bescheide über Umsatzsteuer für 2012, Körperschaftsteuer für 2012, gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2012, gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG zum 31.12.2012, Gewerbesteuermessbetrag für 2012 sowie die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2012.

Der Beklagte hat der Sprungklage hinsichtlich der Bescheide über Umsatzsteuer 2012, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2012 mit Telefax vom ... April 2015 zugestimmt.

Der Kläger trägt zur Begründung der Klage vor,

nach seiner Auffassung sei die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid sowie den Bescheid über den Steuermessbetrag 2012 unabhängig davon zulässig, dass diese Bescheide keine Beschwer in Form einer steuerlichen Belastung enthalten, denn die mit der Anfechtung dieser Bescheide verbundene Bestandskraft wäre für ihn insoweit rechtlich nachteilig, als sie ein Präjudiz für die übrigen Bescheide begründen würde.

Er unterhalte einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der Zweckbetrieb nach § 64 Abs. 1 AO i. V. m. § 66 AO sei. Die durchgeführte Abrechnung von Krankentransport und Notfallrettung gegenüber den Sozialleistungsträgern für fremde Leistungserbringer sei ein Zweckbetrieb gemäß § 66 AO. Die vom FA vorgenommene, losgelöste Betrach-

tung der Abrechnung für Einsätze der anderen Leistungserbringer und die Annahme des FA, dass das Merkmal der „Unmittelbarkeit“ fehle, sei spätestens durch das BFH-Urteil vom 27.11.2013 (I R 17/12, DStR 2014, 944) überholt.

Die Abrechnung von Krankentransport und Notfallrettung gegenüber den Sozialleistungsträgern für fremde Leistungserbringer sei ferner auch ein Zweckbetrieb gemäß § 65 AO. In diesem Zusammenhang habe das FA die Rechtsprechung des BFH zum arbeitsteiligen Zusammenwirken von mehreren steuerbefreiten Körperschaften nicht ausreichend berücksichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 17.02.2010, I R 2/08, BStBl II 2010, 1006). Würde er die gleiche Leistung für eine andere steuerbefreite Körperschaft mit dem gleichen Satzungszweck erbringen, so diene die Abrechnung bei diesen anderen Körperschaften auch zwingend dem Satzungszweck dieser Körperschaften und wäre bei diesen – im Fall der eigenen Abrechnung – ebenfalls Zweckbetrieb. Er bewege sich mit der Abrechnung durchgehend im Bereich des Zweckbetriebes. Eine Differenzierung zwischen eigener und fremder Abrechnung führe zur sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung, die insbesondere auch keine Stütze im Rettungsdienstgesetz finde. Die Abrechnung des Rettungsdienstes für die anderen Leistungserbringer sei untrennbarer Bestandteil des Rettungsdienstes. Demgegenüber versuche das FA, die Tätigkeiten im Rettungsdienst steuerlich in sämtliche Einzelbestandteile zu atomisieren.

Ergänzend sei auszuführen, dass ihm (dem Kläger) hinsichtlich der Abrechnung des Rettungsdienstes lediglich die im Rahmen der Abrechnung entstandenen Kosten erstattet würden. Die Abrechnungstätigkeit sei der außerbetrieblichen Sphäre des Klägers zuzuordnen, sodass die entsprechenden Einkünfte als nicht steuerbar zu behandeln seien.

Die Abrechnung der Nutzungsentgelte für die anderen Leistungserbringer im Rettungsdienst durch den Kläger gegenüber den jeweiligen Sozialleistungsträgern unterläge auch nicht der Umsatzsteuer.

Die Umsatzsteuerbefreiung ergebe sich aus § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG, § 4 Nr. 18 UStG sowie aus 132 Abs. 1 Buchstabe g und f RL 2006/112/EG (MwStSystRL).

Gemäß § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG seien die Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet seien, umsatzsteuerfrei. Die kranken und verletzten Personen müssten nicht die Leistungsempfänger sein.

Die Abrechnung im Rahmen des Rettungsdienstes teile als sogenannte unselbstständige Dienstleistung der Beförderungsleistung das „umsatzsteuerliche Schicksal“ der Hauptleistung und sei damit ebenfalls gemäß § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG von der Umsatzsteuer befreit. Insoweit sei auf das BFH-Urteil vom 21.04.1993 (XI R 84/90, BFH/NV 1994, 60) hinzuweisen.

Die Abrechnung stehe im Sinne einer wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung in engem Zusammenhang mit der Beförderungsleistung. Sie sei Nebenleistung der Beförderungsleistung und gleichzeitig untrennbarer Bestandteil des öffentlichen Rettungsdienstes. Dies zeigten insbesondere die Regelungen des Rettungsdienstgesetzes. Demnach gehörten zum öffentlichen Rettungsdienst im weiteren Sinne auch dessen Organisation, Finanzierung sowie die Erhebung von Benutzungsentgelten.

Die Abrechnungsleistungen seien auch gemäß § 4 Nr. 18 UStG von der Umsatzsteuer befreit. So kämen die Leistungen des Rettungsdienstes den in der Satzung des Klägers begünstigten Personen unmittelbar zugute, auch wenn er in Vertragsbeziehungen nicht zu diesem, sondern zu dem öffentlichen Träger des Rettungsdienstes stünde. Denn für das unmittelbare Zugutekommen komme es nicht darauf an, wer Vertragspartner sei. Entscheidend sei, dass der

Kläger die Rettungsdienstleistungen ohne Zwischenschaltung Dritter tatsächlich an den Notfallpatienten selbst erbracht habe. Dies entspreche der BFH Rechtsprechung zum Begriff der Unmittelbarkeit (BFH-Urteil vom 15.09.2011 V R 16/11, BFH/NV 2012, 354).

Wenn der Träger des Rettungsdienstes einen Leistungserbringer mit der Erstellung der Abrechnungen und einen anderen Leistungsbringer mit den Transport- und Notfalleleistungen beauftrage, so ändere sich hierdurch die Unmittelbarkeitsbeziehung zum Notfallpatienten nicht.

Auch das sogenannte Preisabstandsgebot gemäß § 4 Nummer 18 S. 1 Buchstabe c stünde der Steuerfreiheit der Umsätze des Klägers nicht entgegen, weil dieses bei gesetzlich oder behördlich genehmigten Preisen nicht richtlinienkonform im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a 3. der Richtlinie 77/388/EWG sei. Unerheblich sei im Rahmen des § 4 Nummer 18 Buchstabe Satz 1 UStG, ob es durch seine Abrechnungsleistungen zu Wettbewerbsverzerrungen kommen könnte. Denn dieser Norm sei es wesensimmanent, dass Wettbewerber, die dieselben Leistungen erbrächten, ohne die personellen Voraussetzungen dieser Norm zu erfüllen, benachteiligt werden (vgl. BFH vom 15.09.2011 V R 16/11, BFH/NV 2012, 354).

Schließlich könne er sich hinsichtlich seiner Abrechnungsleistungen im Rahmen des Rettungsdienstes unmittelbar auf die Steuerfreiheit nach 132 Abs. 1 Buchstabe g RL 2006/112/EG berufen. Der EuGH habe bereits entschieden, dass eine unmittelbare Berufung auf diese Bestimmung zulässig sei. Unerlässliche Nebenleistungen, wie zum Beispiel Verwaltungstätigkeiten mit Nähe zum sozialen Bereich, seien von der Steuerbefreiung des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe g RL 2006/112/EG ebenfalls erfasst (Rau/Dürnwächter, UStG, § 4 Nr. 18 Rn. 8).

Zwischen den Abrechnungsleistungen des Klägers und der Sozialfürsorge sowie der sozialen Sicherheit bestünde die in 132 Abs. 1 Buchstabe f RL 2006/112/EG für eine Steuerfreiheit geforderte enge Verbindung.

Der Landkreis habe lediglich eine einheitliche Abrechnung im Rahmen des neu gebildeten Großkreises sicherstellen wollen. Es habe sich aber nichts am Vertrag und bisherigem Auftrag geändert. Es sei vielmehr nur eine effizientere Gestaltung des Abrechnungs- bzw. des Verteilungssystems vorgenommen worden. Die Erweiterung der Vereinbarung sei nur im engen Zusammenhang mit dem öffentlich rechtlichen Auftrag des Rettungsdienstes zu sehen.

Der hieraus resultierende Ersatz der Aufwendungen sei trotz der diesbezüglich geschlossenen gesonderten Vereinbarung keine Vergütung für eine besondere Leistung, sondern erfolge vielmehr noch im Rahmen der allgemeinen Rettungsdienstaufgaben bzw. der Rettungsdienstvergütung.

Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass die Befreiung von der Umsatzsteuer auch auf die direkte Anwendung des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe f RL 2006/112/EG gestützt werden könne. Ungeachtet der Tatbestandsvoraussetzungen dieser Norm entspräche dies jedenfalls ihrem Sinn und Zweck, der darin bestehe, bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer zu befreien, um den Zugang zu bestimmten Dienstleistungen und die Lieferung bestimmter Gegenstände unter Vermeidung der höheren Kosten zu erleichtern.

Der Kläger beantragt,
abweichend vom geänderten Umsatzsteuerbescheid vom ... März 2015 die von dem Kläger durchgeführten Abrechnungen von Krankentransport und Notfallrettung gegenüber den Sozialleistungsträgern für fremde Leistungserbringer nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Es wird festgestellt, dass die von dem Kläger durchgeführte Abrechnung von Transport und Notfallrettung gegenüber den Sozialleistungsträgern für fremde Leistungserbringer als Zweckbetrieb anerkannt wird und daher nicht der Besteuerung unterliegt.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Zur Begründung trägt er vor,
die Abrechnungsstelle für dritte Leistungserbringer stelle ertragsteuerlich einen gesonderten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar. Der Kläger sei zur Übernahme des zusätzlichen Betätigungsfeldes – Verwaltungsaufgaben im Bereich einer zentralisierten Abrechnungsstelle zu erbringen – weder rechtlich noch im Rahmen der Verwirklichung seines Satzungszwecks zwingend verpflichtet. Die Tatsache, dass der Landkreis ... bzw. die Krankenkassen hiermit eine effizientere Abwicklung des gesamten Rettungsdienstes erreichen wollten, sei für die Beurteilung der Tätigkeit des Klägers nicht maßgeblich. Die Übernahme der zusätzlichen entgeltlichen Tätigkeit sei für die weitere Ausübung des Rettungsdienstes im Rahmen der gemeinnützigen Zweckverwirklichung auch nicht unabdingbar. Aus diesem Grund stelle der Betrieb der Abrechnungsstelle – mit Ausnahme der Abrechnung eigener Rettungsdienstleistungen – eine gesondert zu beurteilende selbständige wirtschaftliche Tätigkeit dar, die die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 14 AO erfülle.

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb „Abrechnungsstelle“ erfülle auch nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach den §§ 65, 66 AO.

Soweit der Kläger gesonderte Verwaltungsaufgaben erbringe, werde er nicht mehr im Rahmen des eigentlichen Rettungsdienstes tätig. Er erbringe mit diesen keine wohlfahrtspflegerischen Hilfeleistungen gegenüber hilfsbedürftigen Personen i. S. v. § 53 AO, sondern Verwaltungsdienstleistungen für eine Gebietskörperschaft.

Die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb gemäß § 65 AO seien ebenfalls nicht gegeben. Mit den zentralen Abrechnungsleistungen verwirkliche der Kläger keine eigenen satzungsmäßigen Zwecke. Die Übernahme von Verwaltungs-/ Abrechnungsaufgaben für den Landkreis ... fände sich im Aufgabenkatalog der gültigen Satzung nicht wieder.

Die zentrale Abrechnungsstelle sei für die eigene Rettungsdiensttätigkeit des Klägers entbehrlich und nicht das einzige Mittel für dessen Durchführung. Dies zeige insbesondere die Verfahrensweise vor dem 01. Juli 2012. Auch die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr. 3 AO sei nicht erfüllt.

Die Leistungen der Abrechnungsstelle seien auch nicht von der Umsatzsteuer befreit.

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG seien im Streitfall nicht gegeben. Bezüglich der für Dritte erbrachten Abrechnung von Rettungsdienstleistungen sei der Kläger nicht als Erbringer der Rettungsdienstleistungen zu betrachten. Da hinsichtlich dieser Abrechnungen insoweit kein enger, unlösbarer Zusammenhang mit den vom Kläger erzielten Einnahmen aus Beförderungsleistungen i. S. d. § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG bestünde, fehle diesen Abrechnungsleistungen der unmittelbare Zusammenhang zu der Hauptleistung des Klägers und damit zu den steuerfreien Einnahmen. Die Abrechnungsleistungen seien daher nicht als Nebenleistung der vom Kläger erbrachten steuerfreien Rettungsdiensthauptleistung anzusehen und teilten insoweit nicht das Los dieser Hauptleistung.

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG lägen ebenfalls nicht vor. Die gesamten Leistungen der Abrechnungsstelle seien nicht als untrennbarer und unverzichtbarer Teil der Rettungsdienstleistungen umsatzsteuerfrei. Auch nach dem Urteil des BFH vom 21.01.2009 (V R 46/06, BStBl II 2009, 560) liege eine steuerfreie Leistung dann nicht vor, wenn ein unter § 4 Nr. 18 UStG fallender Unternehmer Verwaltungsleistungen an andere Unternehmer erbringe, weil diese Leistungen nicht unmittelbar dem nach der Satzung begünstigten Personenkreis zu Gute kämen.

Die Umsatzsteuerfreiheit ergebe sich schließlich auch nicht gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchstabe g MwStSystRL. Bei Verwaltungstätigkeiten handele es sich nach den Gründen des BFH-Urteils vom 23.07.2009 (V R 93/07, BStBl II 2015, 735) nicht um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen.

Auch eine Steuerbegünstigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG käme nicht in Betracht. Die Umsätze aus der Verwaltungstätigkeit für Dritte seien als Umsätze eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes einzustufen.

Dem Gericht lagen zur Entscheidung ein Band Körperschaftsteuerakten, ein Band gesonderte Feststellungen KStG, zwei Band Dauerbeleg-Akten, ein Band Umsatzsteuerakten, ein Band Gewerbesteuerakten, vier Band Betriebsprüfungs-Handakten, ein Band Betriebsprüfungsakten sowie zwei Band Bilanzakten vor.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig, aber nicht begründet.

I. Feststellungsantrag

Der Antrag des Klägers festzustellen, dass die „Abrechnungsstelle für fremde Leistungserbringer“ als Zweckbetrieb weder der Körperschaftsteuer noch der Gewerbesteuer unterliegt, ist zulässig (1.), jedoch nicht begründet (2.).

1. Durch Klage kann die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat (Feststellungsklage), § 41 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -.

Die Feststellung kann nicht begehrt werden, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltung oder Leistungsklage verfolgen kann oder hätte verfolgen können. Dies gilt nicht, wenn die Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes begehrt wird, § 41 Abs. 2 FGO.

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Mit seinem Klageantrag begehrt der Kläger die Feststellung des Bestehens eines Rechtsverhältnisses und kann insoweit auch ein berechtigtes Interesse geltend machen, § 41 Abs. 1 FGO. Er kann seine Rechte nicht im Sinne von § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen und hätte sie auch nicht verfolgen können.

Nach Rechtsprechung des BFH reicht es zwar zur Darlegung einer Rechtsverletzung i. S. des § 40 Abs. 2 FGO durch einen auf 0 € lautenden Körperschaftsteuerbescheid aus, dass der Kläger geltend macht, in dem Bescheid werde zu Unrecht seine Körperschaftsteuerpflicht bejaht, weil er gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sei (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.1994 I R 5/93, BStBl II 1995, 134; vgl. auch BFH-Urteile vom 27.11.2013 I R 17/12, BStBl II 2016, 68; vom 21.10.1999 I R 14/98, BStBl II 2000, 325; vom 24.07.1996 I R 35/94, BStBl II 1996, 583; BFH-Urteil vom 22.06.2016, V R 49/15 BFH/NV 2016, 1754 - 1756).

Im Streitfall kam allerdings eine Aufhebung der Bescheide über Körperschaftsteuer sowie den Gewerbesteuermessbetrag nicht in Betracht, denn es bestand die Besonderheit, dass der Kläger nicht nur einen einzigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sondern neben der Abrechnungsstelle noch diverse andere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält und damit dem Grunde nach der Körperschaftsteuer sowie der Gewerbesteuer unterliegt. Der Kläger hat auch niemals die Aufhebung der Bescheide über Körperschaftsteuer sowie den Gewerbesteuermessbetrag begehrt.

2. Der Antrag des Klägers ist jedoch nicht begründet. Der Beklagte hat die im Streitjahr vom Kläger aus den Abrechnungsleistungen erzielten Einkünfte bzw. Umsätze zu Recht dem Bereich seiner steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe zugeordnet und die „Abrechnungsstelle für fremde Leistungserbringer“ nicht als Zweckbetrieb i. S. d. §§ 65, 66 Abgabenordnung - AO - gewertet.

2.1. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz - KStG - sind Körperschaften, die nach ihrer Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaftsteuer befreit. Der Kläger zählt zu den anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege.

Diese persönliche Steuerbefreiung ist gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG jedoch sachlich ausgeschlossen, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird. In diesem Fall verliert die Körperschaft gemäß § 64 Abs. 1 AO die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Einkünfte, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) ist. Dies führt zu einer partiellen Körperschaftsteuerpflicht hinsichtlich der Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Bei der Erbringung der Abrechnungsleistungen handelt es sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Klägers i. S. der § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG i. V. m. § 14 AO. Dieser erfüllt nicht die Voraussetzungen eines (steuerbegünstigten) Zweckbetriebs i. S. des §§ 65, 66 AO.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wird gemäß § 14 Satz 1 AO durch eine selbständige nachhaltige Tätigkeit begründet, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. „

Dabei wird jeder wirtschaftliche Vorteil erfasst. Im Ergebnis kann auf den Einnahmebegriff des § 8 Einkommensteuergesetz – EStG – zurückgegriffen werden. Danach sind Einnahmen alle Zuflüsse in Geld oder Geldeswert, die dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb von außen zugeführt werden. Nicht erforderlich ist, dass auch Gewinn erzielt wird, es braucht auch keine Gewinnerzielungsabsicht vorzulegen. Die Gewinnerzielungsabsicht ist für den Begriff des Gewerbebetriebs konstitutiv, nicht für den des Betriebs (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) schlechthin (Kratzsch in Schwarz/Pahlke AO/FGO § 14 AO Rz. 7 ff).

Die Voraussetzungen für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO sind hinsichtlich des vom Kläger geführten Betriebs „Abrechnungsleistung für dritte Leistungserbringer“ gegeben. Mit der Durchführung der Abrechnungsleistungen wurde der Kläger selbständig, d. h. abgrenzbar von seinen übrigen Tätigkeiten, tätig. Ein Zusammenhang mit anderen Betätigungen des Klägers dergestalt, dass die Durchführung der Abrechnungsleistung für Dritte ohne die sonstigen Aktivitäten des Klägers nicht möglich gewesen wäre, ist nicht erkennbar. Die Tätigkeit war auch auf Wiederholung angelegt und damit nachhaltig. Der Kläger hat für seine Abrechnungstätigkeit von den Sozialleistungsträgern im Streitjahr 2012 einen Kostenanteil in Höhe von ... € erhalten. Dieser Kostenersatz gilt aus Einnahme. Dass aufgrund des vertraglich vereinbarten Defizitausgleichs der Gewinn der Abrechnungsstelle für das

Streitjahr 2012 0 € betragen hat, steht der Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht entgegen, da für die Annahme eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne von § 14 AO Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist.

2.2 Entgegen der Auffassung des Klägers stellen die Abrechnungsleistungen für dritte Leistungserbringer keinen Zweckbetrieb im Sinne des § 66 AO dar.

Gemäß § 66 Abs. 1 AO ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dient.

Die Körperschaft wird im Bereich der Wohlfahrtspflege nur tätig, wenn sie zum Wohle der Allgemeinheit dem in § 53 AO genannten Personenkreis dient, also ihm ihre Leistungen unmittelbar (§ 57 AO) erbringt. Die Unmittelbarkeit ist schon gegeben, wenn die Leistungen den hilfsbedürftigen Personen wenigstens faktisch direkt zugute kommen (BFH-Urteil vom 06.02.2013 I R 59/11, BStBl II 2013, 603).

Auch kann es nach der Rechtsprechung des BFH für die Annahme eines Zweckbetriebes unschädlich sein, wenn mehrere steuerbegünstigte Körperschaften arbeitsteilig zusammenwirken (BFH-Urteil vom 17.02.2010 I R 2/08, BStBl II 2010, 1006). Das Handeln als Hilfsperson allein begründet allerdings keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit; denn die Hilfsperson verwirklicht fremde gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers (BFH-Urteil vom 07.03.2007 I R 90/04, BStBl II 2007, 628). Sie fördert damit nur mittelbar steuerbefreite Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO, was für die Steuerbefreiung nicht ausreicht.

Unschädlich ist es lediglich, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfstätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstützt, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele verfolgt (Hüttemann/Schauhoff, Finanz-Rundschau 2007, 1133; Holland, Deutsches Steuerrecht 2006, 1783).

Nach diesen Grundsätzen stellt die „Abrechnungsstelle“ des Klägers keinen Zweckbetrieb dar. Die Abrechnungsleistungen erfolgen nicht unmittelbar zugunsten der Notfallpatienten. Vielmehr werden sie für den Landkreis bzw. für dritte Leistungserbringer erbracht.

Es liegt auch kein arbeitsteiliges Zusammenwirken des Klägers mit anderen gemeinnützigen Organisationen vor. Zwar unterstützt der Kläger durch seine Verwaltungstätigkeit den Landkreis bzw. dritte Leistungserbringer bei der Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke. Durch die Übernahme der Abrechnungsleistungen verwirklicht der Kläger aber nicht zugleich eigene (steuerbegünstigte gemeinnützige) satzungsmäßige Zwecke (Rettungsdienst), vielmehr erbringt er lediglich Verwaltungsleistungen für den Landkreis.

Soweit sich der Kläger zur Begründung der Zweckbetriebseigenschaft der „Abrechnungsstelle“ auf die Grundsätze des BFH-Urteils vom 21.11.2013 (I R 17/12, BStBl II 2016, 68) beruft, so stützen die Gründe dieses Urteils nicht die Rechtsauffassung des Klägers.

Gegenstand der Entscheidung des oben zitierten BFH-Urteils vom 21.11.2013 waren nicht Verwaltungsleistungen, sondern Rettungsleistungen, die der dortige Kläger im Rahmen eines Vertragsverhältnisses mit dem Landkreis und nicht in Vertragsverhältnissen jeweils unmittelbar mit den Hilfsbedürftigen erbracht hatte.

Zwar hat der BFH hier entschieden, dass eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege gemäß § 66 AO nicht voraussetzt, dass diese in unmittelbaren vertraglichen Beziehungen zu den von ihr betreuten Hilfsbedürftigen steht. Maßgeblich sei aber, dass die Hilfeleistungen in tatsächlicher Hinsicht selbst und unmittelbar gegenüber den Hilfsbedürftigen erbracht werden. Gerade diese Voraussetzung ist bei den Verwaltungsleistungen des Klägers nicht erfüllt, da der Kläger keine unmittelbaren Leistungen "am Hilfsbedürftigen", sondern vielmehr eine Dienstleistung gegenüber dem Landkreis erbringt.

2.3. Der in der Erbringung der Abrechnungsleistungen für Dritte bestehende wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Klägers stellt auch keinen Zweckbetrieb i. S. des § 65 AO dar.

Sofern – wie im vorliegenden Streitfall – keiner der in §§ 66 bis 68 AO als lex specialis mit rechtsbegründender Wirkung aufgezählten Katalogzweckbetriebe vorliegt, ist ein Zweckbetrieb nach § 65 AO dann zu bejahen, wenn der Betrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient,

- die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO),
- diese Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO) und
- der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO).

Sämtliche der drei genannten Voraussetzungen des § 65 AO müssen für die Annahme eines Zweckbetriebes kumulativ erfüllt sein (vgl. BFH-Urteil vom 13.06.2012 I R 71/11, BFH/NV 2013, 89; BFH-Beschluss vom 19.07.2010 I B 203/09, BFH/NV 2011, 1, jeweils m. w. N.).

Nach diesen Kriterien ist im Streitfall kein Zweckbetrieb des Klägers gegeben.

Zumindest die zweite Voraussetzung (Zweckerreichung nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb, § 65 Nr. 2 AO) ist nicht erfüllt. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft nur dann unschädlich, wenn er sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt, er vielmehr als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen ist (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 15.10.1997 II R 94/94, BFH/NV 1998, 150, BFH-Urteil vom 05.08.2010 V R 54/09, BStBl II 2011, 191 m. w. N.).

Diese Voraussetzung erfüllt der Kläger mit den Abrechnungsleistungen für dritte Leistungserbringer nicht. Denn der Kläger könnte seine satzungsmäßigen Aufgaben, - hier die Erbringung von Rettungs- und Krankenfahrten - auch erbringen, ohne dass er Abrechnungsleistungen für Dritte erbringt. Mag die Übernahme der Verwaltungsaufgaben auch dem Kläger vom Träger des Rettungsdienstes (dem Landkreis) vorgegeben gewesen sei, um Kosten zu sparen, zwingend i.S. der vorgenannten Rechtsprechung war sie auf jeden Fall nicht. Die Erbringung von Abrechnungsleistungen gegenüber dritten gemeinnützigen Organisationen beruht weder auf dem Satzungszweck des Klägers, noch besteht hierzu eine gesetzliche Verpflichtung.

Die Annahme eines Zweckbetriebs scheitert zudem am Fehlen der Voraussetzungen des § 65 Nr. 3 AO. Danach darf der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Wettbewerb i. S.

des § 65 Nr. 3 AO setzt dabei nicht voraus, dass die Körperschaft auf einem Gebiet tätig ist, in dem sie tatsächlich in Konkurrenz zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art tritt. Der Sinn und Zweck des § 65 Nr. 3 AO liegt in einem umfänglichen Schutz des Wettbewerbs, der auch den potentiellen Wettbewerb umfasst (BFH-Urteile vom 18. August 2011 V R 64/09, HFR 2012, 784; vom 29.01.2009 V R 46/06, BStBl II 2009, 560, m. w. N.).

Abrechnungsleistungen für die dritten Leistungserbringer können dem Grunde nach auch private Unternehmen erbringen, die auf derartige Dienstleistungen spezialisiert sind.

II. Umsatzsteuer

Die Klage gegen den Umsatzsteuerbescheid 2012 ist ebenfalls nicht begründet.

Der Umsatzsteuerbescheid 2012 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten. Die Erbringung der Abrechnungsleistungen gegenüber dritten Leistungserbringern ist nicht umsatzsteuerfrei.

1. Entgeltliche Leistungen sind nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz -UStG steuerbar und unterliegen gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) dem Anwendungsbereich der Steuer, wenn zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, der sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet.

Der für die Steuerbarkeit erforderliche Leistungsaustausch ist bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen zu verneinen, wenn Zahlungen, die z.B. aus struktur- oder allgemeinpolitischen oder volkswirtschaftlichen Gründen erfolgen, lediglich dazu dienen, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein zu fördern, nicht aber als Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Träger der öffentlichen Kasse anzusehen sind. Anders ist es, wenn Zahlungen zur Ausführung bestimmter Leistungen im Interesse des Zuwendenden geleistet werden (z. B. BFH-Urteil vom 27.11.2008 V R 8/07, BStBl II 2009, 397). Erbringt ein Unternehmer aufgrund eines gegenseitigen Vertrages mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Leistungen zur Erfüllung der von ihm vertraglich gegen Entgelt übernommenen Aufgaben, ist grundsätzlich von einem Leistungsaustausch auszugehen (vgl. BFH-Urteil vom 05.08.2010 V R 54/09, BFH/NV 2011, 169).

Im Streitfall hat der Kläger aufgrund des Vertrages mit dem Landkreis Zahlungen für die Erbringung von Abrechnungsleistungen gegenüber fremden Leistungserbringern erhalten, somit liegt ein Leistungsaustausch vor.

2. Die Leistungen des Klägers sind weder nach nationalem Recht (§ 4 Nr. 17 Buchst. b., § 4 Nr. 18 UStG) noch nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g und MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit.

1. Entgegen der Rechtsauffassung des Klägers ergibt sich die Befreiung von der Umsatzsteuer nicht aus § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG.

Nach § 4 Nr. 17b UStG sind steuerfrei die Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind. Soweit die Abrechnungen die eigenen Rettungsdienstleistungen des Klägers betreffen, sind sie als unselbständige Nebenleistungen unstreitig umsatzsteuerfrei, da die Abrechnungen insoweit Teil der Hauptleistung „Rettungsdienst“ ist, die der Kläger erbringt.

Gleiches gilt aber nicht für die Abrechnungsleistungen des Klägers für dritte Leistungserbringer. Eine einheitliche Leistung dergestalt, dass die Abrechnungsleistungen für Dritte auch hier Bestandteil der Rettungsdienstleistungen sind, ist nicht gegeben.

Eine Leistung, die sich aus mehreren Teilen zusammensetzt, ist eine einheitliche Leistung, wenn ein Teil Hauptleistung, ein anderer Teil aber eine Nebenleistung darstellt. Eine Leistung ist als Nebenleistung anzusehen, wenn sie für die Kunden keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. EuGH vom 02. Dezember 2010 C-276/06, BFH/NV 2011, 396). Die Nebenleistung teilt grundsätzlich das rechtliche Schicksal der Hauptleistung (BFH-Urteil vom 15.01.2009 V R 9/06, BStBl II 10, 433; vom 19.10.2011 XI R 20/09, BStBl II 2012, 374).

Keine einheitliche Leistung sind Leistungen mehrerer Unternehmer, selbst wenn sie zusammenhängen und einen gemeinsamen Zweck dienen (z. B. BFH-Urteil vom 30.06.2011 V R 18/10, BFH/NV 2011, 1813, vom 16.10.2013 XI R 39/12, DStR 13, 2627). Auch die Beurteilung als Haupt und Nebenleistung setzt die Identität von Leistenden und Leistungsempfänger voraus, Nebenleistungen Dritter oder an Dritte gibt es nicht (BFH-Urteil vom 18. März 2015 XI R 15/11, BStBl II 2015, 1058).

Nach diesen Grundsätzen liegt keine einheitliche Leistung vor, weil in den hier streitigen Abrechnungsfällen die Rettungsdienstleistungen als Hauptleistung von anderen gemeinnützigen Organisationen durchgeführt werden und der Kläger die Hauptleistung nicht selbst erbringt. Die Abrechnungsleistung stellt sich folglich nicht als Nebenleistung einer vom Kläger erbrachten Hauptleistung dar. Vielmehr erbringt der Kläger aufgrund des Vertrages mit dem Landkreis ... vom ... Juli 2012 mit den Abrechnungsleistungen eine besondere Verwaltungsleistung für den Landkreis.

2. Die Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG sind ebenfalls nicht erfüllt.

Nach dieser Vorschrift sind von den steuerbaren Umsätzen steuerfrei: Die Leistungen der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und der der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, wenn

- a) diese Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen,
- b) die Leistungen unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis zugute kommen und
- c) die Entgelte für die in Betracht kommenden Leistungen hinter den durchschnittlich für gleichartige Leistungen von Erwerbsunternehmen verlangten Entgelten zurückbleiben.

Das FA hat zutreffend ausgeführt, dass die Abrechnungsleistungen an andere Leistungserbringer nicht i. S. des § 4 Nr. 18 Satz 1 Buchst. b UStG unmittelbar dem begünstigten Personenkreis – hier den Notfallpatienten - zugute kommen. Nach der Rechtsprechung des BFH wird das Merkmal der Unmittelbarkeit durch die jeweiligen Leistungsbeziehungen bestimmt (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 1989 V R 25/84, BStBl II 1990, 98, m. Nachw.). Erwägungen des Gemeinnützigkeitsrechts der AO können zur Auslegung des § 4 Nr. 18 UStG insoweit nicht herangezogen werden.

Das Merkmal der Unmittelbarkeit in § 4 Nummer 18 Satz 1 Buchstabe b ist leistungsbezogen, d. h. die Leistung selbst muss demnach dem in der Satzung bezeichneten begünstigten Personenkreis unmittelbar und nicht nur mittelbar zugute kommen (BFH vom 07.11.1996 V R 34/96, BStBl II 97, 366; BFH-Urteil vom 23.07.2009 V R 93/07, BFH vom 15.09.2011 V R 16/11, BFH-Urteil vom 14.01.2016 V R 56/14, MwStR 16, 500; BFH-Urteil vom 29.01.2009 V R 46/06, UR 2009, 385; BFH-Urteil vom 30.04.2009 V R 3/08, UR 2009, 639).

Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt, da die Abrechnungsleistung nicht den Kranken bzw. den Unfallopfern unmittelbar zugute kommt. Keine nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfreie Leistung liegt vor, wenn ein Unternehmer Verwaltungsleistungen für Mitgliedsvereine ausführt (BFH-Urteil vom 29.01.2009 V R 46/06, BStBl II 2009, 560.)

3. Die Leistungen des Klägers sind auch nicht unmittelbar nach Unionsrecht umsatzsteuerfrei.

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL (bis einschließlich 2006: Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG) befreien die Mitgliedstaaten u.a. "die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden.

Die tatbestandlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL liegen nicht vor, da es sich bei den Abrechnungsleistungen für dritte Leistungsberechtigte nicht um eng mit der Sozialfürsorge und sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen i. S. d. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g EG-Richtlinie handelt.

Leistungen sind dann nicht eng mit der Sozialfürsorge verbunden, wenn sie nicht gegenüber dem Hilfsbedürftigen, sondern an einen Unternehmer erbracht werden, der sie benötigt, um seine eigene steuerbefreite Ausgangsleistung an den jeweiligen Patienten oder Hilfsbedürftigen zu erbringen (BFH –Urteil vom 01.12.2010 XI R 46/08, BFH/NV 2011, 712-716).

So liegt der Sachverhalt auch im Streitfall. Der Kläger erbringt mit den Abrechnungsleistungen keine Leistung gegenüber den Notfallpatienten, sondern gegenüber dem Landkreis. Bei den Leistungen des Klägers handelt es sich um allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen, die nicht zu den eng mit der Sozialfürsorge oder der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen gehören(vgl. BFH-Urteil vom 07.12.2016 XI R 5/15 BFH/NV 2017, 863-866; BFH-Urteil vom 23. Juli 2009 V R 93/07, BStBl II 2015, 735, BFH-Urteil vom 29.01.2009 V R 46/06 BFH/NV 2009, 867).

4. Der Kläger kann sich auch nicht mit Erfolg auf die unmittelbare Anwendung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL zu seinen Gunsten berufen.

Nach dieser Vorschrift befreien die Mitgliedstaaten Dienstleistungen von der Umsatzsteuer, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

Die Voraussetzungen für eine unmittelbare Anwendung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL liegen nach Auffassung des Senats grundsätzlich vor, da das nationale Recht diesen Befreiungstatbestand nur ungenügend umsetzt, wie der EuGH bereits ausdrücklich entschieden hat (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Deutschland vom 21. 09.2017 C-616/15, UR 2017, 792).

Im konkreten Fall sind jedoch nicht alle Tatbestandsmerkmale von Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL erfüllt.

Die Norm setzt zunächst voraus, dass ein „selbstständiger Zusammenschluss von Personen“ vorliegt. In der Entscheidung vom 04.05.2017 (C-274/15, UR 2017, 424) hat der EuGH klargestellt, dass es sich bei dem „Zusammenschluss“ um einen eigenen von seinen Mitgliedern verschiedenen Steuerpflichtigen handeln muss. Der Zusammenschluss muss selbstständig sein. Transparente Zusammenschlüsse ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind nicht zulässig. Der Kläger ist kein „selbstständiger Zusammenschluss“ i. S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL.

Der Kläger kann sich auch nicht darauf berufen, dass lediglich sinngemäß ein selbstständiger Zusammenschluss von Personen im Sinne des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe f Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorliegen müsse und für die Inanspruchnahme der Umsatzsteuerfreiheit vielmehr darauf abzustellen sei, ob der Kläger den Zweck des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL erfülle. Dies sei der Fall, weil die Norm bestimmte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten von der Mehrwertsteuer befreien wolle.

Bei der Inanspruchnahme einer Begünstigung kann nicht lediglich auf den Normzweck abgestellt werden, vielmehr müssen die Tatbestandsvoraussetzungen dieser Norm erfüllt sein. Zudem ist der Anwendungsbereich der in Art. 132 der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiungen eng auszulegen, da die Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. in diesem Sinne EuGH-Urteil vom 05.10.2016, C-412/15, UR 2016, 922 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen, § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.

Die Streitwertfestsetzung beruht auf § 52 Abs. 3 Gerichtskostengesetz – GKG –.