

ProMemoria-Info-Brief (August 2013)

- Kommentierte Finanzrechtsprechung -

BFH-Urteil vom 6. Februar 2013 (I R 59/11 - DStR 2013 S. 1427)

„Keine Gemeinnützigkeit eines ausgegliederten Krankenhauslabors“

Leitsatz:

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

Gesetzliche Grundlage:

KStG 2002: § 5 Abs. 1 Nr. 9; **AO i. d. F. vor dem Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements:** § 51, § 52 Abs. 2 Nr. 2, § 53 Nr. 1, § 55, § 57, § 65, § 66 Abs. 2.

► Volltext der Entscheidung :

http://www.kommunsense.de/index.php3?site=promemoria_dl&id=1768

A. Problemstellung

Zu entscheiden war, ob eine GmbH, die u. a. Laborleistungen für die steuerbegünstigten Krankenhäuser ihrer gemeinnützigen Gesellschafter erbringt, selbst steuerbegünstigt ist.

B. Inhalt und Gegenstand der Entscheidung

Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 15.09.2006 gegründet. Ihre Geschäftsanteile werden zu 50 v. H. vom A e. V., zu 37,5 v. H. von der B GmbH und zu 12,5 v. H. von der C GmbH gehalten. Die Gesellschafter der Klägerin sind als gemeinnützig anerkannt und Träger mehrerer katholischer Krankenhäuser. Die Kran-

kenhäuser sind als steuerbegünstigte Zweckbetriebe i. S. v. § 67 AO i. d. F. vor Inkrafttreten des Gesetzes zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements vom 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332 = BStBl. I 2007, 815) - AO a. F. – anerkannt.

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. Die für die Erbringung der Laborleistungen erforderlichen Räumlichkeiten mietete die Klägerin von ihren Gesellschaftern an. Die erforderlichen Analyseautomaten hat die Klägerin von Dritten angemietet bzw. geleast. Eigene Investitionen der Klägerin im Streitjahr betrafen ausschließlich die EDV-Ausstattung und das Mobiliar der Labore.

Am 04.12.2006 nahm die Klägerin ihre Geschäftstätigkeit auf. Bei Umsatzerlösen von 363.601 Euro erwirtschaftete sie in der Zeit bis 31.12.2006 einen Jahresüberschuss von 3.568 Euro. Die Erlöse entfielen auf ca. 190.000 Laborleistungen und auf die Belieferung zweier der Krankenhäuser ihrer Gesellschafter mit Blutkonserven. Die Blutkonserven hatte die Klägerin vom Deutschen Roten Kreuz bezogen; sie wurden nach Überprüfung der Verträglichkeit mit dem Blut der jeweiligen Patienten („Kreuzen“) an die Krankenhäuser geliefert. Die Preisgestaltung für die von der Klägerin erbrachten Leistungen erfolgte bezüglich der Privatpatienten nach der Gebührenordnung für Ärzte und im Übrigen unter Berücksichtigung der Kostenstruktur der Gesellschafter der Klägerin im Jahre 2005. Die Abrechnung der Leistungen wurde in der Weise vorgenommen, dass die Klägerin bei ambulanten und stationär durchgeführten Leistungen an gesetzlich Versicherte ihren Gesellschaftern Rechnungen erteilte. Von diesen wurde gegenüber den Krankenkassen nach Fallpauschalen abgerechnet. Leistungen an Privatversicherte und Wahlleistungen wurden direkt gegenüber den betreffenden Patienten abgerechnet. Im Jahr 2007 erbrachte die Klägerin ihre Leistungen zu ca. 90 v. H. an ihre Gesellschafter und zu ca. 10 v. H. an andere Anbieter im Gesundheitswesen (z. B. Krankenhäuser oder eine Laborgemeinschaft niedergelassener Ärzte).

Das Finanzamt erließ auf der Grundlage des von der Klägerin erklärten Jahresüberschusses körperschaftsteuerliche Bescheide und setzte für das Streitjahr eine Körperschaftsteuer von 892 Euro fest. Es war der Auffassung, die Klägerin sei nicht steuerbefreit, weil es an der Unmittelbarkeit der begünstigten Leistungen fehle.

Die Klage hatte ebenso wenig Erfolg (FG Münster, Urteil vom 30.05.2011 - 9 K 73/09 K, F - EFG 2012, 437) wie die anschließende Revision.

Der I. Senat des BFH hat zunächst geprüft, welche steuerbegünstigten Zwecke die Klägerin mit ihren Laborleistungen verfolgt und ist zu dem Ergebnis gekommen, die individuelle Hilfe in Krankheitsfällen fördere nicht das öffentliche Gesundheitswesen i. S. d. § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO a. F. Dies erfordere Tätigkeiten mit einer von der individuellen Hilfe gegenüber dem einzelnen Patienten losgelösten, auf das öffentliche Gesundheitswesen bezogenen, übergreifenden Funktion. Die Hilfe in individuellen Krankheitsfällen könne jedoch als Förderung des Wohlfahrtswesens gemäß § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO a. F. - siehe jetzt § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 9 AO n. F. – gemein-

nützig sein (vgl. u. a. Fischer, jurisPR-SteuerR 26/2009 Anm. 3). Des Weiteren könne sie unter dem Aspekt der Mildtätigkeit dem Steuerbefreiungstatbestand des § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG 2002 unterfallen.

Die Laborleistungen erfüllten diese begünstigten Zwecke jedoch nach Auffassung des BFH nicht unmittelbar i. S. v. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002. Das sei gemäß § 57 Abs. 1 Satz 1 AO a.F. der Fall, wenn die betreffende Körperschaft die steuerbegünstigten Zwecke selbst erfülle, ggf. und nach Maßgabe von § 57 Abs. 2 Satz 2 AO a. F. unter Hinzuziehung von Hilfspersonen. An dieser Voraussetzung fehle es hier, weil die Hilfeleistungen gegenüber den Patienten ausschließlich von den Krankenhäusern erbracht würden und die Klägerin mit ihren Laborleistungen lediglich die Krankenhäuser bei deren Hilfeleistungen unterstütze. Leistungen, die nicht als unmittelbare Hilfeleistungen gegenüber dem Bedürftigen, sondern vielmehr als Dienstleistung gegenüber dem „eigentlichen“ Leistungserbringer zu charakterisieren seien, fehle es an der erforderlichen Unmittelbarkeit (vgl. auch Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl. 2010, § 7 Rn. 138). So liege die Sache im Streitfall: Die in Rede stehenden Laborleistungen mögen zwar ärztlichen Charakter haben, seien aber der Sache nach als Dienstleistungen gegenüber den unmittelbar behandelnden Ärzten zu beurteilen. Nur die behandelnden Ärzte hätten Kontakt zu den Patienten, nur sie zögen die medizinischen Schlüsse aus den von der Klägerin gelieferten Befunden und entschieden z. B., welche Heil- oder Vorsorgemaßnahmen jeweils geboten seien. Die Laborleistungen seien Vorbereitungsleistungen, die die Krankenhäuser dabei unterstützen sollten, ihre Patienten medizinisch zu betreuen, seien aber selbst keine unmittelbaren Behandlungs- oder Betreuungsleistungen „am Patienten“. Das gelte entgegen der Sichtweise der Klägerin auch angesichts des Umstands, dass die Klägerin die Laborbefunde anhand des Blutes bzw. der Körpersekrete der Patienten treffe. Denn die der Klägerin von den Krankenhäusern zur Verfügung gestellten Proben seien reine Untersuchungsobjekte; sie hätten ihre körperliche Verbindung zum Patienten verloren und an ihnen würden von der Klägerin keine Heil- oder Behandlungsmaßnahmen vorgenommen.

Aus dem BFH-Urteil vom 17.02.2010 (I R 2/08 – BStBl. II 2010, 1006) ergebe sich nichts Gegenteiliges. Der BFH habe dort an dem Grundsatz festgehalten, dass das Handeln als Hilfsperson allein keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit begründe, denn die Hilfsperson verwirkliche fremde gemeinnützige Zwecke ihres Auftraggebers (vgl. auch BFH-Urteil vom 07.03.2007 - I R 90/04 – BStBl. II 2007, 628). Sie fördere damit nur mittelbar steuerbefreite Zwecke i. S. der §§ 52 bis 54 AO a. F., was für die Steuerbefreiung nicht ausreiche. Eine Ausnahme sei nur gerechtfertigt, wenn die Körperschaft mit ihrer Hilfstätigkeit nicht nur die steuerbegünstigte Tätigkeit einer anderen Körperschaft unterstütze, sondern zugleich eigene steuerbegünstigte Satzungsziele verfolge (dem folgend AEAO zu § 57 Nr. 2 i. d. F. vom 17.01.2012 – BStBl. I 2012, 83; vgl. auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl. 2012, § 4 Rn. 55 ff.; Fischer, jurisPR-SteuerR 33/2010 Anm. 2). Hiervon sei jedenfalls dann auszugehen, wenn mehrere nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 steuerbefreite Körperschaften arbeitsteilig zur Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks zusammenwirkten. Voraussetzung für die Steuerbefreiung der Hilfsperson bleibe aber nach der Senatsrechtsprechung, dass deren Tätigkeit bei isolierter Betrachtung ihrerseits die „übrigen Voraussetzungen“, d. h. auch das

Unmittelbarkeitserfordernis des § 57 AO a. F., erfüllt. Es könne sich deshalb zwar um eine Leistung handeln, die im zivilrechtlichen Vertragsverhältnis einem Dritten geschuldet sei. Doch müsse die Leistung, wenn es um die steuerbegünstigten Zwecke der Wohlfahrtspflege bzw. der Mildtätigkeit gehe, zumindest faktisch unmittelbar gegenüber dem Hilfsbedürftigen erbracht werden, wie es z. B. auch bei den im BFH-Urteil vom 17.02.2010 (I R 2/08 – BStBl. II 2010, 1006) zu beurteilenden Betreuungsleistungen gegenüber entwicklungsgestörten und behinderten Personen der Fall gewesen sei.

C. Kontext der Entscheidung

Krankenhäuser in gemeinnütziger Trägerschaft sind unter den Voraussetzungen des § 67 AO Zweckbetriebe und damit steuerbefreit (§ 64 Abs. 1 AO). Von der Steuerbefreiung umfasst sind alle dem Krankenhausbetrieb zuzuordnenden Betätigungen. Ein vom Krankenhaus betriebenes medizinisches Labor ist daher, soweit es seine Leistungen gegenüber den Krankenhauspatienten erbringt, Bestandteil des Zweckbetriebs Krankenhaus. Gliedert der Krankenhausträger das Labor hingegen auf eine GmbH aus, die selbst kein Krankenhaus betreibt, greift § 67 AO nicht (vgl. zu einer ausgegliederten Krankenhauswäscherei BFH-Urteil vom 19. Juli 1995 - I R 56/94 – BStBl. II 1996, 28). Eine Steuerbefreiung kommt dann nur in Betracht, wenn es sich bei dem Labor um einen Zweckbetrieb i. S. v. den §§ 65 oder 66 AO handeln würde, was zunächst voraussetzt, dass die GmbH mit ihrer Tätigkeit die allgemeinen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen der §§ 55 ff. AO erfüllt, also auch das Unmittelbarkeitserfordernis des § 57 AO.

Gemäß § 57 Abs. 1 Satz 2 AO kann eine Körperschaft ihre begünstigten Zwecke auch vermittelt einer Hilfsperson verwirklichen, wenn das Wirken der Hilfsperson wie ihr eigenes Wirken anzusehen ist. Das Gesetz trifft indes keine Aussage dazu, unter welchen Voraussetzungen das Wirken der Hilfsperson selbst begünstigt sein kann. Finanzverwaltung (vgl. AEAO Nr. 2 zu § 57 AO i. d. F. des BMF-Schreibens vom 10.09.2002 – BStBl. I 2002, 867) und Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 7. März 2007 - I R 90/04 – BStBl. II 2007, 628) haben zunächst die Auffassung vertreten, die Hilfsperson verwirkliche stets fremde gemeinnützige Zwecke und könne mit der Hilfstätigkeit daher nicht begünstigt sein (kritisch z. B. Hüttemann, a. a. O., § 4 Rn. 53 ff.). In dem in der Besprechungsentscheidung angesprochenen Urteil (BFH-Urteil vom 17.02.2010 - I R 2/08 – BStBl. II 2010, 1006) war der BFH von dieser engen, auf die jeweiligen formalen Vertragsbeziehungen abstellenden Sichtweise abgerückt und hatte entschieden, dass eine steuerbefreite Körperschaft, die eine andere steuerbefreite Körperschaft bei der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke gegen Entgelt selbstständig und eigenverantwortlich unterstützt, einen Zweckbetrieb i. S. von § 65 AO unterhalten kann, wenn sie hierdurch zugleich eigene satzungsmäßige Ziele verfolgt (vgl. jetzt auch AEAO Nr. 2 zu § 57 AO).

In der Besprechungsentscheidung verdeutlicht der I. Senat des BFH, dass nicht jedwede, die andere Körperschaft in deren gemeinnützigem Wirken unterstützende Tätigkeit begünstigt ist, sondern dass dies nur der Fall sein kann, wenn die Hilfstätigkeit bei isolierter Betrachtung die begünstigten Zwecke unmittelbar verwirk-

licht. Im Hinblick auf die hier in Rede stehende Hilfe in individuellen Krankheitsfällen sei das nur der Fall, wenn es sich um direkte Hilfeleistungen gegenüber den Patienten handelt, nicht aber bei solchen Leistungen, die - wie die laborärztlichen Untersuchungen - ihrem Charakter nach primär Dienstleistungen gegenüber den jeweils behandelnden Ärzten sind.

D. Auswirkungen für die Praxis

Das Urteil lässt wenig Spielraum für eine befreiungsunschädliche Ausgliederung von Teilbereichen eines Krankenhausbetriebs auf selbstständige Körperschaften. Seinen Grundsätzen nach kommt das für solche Bereiche in Betracht, die unmittelbar Hilfeleistungen „am Patienten“ oder andere begünstigte Zwecke (denkbar wäre z.B. noch die Förderung von Wissenschaft und Forschung gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO durch eine Forschungseinrichtung) verfolgen. Zu beachten ist im Übrigen, dass die Entscheidung nicht dazu Stellung nimmt, ob an der Rechtsprechung festzuhalten ist, nach der kein Zweckbetrieb i. S. d. § 66 AO (Einrichtung der Wohlfahrtspflege) gegeben ist, wenn die Körperschaft ihre Leistungen vertraglich nicht gegenüber den in § 53 AO genannten Personen, sondern gegenüber ihren Gesellschaftern erbringt, die sie ihrerseits nutzen, um ihren eigenen Verpflichtungen gegenüber den betreuten Personen nachzukommen (vgl. BFH-Urteil vom 17.02.2010 - I R 2/08 – BStBl. II 2010, 1006, m. w. N.; kritisch Hüttemann/Schauhoff, DB 2011, 319 ff.; Hüttemann, a .a. O., § 6 Rn 231; Fischer, jurisPR-SteuerR 33/2010 Anm. 2; Holt, DB 2010, 1791). Unter anderem daran hatte das FG Münster als Vorinstanz die Klage scheitern lassen. Zur Prüfung der Zweckbetriebsvoraussetzungen ist der BFH nicht gekommen, weil nach seiner Auffassung bereits das Unmittelbarkeitsanfordernis nach § 57 AO nicht erfüllt war.

Autor und Fundstelle:

Markus Märtens (Richter am BFH) - **jurisPR-SteuerR** 32/2013 Anm. 1