

Urteil vom 15. Dezember 2022, V R 12/21

Körperschaftsteuerbefreiung für Arbeitsgemeinschaften

ECLI:DE:BFH:2022:U.151222.VR12.21.0

BFH V. Senat

KStG § 5 Abs 1 Nr 21 S 1, KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4 Abs 1 S 1, UStG § 4 Nr 15a, KStG VZ 2008

Leitsätze

Ob eine nicht in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichtete Arbeitsgemeinschaft i.S. von § 5 Abs. 1 Nr. 21 Satz 1 KStG die ihr durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben wahrnimmt, richtet sich danach, ob ihre Leistungen bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erbracht werden.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts ... vom XX.XX.XXXX - ... aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht ... zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Rechtsnachfolgerin eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK) in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins (im Folgenden: Verein). Im Jahr 2004 beauftragte der MDK des Bundeslandes A (MDK-A) den Verein, entgeltlich die Gutachtenakten des MDK-A zu archivieren und zu digitalisieren. Der Verein übernahm dabei folgende Arbeiten: die Lagerung der Gutachtenakten des MDK-A in Papierform, deren Betreuung gemäß den für den MDK-A geltenden rechtlichen Bestimmungen, "optische Archivierung" (Digitalisierung/elektronische Erfassung) auf Anfrage und die Zurverfügungstellung einschließlich der Versendung auf elektronischem Wege sowie Vernichtung (Entsorgung --Vernichtung des Belegguts nach Digitalisierung, Verschlagwortung und erfolgreicher Übertragung nach DIN32757-- Sicherheitsstufe 4). Lagerung und Digitalisierung durfte der Verein ausdrücklich nur durch sein eigenes Personal durchführen lassen.
- 2** Mit Freistellungsbescheid vom 10.02.2010 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) für das Jahr 2008 (Streitjahr) fest, dass der Verein nach § 5 Abs. 1 Nr. 21 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) von der Körperschaftsteuer befreit ist, da er die ihm durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben wahrnehme. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Mit Bescheid vom 03.12.2013 setzte das FA dem Verein gegenüber die Körperschaftsteuer für das Streitjahr auf ... € fest, weil die Archivierungsleistungen gegenüber dem MDK-A steuerpflichtig seien, und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.
- 3** Den Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 11.02.2016 zurück.
- 4** Das Finanzgericht (FG) wies die wegen Körperschaftsteuer 2008 und Umsatzsteuer 2008 erhobene Klage ab. Zur Körperschaftsteuer führte das FG aus, § 5 Abs. 1 Nr. 21 KStG sei nicht erfüllt, wenn Aufgaben wahrgenommen würden, die einem anderen MDK zugewiesen seien. Das gelte auch dann, wenn dies im Wege der Amtshilfe geschehe. Zwar erscheine auch die Amtshilfe als eine durch Gesetz zugewiesene Aufgabe. Sie sei jedoch nicht spezifisch dem Verein zugewiesen. Es sei nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der Amtshilfe die MDK

von der Körperschaftsteuer habe befreien wollen, obschon er eine solche Steuerbefreiung anderen Körperschaften nicht gewähre.

- 5 Im zunächst vor dem XI. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) anhängigen Revisionsverfahren trennte dieser das Verfahren wegen Körperschaftsteuer 2008 ab, gab es zuständigkeitshalber an den V. Senat des BFH ab und wies die Revision gegen das FG-Urteil wegen Umsatzsteuer 2008 als unbegründet zurück (BFH-Urteil vom 21.04.2021 - XI R 31/20 (XI R 34/18), BFHE 273, 344).
- 6 Mit der Revision macht die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts geltend (§ 5 Abs. 1 Nr. 21 KStG). Aus dem Wortlaut des Gesetzes folge, dass es für die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 21 Satz 1 KStG ausreiche, wenn ein MDK eine Aufgabe wahrnehme, die den MDK generell durch Gesetz zugewiesen sei. Es sei nicht erforderlich, dass es sich um eine Aufgabe handele, die dem jeweiligen MDK als Körperschaftsteuersubjekt obliege.
- 7 Die streitgegenständlichen Archivierungsleistungen seien den MDK durch Gesetz zugewiesen. Denn die Archivierung der Gutachterakten gehöre gemäß § 276 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch in der im Streitjahr geltenden Fassung (SGB V) zu den gesetzlich zugewiesenen Aufgaben der MDK. Auch aus dem Akteneinsichtsrecht des Begutachteten nach § 276 Abs. 3 SGB V i.V.m. § 25 des Zehnten Buches Sozialgesetzbuch (SGB X) ergebe sich die Archivierungspflicht, da ohne Archivierung die Akteneinsicht umgangen werden könne. Darüber hinaus seien die MDK nach § 281 Abs. 2 Satz 1 SGB V i.V.m. § 79 Abs. 1 und 2 des Vierten Buches Sozialgesetzbuch zur Erstellung von Statistiken verpflichtet und müssten in den in § 276 Abs. 2a SGB V bestimmten Fällen Datenbestände leistungserbringer- oder leistungsfallbezogen zusammenführen und auswerten. Die Informationsgewinnung und Archivierung stelle einen wichtigen Teil der gesamten Arbeit der MDK dar und sei Teil ihres gesetzlichen Auftrags.
- 8 Im Übrigen habe der Verein mit den Archivierungsleistungen eine Aufgabe wahrgenommen, die ihm selbst im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen Zusammenarbeit der MDK zugewiesen sei. Denn § 282 Abs. 2 Satz 2 SGB V ordne ausdrücklich an, dass der Medizinische Dienst des Spitzenverbandes Bund der Krankenkassen die Durchführung der Aufgaben und die Zusammenarbeit der MDK in medizinischen und organisatorischen Fragen koordiniere und fördere. Leistungen eines MDK an einen anderen MDK, die medizinische oder organisatorische Fragen betreffen und zu einer Arbeiterleichterung zumindest eines MDK führten, seien daher (sozial-)gesetzliche Aufgaben, die vom Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 Nr. 21 KStG umfasst würden.
- 9 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG wegen Körperschaftsteuer 2008 aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 03.12.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.02.2016 dahingehend abzuändern, dass die Körperschaftsteuer auf 0 € festgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Die Erbringung von Archivierungsleistungen für andere MDK gehöre nicht zu den gesetzlichen Aufgaben des Vereins, für die die Körperschaftsteuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 21 KStG anzuwenden sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Leistungen des Vereins an den MDK-A nicht von der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 21 Satz 1 KStG umfasst werden.
- 13 1. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 21 Satz 1 KStG sind insbesondere "die nicht in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts errichteten Arbeitsgemeinschaften Medizinischer Dienst der Krankenversicherung im Sinne des § 278 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch" von der Körperschaftsteuer befreit, "soweit sie die ihnen durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben wahrnehmen".
- 14 a) § 5 Abs. 1 Nr. 21 KStG bezweckt mit dem Anknüpfen an die gesetzliche Aufgabenwahrnehmung nach seiner Gesetzesbegründung (BTDrucks 13/3084, S. 24) eine steuerrechtliche Gleichbehandlung des MDK, der im Streitjahr in einigen Bundesländern in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts und in anderen

Bundesländern in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins tätig war. Dabei sollte mit der Steuerbefreiung einer Ungleichbehandlung entgegengewirkt werden, die sich zuvor daraus ergab, dass beim MDK in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts "eine Steuerpflicht nur in der Form etwaiger Betriebe gewerblicher Art in Frage [kam]". Dabei wurde eine "von der gewählten Rechtsform abhängige unterschiedliche Besteuerung der Medizinischen Dienste - keine Steuerpflicht in der Rechtsform der Körperschaften des öffentlichen Rechts; volle Steuerpflicht in der Rechtsform des eingetragenen Vereins - ... [als] nicht gerechtfertigt" angesehen (BTDrucks 13/3084, S. 24).

- 15** b) Bei der Prüfung, ob und inwieweit "durch Gesetz zugewiesene Aufgaben" wahrgenommen werden, ist daher insbesondere zu berücksichtigen, ob diese Leistungen bei einer Erbringung durch einen als Körperschaft des öffentlichen Rechts konstituierten MDK zu einem körperschaftsteuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG) führen oder im Rahmen eines sog. Hoheitsbetriebs erfolgen, der allerdings dann nicht vorliegt, wenn sich eine Tätigkeit ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 12.07.2012 - I R 106/10, BFHE 238, 98, BStBl II 2012, 837, Rz 9; vom 03.04.2012 - I R 22/11, BFH/NV 2012, 1334, Rz 7 f., und vom 14.03.1990 - I R 156/87, BFHE 161, 46, BStBl II 1990, 866, unter II.4.a).
- 16** c) Dieser Auslegung des § 5 Abs. 1 Nr. 21 Satz 1 KStG steht das BFH-Urteil in BFHE 273, 344, nach dem die Leistungen des Vereins nicht nach § 4 Nr. 15a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) umsatzsteuerfrei sind, nicht entgegen. § 4 Nr. 15a UStG verwendet zwar eine § 5 Abs. 1 Nr. 21 Satz 1 KStG entsprechende Formulierung, indem er auf die auf Gesetz beruhenden Leistungen der MDK und des Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen untereinander und für die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung und deren Verbände abstellt. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung orientiert sich aber an Maßstäben, die für das Körperschaftsteuerrecht ohne Bedeutung sind. So beruht § 4 Nr. 15a UStG nach seiner Gesetzesbegründung auf "Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der 6. EG-Richtlinie" und soll entsprechend dieser Bestimmung eine Umsatzsteuerfreiheit für "Einrichtungen mit sozialem Charakter" in Bezug auf Leistungen schaffen, die "als eng mit der Sozialfürsorge verbundenen Leistungen anzusehen" sind (BTDrucks 13/3084, S. 25). Damit ist bei der Auslegung von § 4 Nr. 15a UStG auch die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) zu berücksichtigen, wonach eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen i.S. des Art. 134 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nur solche sind, die für die der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unterfallenden Umsätze unerlässlich sind (EuGH-Urteil Finanzamt D vom 08.10.2020 - C-657/19, EU:C:2020:811, Rz 31). Dementsprechend hat der XI. Senat des BFH bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Streitfalls die Annahme "eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundener Dienstleistungen" --unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil Finanzamt D (EU:C:2020:811)-- abgelehnt (BFH-Urteil in BFHE 273, 344, Rz 28 ff.). An einer derart im Umsatzsteuerrecht unionsrechtlich geprägten Beurteilung kann sich das nicht harmonisierte Körperschaftsteuerrecht und damit auch die Auslegung von § 5 Abs. 1 Nr. 21 Satz 1 KStG nicht orientieren.
- 17** 2. Danach hat das FG rechtsfehlerhaft eine Körperschaftsteuerbefreiung ohne die erforderliche Prüfung abgelehnt, ob die Leistungen der Klägerin bei einer Körperschaft des öffentlichen Rechts im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erbracht würden. Die Sache ist nicht spruchreif.
- 18** a) Die Aufgaben der MDK sind in § 275 SGB V beschrieben. Hierzu gehören insbesondere Einzelfallbegutachtung, Prüfungen und Beratung. § 276 SGB V enthält Regelungen, die die Umsetzung der Aufgaben des MDK unter Wahrung der Datenschutzinteressen des Versicherten ermöglichen. Dafür bedarf es der Erhebung, Übermittlung und Speicherung von Sozialdaten (Gerlach in Hauck/Noftz, SGB V, § 276 Rz 2). Zudem erheben und speichern die MDK Sozialdaten und stellen sicher, dass die Daten nur Personen zugänglich sind, die sie zur Erfüllung ihrer Aufgaben benötigen (§ 276 Abs. 2 SGB V). Auch aus der Verpflichtung zur Gewährung des Akteneinsichtsrechts (§ 276 Abs. 3 SGB V, § 25 SGB X) folgt die Verpflichtung zur Archivierung, da ohne diese kein Akteneinsichtsrecht möglich wäre.
- 19** Ob die Archivierungsleistungen des Vereins indes im Rahmen einer Einrichtung i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG und entsprechend einer Auftragsdatenverarbeitung erfolgten, hat das FG jedoch nicht festgestellt. Sollte dies der Fall sein, hätte das FG im zweiten Rechtsgang zu berücksichtigen, dass zwar nach § 80 SGB X vorrangig öffentliche Stellen für eine solche Datenverarbeitung beauftragt werden (Rombach in Hauck/Noftz, SGB X, § 80 Rz 106). Es können aber auch unter den --erheblich einschränkenden-- Voraussetzungen des § 80 Abs. 5 SGB X nicht-öffentliche Stellen die Auftragsdatenverarbeitung durchführen (BFH-Urteil vom 06.09.2018 - V R 30/17, BFH/NV 2019, 54, Rz 13). Das FG wird sich dann auch mit der Frage auseinandersetzen müssen, ob aus § 80 Abs. 5 Nr. 2 SGB X (ggf. aus § 80 Abs. 5 Nr. 2 Satz 2 SGB X) zu schließen ist, dass die Auftragsdatenverarbeitung im Streitjahr

--im Streitfall wegen des Ausschlusses einer Unterbeauftragung an andere Personen-- dennoch weiterhin überwiegend bei öffentlichen Stellen verblieb (vgl. auch BFH-Urteile vom 23.04.2009 - V R 5/07, BFHE 226, 116, unter II.3.d bb, und in BFH/NV 2019, 54, Rz 14 f.).

- 20** b) Sollte das FG bei seiner erneuten Entscheidung zu dem Ergebnis gelangen, dass die Leistungen des Vereins grundsätzlich von der Steuerbefreiung in § 5 Abs. 1 Nr. 21 Satz 1 KStG umfasst werden, sind weitere Feststellungen dazu zu treffen, ob auch die Voraussetzungen von § 5 Abs. 1 Nr. 21 Satz 2 KStG erfüllt sind, d.h., ob das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung der in § 5 Abs. 1 Nr. 21 Satz 1 KStG genannten Zwecke verwendet werden.
- 21** c) Schließlich wird es auch zu prüfen haben, ob die Klägerin neben den Archivierungsleistungen (Lagerung und Digitalisierung) weitere Leistungen, wie z.B. Schreibarbeiten, erbracht hat, über deren Besteuerung zu entscheiden ist.
- 22** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de