
Datum: 15.07.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 2530/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0715.13K2530.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin als gemeinnützige Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit ist.
- 3 Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vomgegründet. Am Stammkapital in Höhe von insgesamt sindbeteiligt.
- 4 Nach ihrem Gesellschaftsvertrag (§ 2) verfolgt die Klägerin ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i. S. des Abschnittes "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung. Ihr Gesellschaftszweck, die Förderung des Gesundheitswesens sowie die Förderung von Wissenschaft und Forschung, soll insbesondere durch die Entwicklung, Errichtung und Pflege eines Vergütungssystems für die allgemeinen vollstationären und teilstationären Krankenhausleistungen auf der Grundlage von Diagnosis Related Groups (DRG) nach Maßgabe des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) erfüllt werden.
- 5 Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin sieht weiter vor, dass die Klägerin selbstlos tätig ist und nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt. Die Gesellschafter erhalten keine Gewinnanteile und - in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter - auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Gesellschaft. Die Gesellschafter erhalten bei ihrem Ausscheiden, bei Auflösung der Klägerin oder bei Wegfall der Gemeinnützigkeit nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen

zurück....

. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den sich abschriftlich in der Vertragsakte befindenden Gesellschaftsvertrag verwiesen. 6

Hintergrund der Gründung der Klägerin ist die mit dem GKV-Gesundheits-reformgesetz 2000 vom 22.12.1999 (BGBl I 1999, 2626) eingeführte Regelung in § 17 b KHG. Darin wurde den, ...(Selbstverwaltungspartner) auf Bundesebene die Aufgabe übertragen, die Einzelheiten eines pauschalierenden Entgeltsystems für allgemeine voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen zu vereinbaren (§ 17 b Abs. 2 KHG). Das zu schaffende Entgeltsystem, das sich an einem international bereits eingesetzten Vergütungssystem auf der Grundlage der DRG orientieren sollte, sollte nach den gesetzlichen Vorgaben ab dem 1.1.2003 zur Anwendung kommen. § 17 b Abs. 4 KHG i.d.F. v. 22.12.1999 sieht vor, dass die Bundesregierung den Inhalt des Vergütungssystems durch Rechtsverordnung bestimmt, falls bis zum 30.6.2000 eine Vereinbarung der Selbstverwaltungspartner über die Grundstrukturen des Vergütungssystems nicht zu Stande kommt. 7

Die Selbstverwaltungspartner haben sich bereits in der " Vereinbarung über die Einführung eines pauschalierenden Entgeltsystems nach § 17 b KHG " vom.....darauf verständigt, dass die im Zusammenhang mit der Systemeinführung erforderlichen komplexen Arbeiten nur in einer strukturierten Organisationsform erledigt werden könnten. § 5 der Vereinbarung sieht vor, dass sich die Vertragspartner zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben nach § 17 b Abs. 2 und Abs. 3 KHG der Klägerin bedienen. 8

Durch das "Gesetz zur Änderung des Krankenhausfinanzierungsgesetzes und der Bundespflegesatzverordnung (DRG-Systemzuschlags-Gesetz)" vom 27. 4. 2001 (BGBl I 2001, 772) wurde § 17 b KHG auf entsprechende Anregung der Selbstverwaltungspartner (vgl. § 6 der o.g. Vereinbarung vom 2.8.2000) durch Einfügung eines 5. Absatzes wie folgt ergänzt: 9

" Zur Finanzierung der ihnen übertragenen Aufgaben nach den Absätzen 1 und 3 vereinbare11
die Vertragsparteien nach Abs. 2 Satz 1

1. einen Zuschlag für jeden abzurechnenden Krankenhausfall, mit dem die Entwicklung, Einführung und laufende Pflege des zum 1. Januar 2003 einzuführenden Vergütungssystems finanziert werden (DRG-Systemzuschlag). Der Zuschlag dient der Finanzierung insbesondere der Entwicklung der DRG-Klassifikation und der Kodierregeln, der Ermittlung der Bewertungsrelationen, der Bewertung der Zu- und Abschläge und der Vergabe von Aufträgen, auch soweit die Vertragspartner die Aufgaben durch ein eigenes DRG-Institut wahrnehmen lassen, 12

2. Maßnahmen, die sicherstellen, dass die durch den Systemzuschlag erhobenen Finanzierungsbeträge ausschließlich zu Umsetzung der in den Absätzen 1 und 3 genannten Aufgaben verwendet werden, 13

3. das Nähere zur Weiterleitung der entsprechenden Einnahmen der Krankenhäuser an die Vertragsparteien, 14

4. kommt eine Vereinbarung nicht zu Stande, entscheidet auf Antrag einer Vertragspartei die Schiedsstelle nach § 18 a Abs. 6. 15

Der Zuschlag für das Jahr 2001 ist so zu vereinbaren, dass mit den Erlösen die ab dem 1. März 2001 durchzuführenden Aufgaben nach Nr. 1 finanziert werden. Für die Vereinbarungen gilt Abs. 2 Satz 4 entsprechend. Ein Einsatz der Finanzmittel zur Deckung allgemeiner Haushalte der Vertragsparteien oder zur Finanzierung herkömmlicher Verbandsaufgaben im Zusammenhang mit dem Vergütungssystem ist unzulässig. Der DRG-Systemzuschlag ist von den Krankenhäusern je voll- und teilstationärem Krankenhausfall dem selbstzahlenden Patienten oder dem jeweiligen Kostenträger zusätzlich zu den tagesgleichen Pflegesätzen oder einer Fallpauschale in Rechnung zu stellen; er ist an die Vertragsparteien oder eine von Ihnen genannte Stelle abzuführen. Der Zuschlag unterliegt nicht der Begrenzung der Pflegesätze durch den Grundsatz der Beitragssatzstabilität nach § 6 der Bundespflegesatzverordnung; er geht nicht in den Gesamtbetrag nach § 6 und das Budget nach § 12 sowie nicht in die Erlösausgleiche nach § 11 Abs. 8 und § 12 Abs. 4 der Bundespflegesatzverordnung ein. "

Am haben die Selbstverwaltungspartner eine "Vereinbarung nach § 17 b Abs. 5 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) zur Umsetzung des DRG-Systemzuschlags-Gesetzes" abgeschlossen. In der Präambel der Vereinbarung heißt es:.... 17

Wegen der Einzelheiten wird auf die Vereinbarung verwiesen, die sich abschriftlich in der Vertragsakte befindet. 18

Der Beklagte erließ amunter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Körperschaftsteuerbescheid für, in dem er die Besteuerungsgrundlagen schätzte. 19

Der Einspruch der Klägerin, mit dem sie u. a. geltend machte, der Körperschaftsteuerbescheid sei ersatzlos aufzuheben, weil sie gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG als gemeinnützige Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit sei, blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom). Der Beklagte vertrat die Auffassung, dass die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG i. V. m. §§ 51 ff. AO bei der Klägerin nicht erfüllt seien. Entgegen der Regelung in § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages verfolge die Klägerin tatsächlich nicht die Förderung des Gesundheitswesens und die Förderung von Wissenschaft und Forschung. Zum öffentlichen Gesundheitswesen gehörten die Seuchenbekämpfung, der Arbeitsschutz, die Unfallverhütung, die Rettung aus Lebensgefahr sowie die Bekämpfung von Zivilisationskrankheiten. Die den Gesellschaftern der Klägerin gesetzlich obliegende Aufgabe der Entwicklung und Pflege eines Entgeltsystems für das Krankenhaus könne hierunter nicht subsumiert werden. 20

Die Klägerin verfolge mit ihrer Tätigkeit auch keine wissenschaftlichen Zwecke. Diese umfassten die Forschung und Lehre auf dem Gebiet der Geistes- und Naturwissenschaften sowie der theoretischen und angewandten Wissenschaft und Forschung. Körperschaften, die die Wissenschaft und Forschung fördern, führten selbst wissenschaftliche Forschungen durch oder unterstützten wissenschaftliche Vorhaben oder einzelne Forschungsprojekte. Daran fehle es beim Aufbau eines Entgeltsystems. 21

Selbst wenn man eine Förderung des Gesundheitswesens bzw. von Wissenschaft und Forschung durch die Klägerin bejahen würde, sei die von ihr ausgeübte Tätigkeit gleichwohl nicht gemeinnützig. Die Tätigkeit der Klägerin stelle keine ausschließliche (§ 56 AO) und unmittelbare (§ 57 AO) Förderung der Allgemeinheit dar. Würden die Selbstverwaltungspartner die Aufgabe selbst wahrnehmen, übten sie eine nicht steuerbare, hoheitliche öffentliche Tätigkeit aus, weil es sich insoweit um eine gesetzlich zugewiesene Pflichtaufgabe handele. Trotz der Zwischenschaltung der Klägerin blieben die 22

Selbstverwaltungspartner für die Aufgabe weiterhin verantwortlich. Die Klägerin unterstütze lediglich auf privatrechtlicher Grundlage die Selbstverwaltungspartner bei der Wahrnehmung ihrer Pflichtaufgabe und verfolge damit unmittelbar deren Zwecke, nicht aber die der Allgemeinheit. Eine Körperschaft, die in erster Linie eine Tätigkeit als Erfüllungsgehilfe für Körperschaften des öffentlichen Rechts ausübe, könne mangels Unmittelbarkeit nicht gemeinnützig sein.

Der Gesetzgeber könne Rechtsverordnungskompetenzen an alle nachgeordneten staatlichen Behörden und rechtsfähigen Körperschaften delegieren. Er übertrage damit die staatlichen Aufgaben unmittelbar an diese Körperschaften. Dies geschehe auch auf der Grundlage des § 17 b KHG. Hierdurch würden die Selbstverwaltungspartner gemeinsam verpflichtet, ein Vergütungssystem zu entwickeln und zu pflegen. Davon zu unterscheiden sei allerdings der nächste Schritt, nämlich die anschließende Gründung der Klägerin durch die Selbstverwaltungspartner auf der Basis einer privatrechtlichen Vereinbarung. Dass die Klägerin lediglich Aufgaben für die Selbstverwaltungspartner durchführe, zeige sich bereits an der bei diesen verbliebenen Entscheidungskompetenz. Die Gesellschafter hätten sich bezogen auf sämtliche Regelungen zum Vergütungssystem durch den KEA die abschließende Entscheidung vorbehalten. Daher verbiete sich auch ein Vergleich mit dem Bei diesem handle es sich um eine selbstständige Verwaltungseinheit zur Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe, die mit einer Anstalt des öffentlichen Rechts gleichzusetzen sei. 23

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin weiterhin geltend, sie sei gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Sie erfülle nach ihrer Satzung die formalen Anforderungen zur Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft im Sinne der §§ 51 ff. AO. Auch aus materiell-rechtlicher Sicht erfülle die Klägerin die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit. 24

Sie fördere durch die Entwicklung und Pflege des pauschalierenden Entgeltsystems für allgemeine voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen unmittelbar das öffentliche Gesundheitswesen im Sinne von § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO. Das Entgeltsystem solle nämlich zur Erhaltung der Beitragstabilität beitragen und auf diese Weise sicherstellen, dass im wesentlichen alle Bevölkerungskreise an einer qualitativ hochwertigen medizinischen Versorgung teilhaben könnten. Dies ergebe sich insbesondere auch aus der Begründung zum Gesetzentwurf der Gesundheitsreform der Fraktionen der SPD und Bündnis 90/Die Grünen (Bundestagsdrucksache 14/1245, S. 53 bis 59). Danach sei die Verbesserung von Qualität und Wirtschaftlichkeit im Gesundheitswesen wesentliches Ziel der Gesundheitsreform. Sie diene der Erhaltung des gegebenen Versorgungsstandards und dessen Weiterentwicklung. Der Sicherung der Beitragssatzstabilität komme hierbei eine besondere Bedeutung zu. 25

Darüber hinaus fördere das pauschalierende Entgeltsystem auch die Weiterentwicklung im öffentlichen Gesundheitswesen, da anhand der im Rahmen des Vergütungssystems abgerechneten Leistungen ersichtlich werde, welche Arten von Behandlungen in welchen Krankenhäusern bei welchen medizinischen Indikationen eingeleitet würden und wie erfolgreich diese Behandlungsformen seien. 26

Die Tätigkeit der Klägerin fördere auch Wissenschaft und Forschung im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO. Die Klägerin müsse zur Erfüllung ihres Unternehmenszwecks intensiv die Effizienz und Qualität der medizinischen Behandlungsmethoden beobachten. Sie müsse dabei gerade auch neuartige Behandlungsmethoden im Auge behalten und bewerten, um entscheiden zu können, ob sie sich für eine Förderung unter Qualitäts- und 27

Effizienzgesichtspunkten eigneten. Die Tätigkeit der Klägerin bestehe also in der Analyse konkreter Verhältnisse durch methodische Überprüfung, die anhand nachvollziehbarer Kriterien erfolgten.

Selbst wenn eine Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens oder der Wissenschaft und Forschung nicht angenommen würde, würde die Klägerin mit Ihrer Tätigkeit aber zumindest gemeinnützige Zwecke i. S. von § 52 Abs. 1 AO fördern. § 52 Abs. 1 AO verlange die Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet. § 52 Abs. 2 AO enthalte nach dem Verständnis der Finanzverwaltung lediglich eine beispielhafte, nicht abschließende Aufzählung gemeinnütziger Zwecke (Hinweis auf AEAO, zu § 52, 1.3.2.2.). Da die Tätigkeiten der Klägerin der Wirtschaftlichkeit im Gesundheitswesen sowie der Optimierung und Sicherheit der Beitragssatzstabilität dienten, nehme sie eine bedeutende Sozialaufgabe und somit einen gemeinnützigen Zweck i. S. des § 52 Abs. 1 AO wahr. 28

Die Klägerin fördere auch die Allgemeinheit. Durch die Kriterien, die auf Grund des pauschalierenden Entgeltsystems aufgestellt würden, erhielten die Krankenhäuser einen Anreiz, ihre medizinische Versorgung unter Beachtung von Qualitätsgesichtspunkten und Effizienzgesichtspunkten zu verbessern. Die Verbesserung der medizinischen Versorgung stelle eine Förderung der Allgemeinheit dar. Auch soweit das pauschalierende Entgeltsystem dazu diene, die Beiträge in den gesetzlichen Pflichtversicherungen stabil zu halten, liege dies im Interesse der Volkswirtschaft. Die Förderung der Allgemeinheit könne nicht damit abgelehnt werden, dass die Klägerin die Interessen der Träger der Pflichtaufgabe wahrnehme. Abzustellen sei vielmehr darauf, wer der Nutznießer der Tätigkeit der Klägerin sei. Dies seien die Leistungsnachfrager im Gesundheitswesen, die durch die Steigerung der Effizienz der medizinischen Behandlungsmethoden und Behandlungsleistungen profitierten. 29

Aus diesem Grund sei letztlich auch das Merkmal der Selbstlosigkeit zu bejahen, weil die von der Klägerin für ihre Gesellschafter erfüllte Verpflichtung wiederum gemeinnützigen Zwecken diene. 30

Die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft scheitere auch nicht am Kriterium der Unmittelbarkeit. Bei der Beantwortung der Frage der Unmittelbarkeit komme es nicht auf etwaige vertraglichen Leistungsbeziehungen, sondern auf die tatsächlichen Wirkungen an, die die Tätigkeit erzeuge. Dies werde auch durch das Urteil des FG Berlin in EFG 2002, 518, bestätigt. Darin sei entschieden worden, dass " dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten auch dann unmittelbar gemeinnützig sein könnten, wenn sie im Rahmen eines entgeltlichen Auftragsverhältnisses gegenüber öffentlichen Auftraggebern erbracht würden ". Die Klägerin selbst sei es, die die Begutachtung medizinischer Behandlungsmethoden durchführe und deren Qualität und Effizienz überprüfe. Ihrer Tätigkeit erzeuge daher Wirkungen bei allen Beteiligten des öffentlichen Gesundheitswesens. 31

Die Klägerin reichte am bei dem Beklagten die Körperschaftsteuererklärung für mit dem Hinweis ein, sie gehe weiterhin davon aus, dass sie gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG steuerbefreit sei. Der Beklagte setzte durch Änderungsbescheid vom die Körperschaftsteuer für erklärungsgemäß auf DM fest. Der Bescheid erging ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 32

Die Klägerin beantragt, 33

den Körperschaftsteuerbescheid für vom in der Gestalt des Änderungsbescheides vom ersatzlos aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, wegen der Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG einen Freistellungsbescheid zur 34

Körperschaftsteuer zu erlassen,	
hilfsweise die Revision zuzulassen.	35
	36
Der Beklagte beantragt,	37
die Klage abzuweisen,	38
hilfsweise die Revision zuzulassen.	39
Zu Begründung verweist er im wesentlichen auf seine Einspruchsentscheidung vom Ergänzend weist er daraufhin, dass durch die Tätigkeit der Klägerin zwar eine Vereinheitlichung der Behandlungsformen bei bestimmten medizinischen Indikationen verbunden sein könne, eine Förderung des Gesundheitswesens sich hierdurch allerdings nicht ergebe. Das Entgeltsystem habe keinen Einfluss auf die Verbesserung der Gesundheit des einzelnen Menschen.	40
Die Klägerin verfolge mit Ihrer Tätigkeit auch keine wissenschaftlichen Zwecke. Bei der Klägerin handele es sich um eine von den Selbstverwaltungspartnern finanzierte Einrichtung, deren Tätigkeit im wesentlichen darin bestehe, Erkenntnisse auf dem Gebiet der Vereinheitlichung eines Entgeltsystems für die medizinische Versorgung zusammenzustellen und zu pflegen. Die Klägerin fungiere demzufolge als Datensammelstelle, die gleichgelagerte Behandlungsfelder in Fallgruppen einordne, um eine einheitliche Abrechnung der Behandlungsfälle in der gesamten Bundesrepublik zu ermöglichen. Dass sie in diesem Zusammenhang sowohl die Kenntnis über aktuelle Forschungsergebnisse als auch über neue Behandlungsmethoden erlange, führe aber nicht dazu, dass ihre für die Selbstverwaltungspartner übernommene koordinierende Tätigkeit als Wissenschaft und Forschung einzuordnen sei.	41
Entscheidungsgründe	42
Die Klage ist nicht begründet.	43
Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, den Körperschaftsteuerbescheid aufzuheben und gegenüber der Klägerin einen Freistellungsbescheid zur Körperschaftsteuer gemäß § 155 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung - AO - zu erlassen. Die Klägerin ist durch diese ablehnenden Entscheidungen nicht in ihren Rechten verletzt (§§ 100 Abs. 1, 101 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).	44
Die Klägerin hat keinen Anspruch auf Erlass des begehrten Steuerfreistellungsbescheides. Sie erfüllt nicht die gesetzlichen Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, weil sie gegen das Gebot der Selbstlosigkeit verstößt.	45
Eine Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG setzt voraus, dass die Körperschaft nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient. Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Gemäß § 55 Abs. 1 AO geschieht eine Förderung oder Unterstützung selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - z. B. gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden.	46

Im Streitfall handelt die Klägerin nicht selbstlos, weil sie in erster Linie den wirtschaftlichen Interessen ihrer Gesellschafter dient und damit eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt.

Eigenwirtschaftliche Zwecke i. S. des § 55 Abs. 1 AO werden nämlich nicht nur dann verfolgt, wenn es um die wirtschaftlichen Interessen und Vorteile der Körperschaft selbst geht. Eine Körperschaft handelt auch dann in erster Linie eigenwirtschaftlich, wenn sie vorrangig unmittelbar oder mittelbar die wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder oder Gesellschafter wahrnimmt (vgl. BFH-Urteile vom 13.12.1978 I R 39/78, BStBl II 1979, 482; vom 26.4.1989 I R 209/85, BStBl II 1989, 670; vom 23.10.1991 I R 19/91, BStBl II 1992, 62). Nicht selbstlos ist auch die wirtschaftliche Förderung von Angehörigen der Mitglieder/Gesellschafter oder von anderen ihnen nahe stehenden Personen. Die wirtschaftlichen Vorteile der Mitglieder oder ihnen nahe stehender Personen können dabei auch darin bestehen, dass diesen Ausgaben erspart werden (vgl. Tipke/Kruse, AO und FGO, 16. Aufl., § 55 AO Rz. 6). Allerdings schadet nicht jeder Nutzen für die Mitglieder. Bei vielen Körperschaften ist die Förderung der Mitglieder notwendiges Nebenprodukt der Tätigkeit. Die Selbstlosigkeit scheidet erst dann aus, wenn der Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund tritt (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1978 I R 39/78, BStBl II 1979, 482; Uterhark in Schwarz, AO, 11. Auflage 2000, § 55 Rz. 6). Selbstloses Handeln ist dort nicht mehr anzunehmen, wo die ihm eigene Opferwilligkeit zugunsten anderer wegfällt oder in den Hintergrund gedrängt wird (BFH-Urteil in BStBl II 1989, 670). 48

Ob Selbstlosigkeit oder Verfolgung schädlicher wirtschaftlicher Interessen vorliegt, muss nach objektiven Maßstäben nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse festgestellt werden. Dabei können sich aus der Satzung, der tatsächlichen Geschäftsführung, dem Auftreten der Körperschaft, der Organe und der Mitglieder Vermutungen für oder gegen die Selbstlosigkeit ergeben (vgl. Uterhark in Schwarz, a. a. O., AO, § 55 Rz. 7). 49

Hiervon ausgehend ist der Senat bei einer Gesamtwürdigung aller Umstände davon überzeugt, dass die Klägerin nicht selbstlos handelt. Einziger Zweck der Klägerin ist die Entwicklung, Errichtung und Pflege eines Vergütungssystems für die allgemeinen vollstationären und teilstationären Krankenhausleistungen. Diese Aufgabe wurde gemäß § 17 b Abs. 2 KHG vorrangig den Gesellschaftern der Klägerin übertragen. Nur für den Fall, dass die Selbstverwaltungspartner keine Einigung erzielen können, war die Bundesregierung nach § 17 b Abs. 4 KHG - in der im Streitjahr geltenden Fassung - ermächtigt, die Grundstrukturen eines entsprechenden Vergütungssystems durch Rechtsverordnung zu bestimmen. Auch die Änderung des § 17 b KHG durch das "Fallpauschalengesetz" vom 23.4.2002 (BGBl I 2002, 1412) hat an dieser gesetzlichen Verpflichtung der Selbstverwaltungspartner nichts geändert. Zwar wird nunmehr z. B. in § 17b Abs. 7 KHG der Existenz der Klägerin Rechnung getragen. In dieser Regelung wird dem Bundesministerium für Gesundheit ausdrücklich ein Auskunftsrecht und Beauftragungsrecht gegenüber dem *der Vertragsparteien*" (- Klägerin -) eingeräumt, falls es mangels Einigung der Selbstverwaltungspartner Fallpauschalen im Wege der Rechtsverordnung festlegen muss. Dadurch ändert sich aber nichts an der fortbestehenden (eigenen) Verpflichtung der Selbstverwaltungspartner. Unabhängig davon, dass deren bisherige gesetzliche Verpflichtungen weiterhin bestehen bleiben (vgl. § 17b Abs. 2 KHG in der aktuellen Fassung), macht der Gesetzgeber auch durch die gewählte Formulierung deutlich, dass es sich bei der Klägerin um ein von den Selbstverwaltungspartnern eingesetztes Institut handelt, dessen Errichtung nicht gesetzlich vorgegeben ist. 50

Die Klägerin wurde von den Selbstverwaltungspartnern als Gesellschafter ausschließlich gegründet, um die ihnen gemäß § 17 b KHG obliegenden Aufgaben effizienter wahrnehmen 51

und koordinieren zu können. So heißt es bereits unter § 5 der Vereinbarung vom, "*bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben nach § 17 b Abs. 2 und 3 KHG bedienen sich die Vertragspartner eines für die Selbstverwaltungspartner arbeitenden*". In der Präambel der Vereinbarung nach § 17 b Abs. 5 KHG machen die Gesellschafter der Klägerin ebenfalls deutlich, dass sie die Aufgaben zur Einführung und Pflege des neuen Vergütungssystems auf die Klägerin übertragen haben. Letztlich wird auch in der Präambel zum Gesellschaftsvertrag der Klägerin ausdrücklich darauf hingewiesen, dass deren Gründung ausschließlich zu dem Zweck erfolgt, die komplexen Aufgaben durchzuführen, die für die Selbstverwaltungspartner mit der Entwicklung des Vergütungssystems verbunden sind. Die Klägerin erledigt damit ausschließlich die Aufgaben, zu denen die Selbstverwaltungspartner gesetzlich verpflichtet sind. Sie handelt nicht aus Opferwilligkeit gegenüber der Allgemeinheit, sondern sie dient in erster Linie eigenwirtschaftlichen Interessen ihrer Gesellschafter.

Dass die in dem "GKV-Gesundheitsreformgesetz 2000" getroffene Entscheidung zur Einführung eines pauschalierenden Vergütungssystems für Krankenhausleistungen das Ziel verfolgt, die generelle Gesundheitsversorgung der Bevölkerung u.a. durch geeignete Maßnahmen zur Kostenreduzierung zu gewährleisten und damit die erfolgreiche Umsetzung dieser Maßnahme (auch) im öffentlichen Interesse liegt, ist in diesem Zusammenhang unerheblich.

52

Nach der Auffassung des Senats kann das Merkmal der Selbstlosigkeit nach o.g. Grundsätzen dort nicht erfüllt sein, wo juristische Personen des öffentlichen Rechts durch eine "ausgegliederte" Gesellschaft zwar Maßnahmen durchführen, die der Allgemeinheit zugute kommen, zu deren Durchführung die öffentlich-rechtlichen Körperschaften kraft Gesetz aber ohnehin verpflichtet wären. In diesen Fällen fehlt es der Gesellschaft im Hinblick auf die öffentlich-rechtliche Tätigkeitsverpflichtung (sog. Pflichtaufgabe) ihrer Gesellschafter an der "Opferwilligkeit zugunsten der Allgemeinheit". Sie wird lediglich als Gehilfe der Gesellschafter zur Erfüllung der dieser obliegenden Aufgaben tätig (so auch FG München, Urteil vom 21.6.1990 14 K 14279/85, UR 1991, 175; Niedersächsisches FG, Urteil vom 24. 9. 1980 VI 551/78, EFG 1981, 202; BMF-Schreiben vom 27.12.1990, BStBl I 1991, 81). Da die Gesellschaft Aufgaben ihrer Gesellschafter wahrnimmt, die diesen von Gesetzes wegen zugewiesen sind, dient sie eigenwirtschaftlichen Interessen ihrer Gesellschafter und damit nicht gemeinnützigen Zwecken (vgl. Erlass des Finanzministers Schleswig-Holstein vom 22.3.1985 VI 350 - S 2706 - 74, DStR 1985, 345). In diesem Sinne hat auch bereits der Reichsfinanzhof - RFH - entschieden, dass eine Förderung öffentlich-rechtlicher (städtischer) Belange nicht gleichbedeutend mit der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke sei. Eine Gesellschaft verfolge insbesondere dort nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke, wo sie Aufgaben einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft erfülle, die dieser kraft Gesetzes obliegen (Urteile vom 24.9.1937 VI a A 33/37, RStBl. 1937, 1105; und vom 11.7.1933 I A 388/32, RStBl 1933, 1055). Der BFH hat diese Frage mangels Entscheidungserheblichkeit in seinem Urteil vom 15.12.1993 (X R 115/91, BStBl II 1994, 314) ausdrücklich offen gelassen.

53

Diese Grundsätze sind auch auf den Streitfall anzuwenden. Zwar handelt es sich bei den Gesellschaftern der Klägerin nicht ausschließlich um Körperschaften des öffentlichen Rechts, sondern zum Teil auch um (steuerbefreite) eingetragene Vereine. Unabhängig von ihrer Rechtsform wurden aber alle Gesellschafter der Klägerin im Rahmen des für die Krankenversicherung geltenden Selbstverwaltungsgrundsatzes durch § 17 b Abs. 2 KHG verpflichtet, auf der Grundlage der gesetzlichen Vorgaben ein Vergütungssystem zu entwickeln. Für eine freiwillige, selbstlose Tätigkeit bleibt daher auch hier kein Raum.

54

55

Eine andere Beurteilung ergibt sich im Streitfall auch nicht daraus, dass mit der Tätigkeit der Klägerin für ihre Gesellschafter im Hinblick auf die Regelung in § 17 b Abs. 5 KHG keine unmittelbaren erwerbsmäßigen Interessen verbunden sind.

56
Zwar wird durch diese Regelung den Gesellschaftern der Klägerin das Recht eingeräumt, die Kosten für die Entwicklung und Pflege des Vergütungssystems (umfassend) durch den bei den Krankenhäusern einzuziehenden DRG-Systemzuschlag zu decken, während sie gleichzeitig verpflichtet werden, sicherzustellen, dass die durch den Zuschlag erzielten Finanzmittel nicht für andere Zwecke als zur Einführung des Vergütungssystems eingesetzt werden. Diese gesetzlichen Vorgaben schließen aber im Streitfall ein eigenwirtschaftliches Interesse der Gesellschafter der Klägerin im Sinne des § 55 Abs. 1 Satz 1 AO nicht aus. Dies gilt auch dann, wenn man davon ausgeht, dass nur eigennütziges Handeln in wirtschaftlicher Hinsicht die Selbstlosigkeit ausschließt, während es für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit grundsätzlich unschädlich ist, dass die Beteiligten Vorteile nichtwirtschaftlicher Art anstreben (vgl. Urteil des FG München in UR 1991, 175; und Scholtz in Koch/Scholtz, AO, Kommentar, § 55 Rz. 4, 6).

57
Bei dieser Beurteilung ist zunächst zu berücksichtigen, dass sich der Begriff "eigenwirtschaftlich" i.S. des § 55 Abs. 1 AO nicht auf gewerbliche Zwecke oder Erwerbszwecke beschränkt. Diese Ziele sind in § 55 Abs. 1 AO nach dem Gesetzeswortlaut nur beispielhaft erwähnt. Eine eigenwirtschaftliche Zielsetzung im Sinne dieser Vorschrift liegt vielmehr grundsätzlich immer dann vor, wenn Zwecke verfolgt werden, die dem eigenen wirtschaftlichen Nutzen oder dem wirtschaftlichen Nutzen der Gesellschafter bzw. Mitglieder einer Körperschaft dienen (vgl. Urteil des FG München vom 21.6.1990 in UR 1991, 175). Dementsprechend liegen eigenwirtschaftliche Interessen auch dann vor, wenn den Mitgliedern bzw. Gesellschaftern einer Körperschaft oder ihnen nahe stehenden Personen Ausgaben erspart werden (vgl. Tipke/Kruse, AO und FGO, 16. Aufl., § 55 AO Rz. 6; FG Köln, Urteil vom 10.10.2002 13 K 1465/00, EFG 2003, 422). Demgegenüber kommt es nicht darauf an, ob die Tätigkeit der Klägerin bei unmittelbarer Ausführung durch die Gesellschafter bei diesen einen gewerblichen Betrieb begründen würde (vgl. Urteil des FG München in UR 1991, 175, in Abgrenzung zu Theobald, BB 1985, 1911)

58
Vor diesem Hintergrund ist die Tätigkeit der Klägerin von erheblichem wirtschaftlichen Interesse für ihre Gesellschafter bzw. deren Mitglieder.

59
Durch den DRG-Systemzuschlag wird zwar die unmittelbare Finanzierung der Einführungskosten sichergestellt. Letztlich werden aber durch den Zuschlag doch wieder die gesetzlichen und privaten Krankenkassen belastet, weil die Zuschläge auf jeden abgerechneten Krankenhausfall erhoben werden und somit letztlich von den jeweils in Anspruch genommenen Krankenkassen zu erstatten sind. (vgl. im Einzelnen § 17 b Abs. 5 KHG i. d. F. des DRG-Systemzuschlags-Gesetz). Die einzelnen gesetzlichen und privaten Krankenkassen haben damit ein unmittelbares (wirtschaftliches) Interesse daran, dass die Kosten für die Einführung des Vergütungssystems so gering wie möglich ausfallen, weil sich dies direkt auf ihre Kostenbelastung auswirkt. Da dieser Kostenumfang in erheblichem Umfang von der Effizienz und dem Erfolg der Tätigkeit der Klägerin abhängt und die Klägerin in erster Linie dazu gegründet wurde, um die komplexe Aufgabe der Einführung eines pauschalierenden Vergütungssystems effektiver verwirklichen zu können, nimmt die Klägerin finanzielle Interessen der einzelnen Kassen und Versicherungen wahr. Dies führt bereits zum Ausschluss der Selbstlosigkeit. Denn die Krankenversicherungen und die gesetzlichen Krankenkassen sind entweder Mitglieder(der Selbstverwaltungspartner)

(z. B.....) oder lassen zumindest ihre wirtschaftlichen Interessen von diesen wahrnehmen (vgl. im Einzelnen die aktuellen internet-Auftritte der einzelnen Vereine und Verbände, die sich in gedruckter Form in den Akten befinden). Eine Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke i.S. des § 55 Abs. 1 AO liegt nämlich auch dann vor, wenn die Gesellschafter oder Mitglieder der unmittelbar an der Klägerin beteiligten (Selbstverwaltungspartner) wirtschaftlich gefördert werden oder diesen nahe stehende Personen (vgl. BFH-Urteil vom 22.8.1952 III R 256/51 U, BStBl III 1952, 270; Koenig in Pahlke/Koenig, AO, § 55 Rz. 11; Tipke/Kruse, AO und FGO, 16. Aufl., § 55 AO Rz. 6).

Offen bleiben kann in diesem Zusammenhang, ob bzw. inwieweit bei der 61
..... ebenfalls entsprechende Kosteninteressen mit der Tätigkeit der Klägerin verbunden sind. Denn die Verneinung der Selbstlosigkeit setzt nicht voraus, dass die erstrebten wirtschaftlichen Vorteile allen Beteiligten zugute kommen. Es genügt insoweit, wenn ein wesentlicher Teil der Mitglieder oder Gesellschafter bzw. diesen nahe stehende Personen materiell gefördert werden (vgl. Koenig in Pahlke/Koenig, AO, § 55 Rz. 11; Scholtz in Koch/Scholtz, AO, § 55 Rz. 4; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, § 55 AO Rz. 32; Urteil des FG Köln in EFG 2003, 422). Streitig ist in diesem Zusammenhang nur, ob die Selbstlosigkeit bereits dann zu verneinen ist, wenn nur die eigenwirtschaftlichen Zwecke eines bzw. einiger Mitglieder gefördert werden (vgl. zum Streitstand Fischer, a.a.O. § 55 AO Rz. 32). Diese Frage ist im Streitfall allerdings nicht entscheidungserheblich, weil unter dem o.g. Kostengesichtspunkt immerhin neun der zehn Gesellschafter der Klägerin ein entsprechendes wirtschaftliches Interesse mit der Tätigkeit der Klägerin verbinden. Diese neun Gesellschafter halten zudem % des Stammkapitals der Klägerin. Die erstrebten wirtschaftlichen (Kosten-)Vorteile kommen damit auf jeden Fall einem wesentlichen Teil der Gesellschafter der Klägerin zu.

Nach der Überzeugung des Senats kann die Verfolgung eigenwirtschaftlicher Interessen im Streitfall auch nicht im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 13. Dezember 1978 I R 39/78 (BStBl 1979 II 482) verneint werden. Der BFH hat in dieser Entscheidung zwar hervorgehoben, dass solche Vorteile, die zugunsten der Mitglieder gewissermaßen als Nebenprodukt der begünstigten Tätigkeit einer Körperschaft abfallen, der Bejahung der Selbstlosigkeit nicht entgegenstehen und die Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht ausschließen. Im Streitfall war aber die effektive Wahrnehmung und Umsetzung der den Gesellschaftern der Klägerin in § 17 b Abs. 2 KHG auferlegten Aufgabe unstreitig der eigentliche und wesentliche Zweck der Klägerin. Es kann daher vorliegend nicht davon gesprochen werden, dass die wirtschaftlichen Vorteile der Gesellschafter der Klägerin bzw. ihrer Mitglieder lediglich ein Nebenprodukt der Tätigkeit einer in erster Linie altruistisch motivierten Körperschaft ist. Die Wahrnehmung der den Gesellschaftern der Klägerin gesetzlich auferlegten Aufgabe ist im Streitfall nicht bloßer, in der Natur der Sache liegender Reflex der Förderung der Allgemeinheit (a.A. wohl bei vergleichbaren Sachverhalten FG Hamburg, Urteil vom 1986 II 144/83, EFG 1986, 516; Theobald BB 1985, 1911). 62

Da die Klage wegen der fehlenden Selbstlosigkeit abzuweisen ist, braucht der Senat nicht auf die (von den Beteiligten behandelten) übrigen Tatbestandsmerkmale der Gemeinnützigkeit einzugehen. 63

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 64

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), weil die Frage, ob eine Körperschaft selbstlos ideelle Zwecke verfolgen kann, soweit sie hoheitliche Pflichtaufgaben ihrer Gesellschafter wahrnimmt, noch nicht höchstrichterlich geklärt ist. 65

