
Datum: 31.08.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2550/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0831.7K2550.03.00

Tenor:

Der Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 08.09 2003 wird geändert.
Die Umsatzsteuer 2001 wird auf 0,- DM herabgesetzt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen
Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe des
Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin im Streitjahr 2001 umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbracht hat. 2

Bei der Klägerin handelt es sich um eine mit notariellem Vertrag vom2001 von den Spitzenverbänden derkassen, dem Verband der privatenversicherung sowie der Deutschengesellschaft als Gesellschafter gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren nach § 2 des Gesellschaftsvertrages erklärter Zweck die Förderung des Gesundheitswesens sowie die Förderung von Wissenschaft und Forschung ist. Dieser Zweck 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 erfüllt werden. 3

Der Gründung der Klägerin liegt folgender Sachverhalt zugrunde:	4
Im Rahmen des GKV-Gesundheitsreformgesetz 2000 vom 22.12.1999 (BGBl 1999, 2626) hat der Gesetzgeber die Vorschrift des § 17 b in das Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) eingefügt und die Selbstverwaltungspartner verpflichtet, für die Vergütung der allgemeinen Krankenhausleistungen ein durchgängiges, leistungsorientiertes und pauschalierendes Vergütungssystem einzuführen, § 17 b Abs. 1 KHG. Gemäß Absatz 2 dieser Vorschrift haben die Spitzenverbände derkassen und der Verband der privatenversicherung gemeinsam mit der Deutschengesellschaft entsprechend den Vorgaben der Absätze 1 und 3 des § 17 b KHG ein Vergütungssystem zu vereinbaren, dass sich an einem international bereits eingesetzten Vergütungssystem auf der Grundlage der Diagnosis Related Groups (DRG) orientiert. Zu den Aufgaben der Selbstverwaltungspartner gehört ferner die jährliche Weiterentwicklung und Anpassung des Vergütungssystems, insbesondere an medizinische Entwicklungen, Kostenentwicklungen, Verweildauerverkürzung und Leistungsverlagerungen zu und von anderen Versorgungsbereichen, und die Abrechnungsbestimmungen, soweit diese nicht im Krankenhausentgeltgesetz vorgegeben werden.	5
Gemäß § 17 b Abs. 5 KHG haben die Vertragsparteien gemäß Absatz 2 Satz 1 zur Finanzierung der ihnen übertragenen Aufgaben nach den Absätzen 1 und 3 einen Zuschlag für jeden abzurechnenden Krankenhausfall, mit dem die Entwicklung, Einführung und laufende Pflege des zum 01.01.2003 einzuführenden Vergütungssystems finanziert werden, zu vereinbaren. 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 Vertragsparteien die Aufgaben durch ein eigenes DRG-Institut wahrnehmen lassen oder das Bundesministerium für Gesundheit und Soziale Sicherung nach Absatz 7 an Stelle der Vertragsparteien entscheidet.	6
Auf der Grundlage dieser gesetzlichen Bestimmung haben die Spitzenverbände derkassen und der Verband der privatenversicherung gemeinsam mit der Deutschengesellschaft mit Gesellschaftsvertrag vom2001 die Klägerin gegründet.	7
In der Präambel des Gesellschaftsvertrages heißt es:	8
"Die Spitzenverbände derkassen, der Verband der Privatenversicherungen und die Deutschegesellschaft sind in § 17 b KHG beauftragt worden, auf der Grundlage eines internationalen bereits eingesetzten Verfahrens ein Vergütungssystem (DRGs) zu vereinbaren bzw. zu entwickeln.	9
Die in diesem Zusammenhang erforderlichen komplexen Arbeiten können nur in einer strukturierten Organisationsform erledigt werden. Die Selbstverwaltungsparteien haben daher bereits in ihrer Vereinbarung vom2000 festgelegt, sich hierfür in einem Institut zu organisieren. Der Gründung dieses Instituts dient der nachfolgende Gesellschaftsvertrag."	10
Wegen der weiteren Einzelheiten dieses Vertrages wird auf den Gesellschaftsvertrag vom2001, geschlossen vor dem beurkundenden Notar Dr. in zur UR-Nr.: 738/2001, vollinhaltlich Bezug genommen.	11
Die Deutschegesellschaft hat weiterhin am2001 mit den Spitzenverbänden derkassen sowie dem Verband der privatenversicherung eine Vereinbarung nach § 17 b Abs. 5 KHG zur Umsetzung des DRG-Systemzuschlags vereinbart. In dieser	12

Vereinbarung heißt es u. a.:

"Präambel	13
Mit dem Gesetz zur Änderung des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) und der Bundespflegesatzverordnung (BPflV) (DRG-Systemzuschlags-Gesetz) vom 16. März 2001 hat der Gesetzgeber die Selbstverwaltungspartner nach § 17 b KHG verpflichtet, die Finanzierung der Pflege und Weiterentwicklung des neuen Entgeltsystems über eine Vereinbarung sicherzustellen. Die Einzelheiten hierzu werden in dieser Vereinbarung geregelt. Die Aufgaben zur Einführung und Pflege des neuen Vergütungssystems haben die Selbstverwaltungspartner dem Institut (..... gGmbH) übertragen.	14
§ 1 Systemzuschlag	15
(1) Für jeden abgerechneten voll- und teilstationären Krankenhausfall wird vom Krankenhaus ein Systemzuschlag – im folgenden Zuschlag genannt – zusätzlich in Rechnung gestellt. Bei Teilstationären Leistungen erfolgt die Erhebung des Zuschlags analog der Berechnung der Fallzahlen nach L 3 der Leistungs- und Kalkulationsaufstellung (LKA) (Quartalsweise).	16
...	17
§ 2 Überweisung des Zuschlags	18
(1) Die Krankenhäuser überweisen jeweils zum 15. April und bis zum 15. Oktober eines Jahres die Hälfte der Zuschlagssumme des Jahres an die von der gGmbH benannte Stelle. Diese Stelle wird von der gGmbH auf Bundesebene rechtzeitig bekannt gegeben.	19
...	20
§ 3 Mittelverwendung	21
(1) Der Einsatz der aus dem Zuschlag gewonnenen Finanzmittel ist nur zur Entwicklung, Einführung und laufenden Pflege des einzuführenden Vergütungssystems zulässig. Mit dem Betrag werden die laufenden Ausgaben der gGmbH finanziert.	22
(2) Die gGmbH verpflichtet sich, jährlich einen Mittelverwendungsnachweis aufzustellen und eine Abschlussprüfung durch eine externe Stelle durchzuführen. Diese Unterlagen sind den Vertragsparteien zur Prüfung vorzulegen. Im Mittelpunkt dieser Prüfung steht dabei die gesetzmäßige Mittelverwendung. Das Prüfungsergebnis wird an geeigneter Stelle veröffentlicht.	23
§ 4 Ausgleiche	24
Retrospektive Ausgleiche finden nicht statt. Eine Einnahmesteuerung erfolgt ausschließlich über die Zuschlagshöhe des Folgejahres.	25
§ 5 Zuschlagshöhe	26
(1) Die Vertragsparteien nach § 17 b KG vereinbaren jeweils bis zum 30. September eines jeden Jahres die Höhe des Zuschlages für das Folgejahr auf der Basis eines prospektiven Wirtschaftsplanes der gGmbH. Der Zuschlag wird für das Jahr 2001 in Höhe von 0,60 DM (0,30 €) pro Fall festgelegt. Da aufgrund der notwendigen EDV-technischen Umsetzung	27

einer Erhebung des Zuschlags durch die Krankenhäuser ab 1. Juli 2001 erfolgt, wird für die Zeit vom 01. Juli 2001 bis 31. Dezember 2001 ein Zuschlag in Höhe von 0,90 DM vereinbart. Maßgeblich für die Zuschlagserhebung und die Zuschlagshöhe ist der Aufnahmetag bzw. bei teilstationären Fällen der erste Tag eines Quartals.

..." 28

In § 6 ist das Inkrafttreten der Vereinbarung zum 2001 geregelt. 29

Für das Streitjahr 2001 vertrat der Beklagte die Auffassung, dass die Klägerin nicht von der Umsatzsteuer befreit sei und eine Umsatzsteuererklärung abzugeben habe. 30

Nachdem die Klägerin in der Folgezeit keine Umsatzsteuererklärung abgab, schätzte der Beklagte mit Umsatzsteuerbescheid vom2002, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, die Besteuerungsgrundlagen und setzte gegen die Klägerin unter Berücksichtigung von geschätzten Umsätzen in Höhe von00 DM und geschätzten Vorsteuerbeträgen in Höhe von00 DM eine Umsatzsteuer in Höhe von00 DM fest. 31

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und führte aus, dass im Streitfall Artikel 13, Teil A, Absatz 1 Buchstabe f der 6. EU-Richtlinie zur Anwendung gelange. Nach der 2. Alternative der vorgenannten Vorschrift seien Dienstleistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen steuerfrei, wenn die in ihnen zusammengeschlossenen Personen eine Tätigkeit ausübten, für die sie nicht steuerpflichtig seien. Die Klägerin stelle einen solchen selbständigen Personenzusammenschluss dar. Denn würden die in der Klägerin zusammengeschlossenen Gesellschafter die ihnen nach § 17 b KHG obliegenden Verpflichtungen selbst ausführen, so wären sie mangels einer unternehmerischen Tätigkeit nicht umsatzsteuerbar. 32

Mit Einspruchsentscheidung vom2003 wurde der Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. 33

Dabei stellte der Beklagte im wesentlichen darauf ab, dass die Klägerin Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne sei, da sie mit ihrer Tätigkeit eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses an ihre Gesellschafter erbringe. Die Klägerin erfülle keine auf sie übertragene gesetzliche Aufgabe, sondern führe lediglich eine nur den Selbstverwaltungspartnern obliegende Aufgabe durch. Nach der bestehenden gesetzlichen Regelung des § 17 b KHG habe der Gesetzgeber allein die Selbstverwaltungspartner verpflichtet, ein neues Entgeltsystem zu entwickeln und einzuführen, § 17 b Abs. 5 Satz 1 KHG stelle insoweit eindeutig heraus, dass die Aufgaben nach § 17 b Abs. 1 und Abs. 3 KHG eine den Selbstverwaltungspartnern übertragene Aufgabe sei. Lediglich in § 17 b Abs. 5 Nr. 1 letzter Halbsatz KHG komme zum Ausdruck, dass die Möglichkeit gegeben sei, die Wahrnehmung dieser Aufgabe auf ein Institut zu verlagern. Für diesen Fall solle der zur Finanzierung dieser Maßnahme erhobene sogenannte DRG-Zuschlag diesem die Aufgabe wahrnehmenden Institut zufließen. Es sei demnach davon auszugehen, dass die Klägerin eine Leistung im Sinne der Aufgabendurchführung an die Gesellschafter erbringe. Hierfür erhalte sie das Entgelt in Form des an sie weitergeleiteten sogenannten DRG-Zuschlages. Grundlage hierfür sei insoweit die Vereinbarung der Selbstverwaltungspartner zu § 17 b Abs. 5 KHG. Die Leistung der Klägerin sei aufgrund dieser Umstände auf die Erlangung der Gegenleistung gerichtet. Andererseits erbringe die Klägerin durch die Entwicklung des Entgeltsystems eine konkrete Dienstleistung an einen identifizierbaren Verbraucher, die Gesellschafter, d. h. die Gesellschafter erhielten einen Vorteil, aufgrund dessen sie als Empfänger einer Leistung anzusehen seien. Wäre die 34

Klägerin nicht zur Durchführung dieser Aufgabe eingeschaltet worden, hätten die Selbstverwaltungspartner die Entwicklung entweder selbst durchführen müssen oder dann ein fremdes Unternehmen beauftragen müssen. Es sei deshalb vom einem Leistungsaustausch zwischen der Klägerin und ihren Gesellschaftern, den Selbstverwaltungspartnern auszugehen. Dabei sei es gleichgültig, ob die Leistung auf einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung beruhe oder nicht. Insbesondere stehe der Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses ebenso nicht entgegen, dass die Klägerin ausschließlich gegenüber ihren Gesellschaftern tätig werde und dass die Klägerin für alle Gesellschafter gleichartige Leistungen ausführe bzw. mit ein und derselben Leistung gleichzeitig für alle Gesellschafter tätig werde. Die steuerbaren Leistungen der Klägerin seien auch nicht steuerfrei, denn eine nationale Steuerbefreiungsvorschrift sei für eine derartige Aufgabendurchführung nicht vorgesehen.

Im Rahmen ihrer hiergegen fristgerecht erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass sich die Zuschlagshöhe gemäß § 5 der Vereinbarung an dem voraussichtlichen Finanzbedarf der Klägerin orientiere. Aus § 3 Abs. 1 der Vereinbarung werde deutlich, dass die durch den Zuschlag gewonnenen Finanzmittel der Klägerin nur zur Entwicklung, Einführung und laufenden Pflege des einzuführenden Vergütungssystems zulässigerweise verwandt werden dürften. 35

Mit ihrer Tätigkeit erbringe die Klägerin keine umsatzsteuerbaren Lieferungen oder sonstigen Leistungen. Mit der Entwicklung der Pflege des pauschalierenden Entgeltsystems im Sinne von § 17 b KHG erbringe die Klägerin keine umsatzsteuerbare Leistung gegenüber einem Dritten, insbesondere nicht gegenüber ihren Gesellschaftern, denn es fehle insoweit an einem Leistungsaustausch. Für einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch sei vielmehr erforderlich, dass eine Leistung gegen Entgelt gegenüber einem identifizierbaren Verbraucher erbracht werde, dem ein wirtschaftlicher Vorteil unmittelbar und nicht nur mittelbar, beispielsweise durch Vorteile, die allgemein einem gesamten Wirtschaftszweig erwachsen, zukomme. Gegenüber den Gesellschaftern liege schon danach kein Leistungsaustausch vor, denn ihnen wachse durch die Tätigkeit der Klägerin kein unmittelbarer wirtschaftlicher Vorteil zu. 36

So habe auch der BFH entschieden, dass es an einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch fehle, wenn der Empfänger eine Zuwendung erhalte, um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig werden zu können. Dies sei anzunehmen, wenn der Zuwendung keine bestimmte, konkrete Leistung gegenüberstehe. Es sei danach stets zu fragen, ob die Zahlung rechtlich und tatsächlich an die Ausführung bestimmter selbständiger Leistungen gebunden sei. Solches liege nicht vor, wenn die Zahlung an den Empfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erfolge (BStBl. II 1988, 792). 37

Im Streitfall erbringe die Klägerin gerade keine konkrete, zeitlich eingegrenzte Leistung, für die ein konkret auf die jeweilige Teilleistung bezogenes Entgelt gewährt werde. 38

Die Leistung der Klägerin sei vielmehr insofern unkonkret, als sie allgemein zur Entwicklung, Einführung und Pflege eines neuen Vergütungssystems verpflichtet sei und die zur Erfüllung dieser Aufgaben bereitgestellten finanziellen Mittel keinen konkreten Bezug zu der betreffenden Leistung aufwiesen, sondern vielmehr allein die Klägerin in die Lage versetzen sollten, die betreffende Leistung überhaupt zu erbringen. Die der Klägerin gewährten Zahlungen würden mithin gerade nicht für ein bestimmtes Projekt geleistet. 39

Die Weiterleitung der DRG-Systemzuschläge sei ebenso wie die Zahlungen des Absatzförderungsfonds in der genannten BFH-Entscheidung lediglich als Finanzierungshilfe für den zur Durchführung der gesetzlichen Aufgabe eingeschalteten Dritten anzusehen. Die Klägerin erhalte die Entgelte, die durch den DRG-Systemzuschlag erhoben würden, unabhängig davon, wie weit sie mit der Erfüllung der Aufgaben fortgeschritten sei und ob das Ergebnis ihrer Bemühungen die entsprechende qualitative Auswirkung auf das Gesundheitswesen habe.

Die Klägerin erbringe nicht nur gegenüber ihren Gesellschaftern keine umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistung, sondern auch nicht gegenüber Dritten. So erbringe die Klägerin insbesondere nicht gegenüber den Krankenhäusern oder gegenüber den Patienten umsatzsteuerbare Leistungen. 41

Da die Klägerin somit allein bereits aufgrund ihrer satzungsgemäßen Tätigkeit keine umsatzsteuerbaren Leistungen erbringe, sei sie mithin auch nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts anzusehen. 42

Die Tätigkeit der Klägerin liege vielmehr im Interesse der Gemeinschaft aller Patienten, insbesondere der Mitglieder der gesetzlichen Krankenversicherungen. Die Klägerin fördere durch ihre Tätigkeit die Allgemeinheit. 43

Selbst wenn aber insoweit von einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch der Klägerin gegenüber ihren Gesellschaftern auszugehen sei, so sei dieser aber nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Satz 1 Buchstabe f der 6. EG-Richtlinie steuerbefreit. Denn danach seien Dienstleistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen steuerfrei, wenn die in ihnen zusammengeschlossenen Personen eine Tätigkeit ausübten, für die sie nicht steuerpflichtig seien. Die Klägerin stelle einen solchen Personenzusammenschluss dar. 44

Aber auch aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Satz 1 Buchstabe g der 6. EG-Richtlinie würde sich ergeben, dass die Tätigkeit der Klägerin umsatzsteuerbefreit seien. Danach seien u.a. die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen von der Umsatzsteuer befreit. Durch die Klägerin werde aber gerade ein Beitrag zur sozialen Sicherheit geleistet. 45

Aber selbst wenn man von einer umsatzsteuerbaren bzw. umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit der Klägerin auszugehen habe, so seien die Umsätze der Klägerin aber zumindest dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG zu unterwerfen. Denn die Tätigkeit der Klägerin sei gemeinnützig im Sinne der §§ 51 ff. AO. 46

Die Klägerin hat während des Klageverfahrens eine Umsatzsteuererklärung abgegeben, der sie jedoch die Erklärung beigefügt hat, dass sie an ihrer Rechtsauffassung festhalte, dass sie insoweit keine umsatzsteuerbaren Leistungen erbringe. Auf der Grundlage der Umsatzsteuererklärung der Klägerin, die umsatzsteuerpflichtige Leistungen in Höhe von,00 DM ausweist, hat der Beklagte mit Umsatzsteuerbescheid vom2003, der zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist, den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid gemäß § 164 Abs. 2 AO geändert. 47

Die Klägerin beantragt, 48

die Umsatzsteuer 2001 auf 0,- DM herabzusetzen und den Umsatzsteuerbescheid 2001 49m
.....2003 entsprechend zu ändern,

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	
Der Beklagte beantragt,	51
die Klage abzuweisen,	52
im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.	53
Er verweist auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung.	54
<u>Entscheidungsgründe</u>	55
Die Klage ist begründet.	56
Zu Unrecht ist der Beklagte davon ausgegangen, dass es sich bei dem der Klägerin gewährten Systemzuschlag um ein Entgelt für eine von der Klägerin erbrachte Leistung im Sinne der §§ 1, 10 UStG handelt. Der der Klägerin gewährte Systemzuschlag stellt vielmehr einen nicht steuerbaren und nicht steuerpflichtigen sogenannten echten Zuschuss dar.	57
Der Senat kann den vorliegenden Rechtsstreit auch unabhängig von der Frage entscheiden, inwieweit die Klägerin als gemeinnützig im Sinne des Körperschaftsrechts anzusehen ist, denn diese Frage hat allenfalls Bedeutung für die Frage der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Sinne des § 12 abs. 2 Nr. 8 a UStG, nicht jedoch für die Frage, inwieweit die Klägerin für ihre Tätigkeit ein Entgelt im Sinne der §§ 1, 10 UStG erhält. der Klägerin. Insoweit braucht der Senat auch nicht die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (Aktz. I R 90/04) in dem gegen das Urteil des 13. Senats des Finanzgerichts Köln (Akz. 13 K 2530/03) anhängigen Revisionsverfahren zur Frage der Gemeinnützigkeit der Klägerin abzuwarten.	58
I. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferung und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.	59
Die Besteuerung einer Lieferung oder sonstigen Lieferung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt einen Leistungsaustausch voraus. Der Leistende muss seine Leistung erkennbar um der Gegenleistung Willen erbringen. Die Leistung muss mithin auf die Erlangung der Gegenleistung gerichtet sein (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, vgl. z. B. Urteil vom 13.11.1997 V R 11/97, BStBl. II 1998, 169; vom 20.12.2001 V R 81/99, BStBl. II 2003, 213). Zahlungen hingegen, durch die lediglich eine aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers gefordert werden soll, stellen kein Entgelt für eine steuerbare Leistung dar (vgl. BFH-Urteil vom 30.01.1997 V R 133/93, BStBl. II 1997, 335).	60
Wird einem Unternehmer für seine Tätigkeit (Leistung) ein Geldbetrag gezahlt, ist für die Beantwortung der Frage, ob die Leistung derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung, eben dieser Zahlung, richtet, auf die Vereinbarungen des Leistenden mit dem Zahlenden abzustellen. Ist ein Leistungsaustausch zu verneinen, spricht man herkömmlicherweise von einem echten Zuschuss, ansonsten von einem unechten Zuschuss. Als Indiz für die Beurteilung der Frage, ob der Leistende seine Aktivitäten um des Entgelts Willen durchführt, dient u. a. der Zweck, den der Zahlende mit der Zahlung verfolgt. Soll der Zahlungsempfänger mit dem Zuschuss nur unterstützt werden, damit er seine Tätigkeit ausüben kann, fehlt es an der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Zuschusszahlung zu einem steuerbaren Umsatz (vgl. BFH-Urteile vom 25.01.1996 V R 61/94, BFH/NV 1996, 715; vom 15.10.1998 V R 51/96, BFH/NV 1999, 833;	61

vom 22.07.1999 V R 74/98, BFH/NV 2000, 240; vom 26.10.2000 V R 12/00, BFH/NV 2001, 494).

Erforderlich für das Vorliegen einer Entgeltzahlung im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses ist mithin eine unmittelbare, finale Verknüpfung zwischen der Entgeltzahlung und der Leistungserbringung. 62

Diese Auslegung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG entspricht der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu Artikel 2 Nr. 1, Artikel 6 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie (77/388/EWG). Danach setzt der Begriff der Dienstleistung gegen Entgelt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert voraus (vgl. EUGH-Urteile vom 16.10.1997 Rs.C-158/95, HFR 1998, 61; vom 29.02.1996 Rs.C-215/94, HFR 1996, 294). 63

Nach diesen Grundsätzen können Zahlungen Entgelt für eine steuerbare Leistung sein, wenn der Zahlungsempfänger im Auftrag des Zahlenden eine Aufgabe aus dessen Kompetenzbereich um der versprochenen Zahlung Willen übernimmt. Kein Entgelt liegt jedoch vor, wenn der Zuschuss lediglich der Förderung des Zuschussnehmers im allgemeinen Interesse dienen soll und nicht den Gegenwert für eine steuerbare Leistung des Zuschussnehmers an den Zuschussgeber bilden soll. In derartigen Fällen, in denen eine Person des privaten Rechts Aufgaben einer Körperschaft des öffentlichen Rechts übernimmt und im Zusammenhang damit Geldzahlungen erhält, kann je nach den Umständen des Einzelfalls ein Leistungsaustausch zu bejahen oder zu verneinen sein. 64

Die Annahme einer Leistung gegen Entgelt setzt somit das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert voraus. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein, und er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt. 65

Eine Leistung gegen Entgelt ist danach zu bejahen, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Entgelt besteht, wenn der Leistungsempfänger einen Gegenstand oder sonstigen Vorteil erhält, aufgrund dessen er als Empfänger einer Lieferung oder Leistung angesehen werden kann und wenn letztlich beim Leistungsempfänger oder am Ende der Unternehmerkette ein Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vorliegt. 66

II. Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundsätze, denen sich der erkennende Senat für den Streitfall anschließt, stellt der der Klägerin gewährte Systemzuschlag kein Entgelt für die von der Klägerin erbrachten bzw. zu erbringenden Leistungen dar. 67

1. So ist zunächst einmal hervorzuheben, dass der der Klägerin zu gewährende DRG-Systemzuschlag auf einer Vereinbarung zwischen der Deutschengesellschaft und den Spitzenverbänden derkassen sowie dem Verband der privaten.....versicherung beruht. Allein aus dieser Vereinbarung zwischen den vorgenannten Vertragspartnern ergeben sich diejenigen finanziellen Mittel, die der Klägerin für ihre Tätigkeit im Rahmen der Pflege und Weiterentwicklung des Entgeltsystems zur Verfügung gestellt werden. Insoweit ist es aus Sicht des erkennenden Senats als äußerst bemerkenswert hervorzuheben, dass an die Klägerin Zahlungen aus einer Vereinbarung heraus geleistet werden, an deren Abschluss sie überhaupt nicht beteiligt gewesen ist. Im Regelfall werden Entgelte für umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen unmittelbar zwischen dem Leistenden und dem 68

Zwar zeigt insbesondere § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG, wonach zum Entgelt auch dasjenige gehört, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt, dass auch Zahlungen Dritter zum umsatzsteuerpflichtigen Entgelt gerechnet werden können. Im Streitfall geht es jedoch um die vorgelagerte Frage, inwieweit die von der Klägerin zu erbringenden Leistungen in einer unmittelbaren Beziehung zu dem ihr gewährten Zuschlag dergestalt stehen, dass die von der Klägerin zu erbringenden Leistungen von ihr nur und unter der Bedingung der Gewährung des Zuschlags erbracht werden. Für eine solche rechtliche Verbindung von Leistung und Gegenleistung (Zahlung) sind jedoch dann keine Anhaltspunkte ersichtlich, wenn die Klägerin noch nicht einmal selbst am Abschluss derjenigen Vereinbarung beteiligt gewesen ist, in der die vermeintliche Vergütung für die von ihr zu erbringende Leistung ausgehandelt worden ist. Insoweit kann bereits aufgrund dieser Ausgangskonstellation nicht davon gesprochen werden, die Klägerin hätte die Erbringung ihrer Leistung von der Gewährung einer entsprechenden Gegenleistung abhängig gemacht. Für eine solche unmittelbare und konditionale Beziehung zwischen der von der Klägerin zu erbringenden Leistung und einer ihr zu gewährenden Gegenleistung, im Rahmen eines Systemzuschlags, liegen vielmehr angesichts der genannten Vereinbarung keine Anhaltspunkte vor. Weder der genannten Vereinbarung zwischen der Deutschengesellschaft und den Spitzenverbänden derkassen sowie dem Verband der privatenversicherung lässt sich eine solche Beziehung im Hinblick auf ein entgeltliches Leistungsaustauschverhältnis entnehmen, noch liegen anderweitige Anhaltspunkte für eine sonstige in diesem Sinne ausgestaltete mündliche oder schriftliche Vereinbarung vor.

69

2. Des Weiteren deutet die Vereinbarung zwischen der Deutschengesellschaft und den Spitzenverbänden derkassen sowie dem Verband der privatenversicherung im Hinblick auf die dort festgelegte Mittelverwendung eindeutig darauf hin, dass der vereinbarte DRG-Systemzuschlag seitens der Klägerin allein aus Gründen der Kapitalausstattung, d. h. zur Ermöglichung der Tätigkeit der Klägerin gewährt wird. Gemäß § 3 der Vereinbarung, der sich zu der Mittelverwendung verhält, ist der Einsatz der aus dem Zuschlag gewonnenen Finanzmittel nur zur Entwicklung, Einführung und laufenden Pflege des einzuführenden Vergütungssystems zulässig. Weiterhin sollen mit dem Betrag die laufenden Ausgaben der Klägerin finanziert werden. Die Klägerin muss sich im Rahmen dieser Bestimmung weiterhin verpflichten, jährlich einen Mittelverwendungsnachweis aufzustellen und eine Abschlussprüfung durch eine externe Stelle durchzuführen. Diese Verpflichtungen der Klägerin, unabhängig von ihrer Durchsetzbarkeit im Hinblick auf die Tatsache, dass die Klägerin selbst an dieser Vereinbarung nicht beteiligt worden ist, lassen jedenfalls nach Auffassung des Senats erkennen, dass es bei dem der Klägerin zu gewährenden Systemzuschlag nicht um die mehr oder weniger leistungsbezogene und marktgerechte Abgeltung einer von der Klägerin zu erbringende Leistung geht. Vielmehr geht es allein um die Gewährung einer Kapitalausstattung für die Klägerin, um diese in die Lage zu versetzen, die von den Spitzenverbänden derkassen, dem Verband der privatenversicherung sowie der Deutschengesellschaft auf die Klägerin ausgelagerten gesetzlichen Aufgaben sachgerecht erfüllen zu können.

70

3. Der Senat vermag des weiteren weder der Satzung der Klägerin noch der Vereinbarung zwischen der Deutschengesellschaft und den Spitzenverbänden derkassen sowie dem Verband der privatenversicherung zu entnehmen, dass die Klägerin ihre Leistung aus Gründen der Erlangung der Gegenleistung erbringt. Bereits der der Gründung der Klägerin zugrunde liegende Gesellschaftsvertrag sieht in seiner Präambel vor, dass die Spitzenverbände derkassen, der Verband der privatenversicherung und die

71

Deutschegesellschaft die ihnen vom Gesetz im Zusammenhang mit der Einführung eines international bereits eingesetzten Vergütungssystems übertragenen erforderlichen und komplexen Aufgaben und Arbeiten in einer strukturierten Organisationsform erledigen wollen. Sinn und Zweck der Gründung der Klägerin stellt daher die sachgerechte und organisatorisch praktikable und effiziente Wahrnehmung und Erfüllung dieser gesetzlichen Aufgaben dar. Diese Zielsetzung der Tätigkeit der Klägerin wird durch § 2 des Gesellschaftsvertrages noch einmal betont, wonach die Klägerin ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt und ihre Tätigkeit insoweit insbesondere der Förderung des Gesundheitswesens und der Förderung von Wissenschaft und Forschung dient. Dieser Zweck soll dabei insbesondere durch die Entwicklung, Errichtung und Pflege eines Vergütungssystems für die allgemeinen vollstationären und teilstationären Krankenhausleistungen auf der Grundlage von Diagnosis Related Groups nach Maßgabe des Krankenhausfinanzierungsgesetzes erfüllt werden. Auch die weiteren Bestimmungen, wonach die Gesellschaft selbstlos tätig ist, nicht in aller erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke erfüllt und die Mittel der Gesellschaft nur für satzungsmäßige Zwecke verwenden darf, zeigt, dass die Klägerin nicht gegründet worden ist, um Leistungen zu erbringen, mit der schwerpunktmäßig Gegenleistungen, d. h. die Zuwendung finanzieller Mittel im Sinne einer Entgeltzahlung erzielt werden sollen.

Geht es der Klägerin aber mit der Erbringung ihrer Leistung gerade nicht darum, Gegenleistungen zu erhalten, sondern vielmehr die ihren Gesellschaftern auferlegten gesetzlichen Zwecke zu erfüllen, so stellt dies ein weiteres Kriterium dafür dar, dass die von der Klägerin erbrachten Leistungen und die ihr im Rahmen ihrer Tätigkeit gewährten Systemzuschläge nicht in einem Leistungsaustauschverhältnis dergestalt stehen, dass der Systemzuschlag als ein Entgelt für die von der Klägerin erbrachten Leistungen angesehen werden kann.

72

4. Die Wertung des erkennenden Senats, dass es sich bei dem der Klägerin gewährten Systemzuschlag nicht um ein Entgelt für deren Leistungen im Rahmen der Pflege und Weiterentwicklung des neuen Entgeltsystems handelt, wird auch noch durch die Art und Weise der Ausgestaltung des der Klägerin gewährten Zuschlags verstärkt.

73

Denn gemäß der Vereinbarung zwischen der Deutschengesellschaft und den Spitzenverbänden derkassen sowie dem Verband der privatenversicherung wird für jeden abgerechneten voll- und teilstationären Krankenhausfall vom jeweiligen Krankenhaus ein Systemzuschlag zusätzlich in Rechnung gestellt. Für das Streitjahr 2001 wurde insoweit in § 5 der Vereinbarung eine Zuschlagshöhe in Höhe von 0.60 DM pro abgerechneten voll- und teilstationären Krankenhausfall vereinbart.

74

Bereits diese strukturelle Ausgestaltung des der Klägerin zu gewährenden Systemzuschlags zeigt, dass die betreffenden finanziellen Mittel sich nicht an der von der Klägerin erbrachten Leistung orientieren, mithin nicht konkret und unmittelbar auf die von der Klägerin zu erbringende Leistung bezogen sind, sondern vielmehr abstrakt und pauschal an den abgerechneten voll- und teilstationären Krankenhausfällen ausgerichtet sind. Auch dies spricht dafür, dass die Gewährung der der Klägerin zu zahlenden Mittel nicht von einem Abgeltungswillen getragen ist, sondern vielmehr von dem Bestreben, der Klägerin diejenigen finanziellen Mittel zur Verfügung zu stellen, die sie zur Erbringung ihrer Leistungen benötigt. Die pauschale Ermittlung dieser finanziellen Mittel, unabhängig von der Klägerin im jeweiligen Zahlungsjahr konkret erbrachten Leistungen zeigt, dass es insoweit bei den betreffenden Zahlungen darum geht, die Klägerin zu unterstützen, ihr die finanziellen Mittel zur Verfügung zu stellen, die es ihr erst ermöglichen, die von ihr erwartete Leistung zu erbringen und das es insoweit an einer unmittelbaren und konkreten Verknüpfung von Leistung und Zahlung

75

gerade fehlt.

5. Liegt mithin ein Leistungsaustausch nur dann vor, wenn Leistung Gegenleistung innerlich derart miteinander verknüpft sind, dass sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erbrachte Gegenleistung auslöst, so sind diese Voraussetzungen im Streitfall hinsichtlich der von der Klägerin erbrachten bzw. zu erbringenden Leistungen und der ihr gewährten Systemzuschläge gerade nicht erfüllt. Der umsatzsteuerliche Leistungsaustausch erfordert eine zielgerichtete, konkrete Leistung. Aus diesem Grunde geht der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass mangels Bestimmtheit die Annahme einer umsatzsteuerrechtlichen Leistung nicht gegeben ist, wenn die betreffende Zuwendung ihren Empfänger ganz allgemein in die Lage versetzen soll, überhaupt unternehmerisch tätig zu werden. Der Bundesfinanzhof stellt im Rahmen der Abgrenzung des Leistungsaustauschs vom nicht steuerbaren, sogenannten echten Zuschuss insbesondere darauf ab, ob die in Frage stehenden Zahlungen rechtlich und tatsächlich an die Ausführung bestimmter Umsätze gebunden sind, wobei es insoweit ganz allgemein auf den erkennbaren Zweck der zugrunde liegenden Zahlungen ankommen soll. Danach werden nur die tatsächlich für die Leistung gewährten Zahlungen in die Bemessungsgrundlage für den steuerbaren Leistungsaustausch einbezogen. Für den leistenden Unternehmer, zu seiner Förderung, aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährte Zahlungen bleiben dagegen als echte Zuschüsse unbesteuert. Insoweit muss sich aus den Umständen des jeweiligen Einzelfalles ergeben, welche selbständigen, in ihrer Zielrichtung bestimmten und konkreten Leistungen als Bezugspunkt für die in Frage stehenden Zahlungen in Betracht kommen. Werden die Zahlungen vielmehr bestimmungsgemäß allein zu dem Zweck geleistet, den leistenden Zahlungsempfänger ganz allgemein in die Lage zu versetzen, die ihm nach seinem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben zu erfüllen, so liegt insoweit kein Entgelt, sondern ein echter Zuschuss vor.

Unter Berücksichtigung der genannten Kriterien ist daher im Streitfall festzustellen, dass die der Klägerin gewährten Systemzuschläge diese nur ganz allgemein in die Lage versetzen sollen, die den Spitzenverbänden derkassen, dem Verband der privatenversicherung und der Deutschengesellschaft obliegenden Aufgaben, die diese auf die Klägerin ausgelagert haben, zu erfüllen.

Eine innere, konkrete und unmittelbare Verknüpfung zwischen den von der Klägerin zu erbringenden Leistungen im Rahmen der Pflege und Weiterentwicklung des Entgeltsystems und den ihr gewährten Systemzuschlägen, im Sinne einer Abgeltungswirkung, ist gerade nicht feststellbar.

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

IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit richtet sich nach § 155 FGO i.V.m. § 709 ZPO.

V. Der Senat lässt die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu.

Zwar hat der Bundesfinanzhof in ständiger Rechtsprechung die Kriterien für die Abgrenzung einer Entgeltzahlung vom echten Zuschuss entwickelt. Die besonderen Umstände des vorliegenden Falles lassen es dem Senat jedoch geboten erscheinen, den Beteiligten die Möglichkeit zu eröffnen, diese Grundsätze unter Berücksichtigung der konkreten Umstände des vorliegenden Einzelfalles einer erneuten Überprüfung durch die höchstichterliche Rechtsprechung zu unterziehen. Vor diesem Hintergrund kommt der Rechtssache grundsätzliche Bedeutung zu.

