

# VOLLTEXTSERVICE

## ***Chefarztambulanz und Krankenhaus-Cafeteria: Zweckbetrieb oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb?***

***FG Münster, Urteil v. 13.01.2021 – 13 K 365/17 K, G, F***

### **Tatbestand**

B Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob in den Streitjahren 2009 bis 2011

1. die Erträge der Klägerin im Zusammenhang mit der Gestellung von Personal- und Sachmitteln an angestellte Krankenhausärzte für deren genehmigte ambulante Nebentätigkeit im Krankenhaus (Chefarztambulanzen) Teil des Krankenhauszweckbetriebs waren und
2. die verbilligte Abgabe von Speisen und Getränken an im Zweckbetrieb beschäftigte Mitarbeiter durch die von der Klägerin als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb betriebene Cafeteria eine teilweise Zuordnung von Betriebsausgaben zum Zweckbetrieb zur Folge hatte.

Die Klägerin ist eine gemeinnützige Gesellschaft mit beschränkter Haftung (gGmbH), die im Handelsregister des Amtsgerichts E unter dem Registerblatt HRB X eingetragen ist. Ihre Gesellschafter sind die B mit einem Gesellschaftsanteil in Höhe von 72,5 % und die Stadt E mit einem Gesellschaftsanteil in Höhe von 27,5 %. Ihr Geschäftsführer ist Herr C. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Betrieb des Krankenhauses 1 und 2 sowie der Betrieb der Rehaklinik 3 einschließlich Ausbildungsstätten sowie sonstiger Nebeneinrichtungen und Nebenbetriebe. Die Klägerin verfügte in den Streitjahren über einen den Anforderungen der §§ 59 ff. der Abgabenordnung (AO) entsprechenden Gesellschaftsvertrag mit dem Zweck der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens durch den Betrieb von Krankenhäusern. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag vom 18.9.2014 Bezug genommen.

Von den jährlichen Pflagetagen der Patienten der Klägerin entfielen in ihren Krankenhäusern die folgenden Pflagetage prozentual auf Patienten, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen gem. § 7 des Krankenhausentgeltgesetzes (KHEntgG) und § 10 der Bundespflegesatzverordnung (BPFIV) berechnet wurden:

	2007	2008	2009	2010	2011
Gesamte jährliche Pflagetag	X	X	X	X	X
Pflagetage Wahlleistungen	X	X	X	X	X
Pflagetage Krankenhausleistungen	X	X	X	X	X
Pflagetage Krankenhausleistungen in Prozent	87,62 %	86,64 %	88,17 %	87,94 %	87,62 %

### **WINHELLER**

#### **Rechtsanwaltsgesellschaft mbH**

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)

Internet: [www.winheller.com](http://www.winheller.com)

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Die Klägerin überließ in den Streitjahren ihre Räumlichkeiten sowie Personal- und sonstige Sachmittel entgeltlich an bei ihr angestellte Chefärzte, damit diese bestimmte ärztliche Leistungen erbringen konnten, für die die Klägerin ihnen eine Nebentätigkeitserlaubnis erteilt hatte. Bei diesen Chefärzten handelte es sich ausschließlich um solche, welche nach § 116 des Fünften Buches Sozialgesetzbuches (SGB V) oder nach § 31a der Zulassungsverordnung für Vertragsärzte (Ärzte-ZV) zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung ermächtigt waren oder die von der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See als Knappschaftsarzt zugelassen worden waren und mit welchen diese auf Grundlage der §§ 72 Abs. 3, 75 Abs. 5, 76 Abs. 5 SGB V einen Knappschaftsarztvertrag abgeschlossen hatte (im Folgenden: ermächtigte Ärzte). Die Behandlung von knappschaftlich Versicherten war bis zum Abschluss eines ab dem 1.1.2009 gültigen Vertrags über die knappschaftsärztliche Leistungserbringung eine Dienstaufgabe der angestellten Krankenhausärzte gewesen. Soweit die Klägerin diese Leistungen als Institutsambulanz abrechnete, erhielt die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See für diese Leistungen keine Zuweisung aus dem ab dem Jahr 2009 eingeführten Gesundheitsfonds (§ 266 SGB V). Aus diesem Grund war eine Umstellung der Leistungserbringung in der Weise erfolgt, dass die Leistungen nunmehr durch knappschaftliche Ermächtigungsärzte im Rahmen ihrer genehmigten freiberuflichen Tätigkeit erbracht wurden; für diese Leistungen erhielt die Klägerin Zuweisungen aus dem Gesundheitsfonds.

Die Ermächtigungen nach § 116 SGB V oder nach § 31a Ärzte-ZV zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung wurden den bei der Klägerin angestellten Ärzten mit Zustimmung der Klägerin jeweils durch den Zulassungsausschuss der Ärzte und Krankenkassen für den Regierungsbezirk D zeitlich beschränkt bewilligt. Die Ermächtigungen waren beschränkt auf die Erbringung bestimmter Leistungen, für welche ansonsten eine ausreichende ärztliche Versorgung der Versicherten nicht sichergestellt gewesen wäre. Wegen der weiteren Einzelheiten zu den Ermächtigungen nach § 116 SGB V oder nach § 31a Ärzte-ZV, welche den bei der Klägerin in den Streitjahren angestellten Chefärzten zur ambulanten Behandlung erteilt worden sind, wird auf die Schriftsätze der Klägerin vom 13.11.2017 und vom 29.5.2019 nebst Anlagen Bezug genommen.

Die über eine knappschaftliche Zulassung verfügenden Knappschaftsärzte konnten knappschaftlich krankenversicherte Patienten ambulant auf Kosten der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See behandeln, soweit die ärztlichen Leistungen zum Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung gehörten. Die (Teil-) Zulassung als Knappschaftsarzt erfolgte – wie die Ermächtigung nach § 116 SGB V bzw. § 31a Ärzte-ZV – zeitlich befristet unter der Voraussetzung, dass weiterhin ein Dienstvertrag mit der Klägerin bestand. Zudem war die knappschaftsärztliche Teilzulassung ihrem Umfang nach auf ein bestimmtes Abrechnungsbudget beschränkt. Wegen der weiteren Einzelheiten der Vereinbarungen über die knappschaftsärztliche Leistungserbringung wird auf den zu den Akten gereichten, zwischen der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See, dem Berufsverband der Knappschaftsärzte e.V. und dem Verband der Knappschaftsärzte des Bundeslandes e.V. geschlossenen, ab dem 1.1.2009 gültigen Vertrag Bezug genommen.

Die mit sämtlichen ermächtigten Ärzten in – im Wesentlichen inhaltsgleichen, wenn auch ggf. mit anderem Wortlaut – formularmäßig vorformulierten Arbeitsverträgen geschlossenen Regelungen zum Umfang ihrer Tätigkeit lauteten wie folgt:

„§ 8 Vergütung im dienstlichen Aufgabenbereich und Einräumung eines Liquidationsrechts

(1) Der Arzt erhält für seine Tätigkeit im dienstlichen Aufgabenbereich eine Vergütung entsprechend der Vergütungsgruppe... [...]

(2) Der Arzt erhält

- a) das Liquidationsrecht für die gesondert berechenbaren wahlärztlichen Leistungen bei denjenigen Kranken, die diese Leistungen gewählt, mit dem Krankenhaus vereinbart und in Anspruch genommen haben;
- b) das Liquidationsrecht für das Gutachterhonorar bei Aufnahmen zur Begutachtung, soweit die gesonderte Berechnung eines Gutachtenhonorars neben dem Pflegesatz nach dem Pflegekostentarif des Krankenhauses in der jeweils gültigen Fassung zulässig ist.

[...]

(8) Mit der Vergütung nach Abs. 1 und der Einräumung des Liquidationsrechts nach Abs. 2 sind Überstunden sowie Mehr-, Samstags-, Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit jeder Art sowie Rufbereitschaft abgegolten.

Zudem erteilte die Klägerin den ermächtigten Ärzten eine Erlaubnis für u.a. folgende Nebentätigkeiten:

1. Ambulante Beratung und Behandlung von Selbstzahlern sowie sozialversicherten Patienten, soweit eine Ermächtigung besteht und das Krankenhaus hierzu nicht zugelassen ist bzw. zukünftig nicht zugelassen wird.
2. Ambulante Durchgangsarzt Tätigkeiten für gesetzliche Unfallversicherungsträger mit Ausnahme der Bergbau-Berufsgenossenschaft, soweit eine Zulassung besteht.
3. Nichtstationäre Gutachtertätigkeit.
4. Konsiliarische Beratung anderer Ärzte und fremder Einrichtungen nach vorheriger Zustimmung.

In der Nebentätigkeitsgenehmigung legte die Klägerin fest, dass die unter 1. - 3. genannten Tätigkeiten im Krankenhaus auszuüben und mit dessen Geräten und Einrichtungen beziehungsweise mit vom Krankenhaus angemieteten Einrichtungen zu bewirken sind. Eine Praxistätigkeit z.B. als Hausarzt wurde nicht gestattet. Zudem war die Tätigkeit so auszuüben, dass die Dienstaufgaben der Ärzte im Krankenhaus nicht beeinträchtigt wurden.

In dem gesonderten Nutzungsvertrag für Tätigkeiten außerhalb der Dienstaufgaben vereinbarte die Klägerin – im Wesentlichen inhaltsgleich, wenn auch ggf. mit anderem Wortlaut – mit sämtlichen ermächtigten Ärzten das Folgende, wobei die Höhe des Prozentsatzes des Vorteilsausgleichs individuell ausgehandelt wurde und sich der Höhe nach bei den einzelnen Ärzten unterschied:

„§ 1 Bereitstellung von Personal, Räumen, Einrichtungen und Material

29

1. Der Krankenhausträger stellt dem Arzt für dessen Nebentätigkeitsbereich Personal, Räume, Einrichtungen und Material ihrer Abteilung im Rahmen der jeweiligen Möglichkeiten des Krankenhauses zur Verfügung [...]

§ 2 Nutzungsentgelte

1. Der Arzt hat dem Krankenhausträger für die Zurverfügungstellung von Personal, Räumen, Einrichtung und Material ein Nutzungsentgelt, das sich aus einer Kostenerstattung und einem daneben abzuführenden Vorteilsausgleich zusammensetzt, zu zahlen.
2. Für die Kostenerstattung gilt, dass der Arzt dem Krankenhausträger mindestens die dem Krankenhaus durch die Nebentätigkeit entstehenden Kosten zu erstatten hat, [...]
4. Die Kostenerstattung bei ambulanten Beratungen und Behandlungen im Rahmen einer bestehenden Ermächtigung oder sonstigen vertragsärztlichen Tätigkeit (Abrechnung über die Kassenärztliche Vereinigung - KV -) beträgt zur Zeit pauschal 50 % der Bruttovergütung. [...]
5. Soweit ambulante Beratungen und Behandlungen auf der Grundlage der GOÄ [Gebührenordnung für Ärzte] bzw. GOZ [Gebührenordnung für Zahnärzte] abgerechnet werden können, berechnet sich die von dem Arzt abzuführende Kostenerstattung zur Zeit nach der Spalte 6 DKG-NT (Nebenkostentarif der Deutschen Krankenhausgesellschaft) in der jeweils gültigen Fassung.
6. Bei der Erstellung von Gutachten hat der Arzt zur Zeit eine Kostenerstattung nach Spalte 6 DKG-NT in der jeweils geltenden Fassung zu leisten. [...]
9. Der Arzt ist verpflichtet, dem Krankenhausträger über die vorstehenden Kostenerstattungen hinaus alle Kosten für Verbrauchsmaterialien zu erstatten, die bei der Erbringung der ärztlichen Leistungen anfallen und nicht mit den Gebühren der jeweils anzuwendenden ärztlichen Gebührenordnung abgegolten sind. Die Erstattung entfällt, wenn das Krankenhaus von Dritten Ersatz erhält.
10. Neben dieser Kostenerstattung hat der Arzt an den Krankenhausträger einen Vorteilsausgleich zu zahlen. Dieser wird in der Weise pauschaliert, dass der Arzt 20 % seiner Bruttohonorareinnahmen an den Krankenhausträger abführt, soweit die Gesamteinnahmen aus allen Liquidationsbereichen (einschließlich wahlärztlicher Leistungen) 200.000 DM im Kalenderjahr nicht überschreiten. Soweit die Einnahmen aus allen Liquidationsbereichen 200.000 DM im Kalenderjahr überschreiten, beträgt der Vorteilsausgleich 30 %.

Bruttohonorareinnahmen sind die Summe der tatsächlichen Zahlungseingänge aus allen ambulanten Bereichen, in denen dem Arzt das Liquidationsrecht eingeräumt ist nach Abzug der zu entrichtenden Beträge für die Kostenerstattung und ohne Abzug von Zuwendungen an nachgeordnete Ärzte und sonstige Mitarbeiter sowie ohne andere Kürzungen wie z.B. Aufrechnung oder durch Abzug von Einzugsvergütungen oder Leistungen an Dritte.

### § 3 Abrechnung der Vergütung gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung (KV)/Abrechnung des Nutzungsentgelts

1. Das Krankenhaus rechnet die dem Arzt gegenüber der KV zustehende Vergütung aus seiner vertragsärztlichen sowie aus sonstiger mit der KV abzurechnender ambulanter ärztlicher Tätigkeit mit der KV ab.
2. [...] Gläubiger der Forderung bleibt der Arzt. [...]
3. Das Krankenhaus zieht nach Eingang der Vergütungen durch die KV das ihm nach § 2 des Nutzungsvertrages zustehende Nutzungsentgelt einschließlich des Verwaltungsaufwandes, bezogen auf die Tätigkeit nach Abs. 1, ab und leitet die verbleibenden Beträge auf ein von dem Arzt benanntes Konto.. [...]

## § 4 Anpassungsklausel

Zeigt es sich, dass die Höhe der Erstattung zu § 2 nicht der Höhe der Kosten aufgrund betriebswirtschaftlicher Kalkulationen entspricht, kann der Krankenhausträger mit einer Ankündigungsfrist von einem Monat, ohne dass es einer Kündigung dieses Vertrages bedarf, die Kostenerstattung aufgrund Kostenrechnung erheben.[...]"

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die mit Schriftsatz des Beklagten vom 24.7.2017 übersandten Anlagen 2 bis 4 Bezug genommen.

Die Klägerin rechnete die im Rahmen der Chefarztambulanzen gegenüber gesetzlich Krankenversicherten erbrachten Tätigkeiten gegenüber der KV gem. § 120 SGB V für die Krankenhausärzte ab und erstattete den nach Abzug des Nutzungsentgelts und des Vorteilsausgleichs verbleibenden Betrag an die Krankenhausärzte. Die sich aus den getroffenen Vereinbarungen ergebende quartalsweise Abrechnung gegenüber den ermächtigten Ärzten für Tätigkeiten im Rahmen der Ermächtigung nahm die Klägerin beispielsweise bei einem vereinbarten Vorteilsausgleich in Höhe von 20 % wie folgt vor:

Honorar:	15.179,30 €
Sonst. Kassen-Nachverrechnung:	118,52 €
Honorar inkl. Kassennachverrechnung:	15.297,82 €
abzgl. Verwaltungsgebühr 2,3 %:	-351,85 €
abzgl. Sachkosten	-8.313,21 €
abzüglich Chefarztabgabe 20%	-1.326,55 €
Auszahlungsbetrag Chefarzt:	5.306,21 €

Wegen der weiteren Einzelheiten zur Abrechnung wird auf die mit Schriftsatz vom 29.5.2019 als Anlage K15 von der Klägerin übersandte exemplarische Abrechnung Bezug genommen.

Die Abrechnung der ärztlichen Leistungen der Knappschaftsärzte erfolgte durch die Klägerin gegenüber der Deutschen Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See entsprechend der Regelung des § 120 SGB V. Gegenüber Privatpatienten und Selbstzahlern erbrachte ambulante ärztliche Leistungen rechneten die Krankenhausärzte selbst nach Maßgabe der GOÄ ab und führten das Nutzungsentgelt und den Vorteilsausgleich an die Klägerin entsprechend der getroffenen Vereinbarung ab.

Die Klägerin erzielte aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte, die diese – unabhängig vom Versicherungsstatus der Patienten – ausschließlich zur ambulanten Behandlung im Umfang der ihnen erteilten Ermächtigung nutzten (Nr. 1 der Nebentätigkeitserlaubnis), die von den Beteiligten im Wege einer Schätzung ermittelten folgenden Gewinne:

Jahr	Gewinn
2009	X €
2010	X €
2011	X €

Diese Gewinne ordnete die Klägerin in ihrer Buchführung für die Streitjahre zunächst ihren steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zu. Gewinne der Klägerin aus der Personal- und Sachmittelgestellung aufgrund einer Nutzung der Personal- und Sachmittel durch ermächtigte Ärzte für deren Nebentätigkeiten i.S.v. Nr. 2 und 3 der Nebentätigkeitserlaubnis sind in diesen Beträgen nicht enthalten. Die steuerliche Einordnung von Gewinnen aus der Personal- und Sachmittelgestellung für diese Nebentätigkeiten ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

Zudem betrieb die Klägerin in den Streitjahren eine Krankenhauscafeteria, in welcher sie Speisen und Getränke einerseits an Dritte zu marktüblichen Preisen und andererseits an Mitarbeiter bzw. Praktikanten zu subventionierten Preisen abgab. Aus dem Betrieb der Cafeteria erzielte die Klägerin in den Streitjahren – vorbehaltlich einer teilweisen Zuordnung von Betriebsausgaben zu dem Zweckbetrieb Krankenhaus – die folgenden Betriebseinnahmen (BE) und Betriebsausgaben (BA), welche der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstrittig sind:

	2009	2010	2011
BE	X €	X €	X €
BA	X €	X €	X €

Die vergünstigte Abgabe der Speisen und Getränke an die Mitarbeiter erfolgte aufgrund einer Betriebsvereinbarung, welche Bestandteil der Arbeitsverträge der Mitarbeiter war. Nach einer Verkaufsstatistik der Klägerin für den Zeitraum vom 1.7.2011 bis 31.8.2011 waren die tatsächlich vereinnahmten Betriebseinnahmen insgesamt um 16,36 % niedriger als die Betriebseinnahmen, die die Klägerin hätte erzielen können, wenn sie auch gegenüber ihren Mitarbeitern die gleichen Preise berechnet hätte wie gegenüber fremden Dritten. Wegen der Einzelheiten wird auf die mit Email vom 31.8.2020 übersendeten Verkaufsstatistiken Bezug genommen.

Die Klägerin gab ihre Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen für 2009 im August 2010, für 2010 im März 2011 und für 2011 im Februar 2012 ab. Auf dieser Grundlage setzte der Beklagte die Körperschaft- und Gewerbesteuer für die Streitjahre gem. § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. In einer Anlage zu den Körperschaftsteuerbescheiden der Streitjahre stellte der Beklagte jeweils die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) wegen der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege fest.

Im Jahr 2013 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung N für die Streitjahre einer Betriebsprüfung durch. Im Rahmen dieser Betriebsprüfung begehrte die Klägerin nunmehr, die Erträge aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte zum Betrieb ihrer Chefarztambulanzen dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzuordnen.

Die Betriebsprüfer vertraten im Rahmen der Betriebsprüfung u.a. folgende Rechtsauffassungen:

Die Erträge aus der Personal- und Sachmittelgestellung nebst Vorteilsausgleich seien unverändert dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin zuzuordnen. Denn der Versorgungsauftrag eines Krankenhauses erfasse nur solche ambulanten Behandlungen, die von Krankenhausärzten im Rahmen ihrer Dienstaufgaben ausgeführt würden. Dies sei vorliegend nicht der Fall, da die ermächtigten Ärzte und Knappschaftsärzte die ambulanten Behandlungen im Rahmen einer genehmigten Nebentätigkeit durchgeführt hätten.

Zudem stellten Ausgaben, soweit sie auf die subventionierte Abgabe von Speisen an Arbeitnehmer des Krankenhausbetriebs entfielen, nach Auffassung der Betriebsprüfer Betriebsausgaben des steuerbefreiten Zweckbetriebs dar, da diese Aufwendungen Lohnbestandteil der Mitarbeiter des Zweckbetriebs seien. Das insoweit von den Mitarbeitern erhaltene Teilentgelt gehöre nicht zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Cafeteria, sondern sei im Zweckbetrieb anzusetzen. Soweit die Abgabe von Mahlzeiten und anderen Artikeln zu fremdüblichen Preisen an Besucher zu Verlusten geführt habe, würden der Zuordnung der Subventionierung allerdings Grenzen gesetzt. Bei einer Mitarbeiterbeköstigung zu fremdüblichen Preisen müssten Verluste ebenso abziehbar sein wie bei einer Abgabe an Dritte.

Zur Unterscheidung der Betriebseinnahmen, die von Mitarbeitern und von fremden Dritten vereinnahmt wurden, summierten die Beteiligten die Erlöse des Zeitraums von Juli bis Dezember 2011 getrennt nach den jeweiligen Abnehmern auf und ermittelten das Verhältnis der Erlöse für zwei verschiedene Arten von Warengruppen. Anschließend wurde der Jahresumsatz der Streitjahre nach den sich ergebenden Prozentsätzen aufgeteilt. Die Höhe der folgenden, auf die jeweilige Abnehmergruppe entfallenden Betriebseinnahmen ist zwischen den Beteiligten unstreitig:

	2009	2010	2011
BE von Mitarbeitern	X €	X €	X €
BE von Dritten	X €	X €	X €

Die Beteiligten ermittelten die auf diese Betriebseinnahmen der beiden Abnehmergruppen entfallenden Anteile am Wareneinsatz für die unterschiedenen Warengruppen nach dem Verhältnis der Erlöse. Die sonstigen Kosten wurden auf beide Abnehmergruppen je zur Hälfte verteilt. Auch die Höhe der danach auf die jeweiligen Abnehmergruppen entfallenden Betriebsausgaben ist zwischen den Beteiligten unstreitig:

	2009	2010	2011
BA von Mitarbeitern	X €	X €	X €
BA von Dritten	X €	X €	X €

Die im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anzusetzenden Verluste ermittelten die Betriebsprüfer wie folgt (Beträge in €):

	Mitarbeiter		Gast		Saldo
<b>2009</b>					
Erlöse	X	X	X	X	X
Betriebsausgaben	X	100,00	X	100,00	X
Vorläufiger Gewinn/Verlust	-X		-X	-X	-X
Erlöse fiktiv	X	X	X	X	X
Betriebsausgaben	X	100,00	X	100,00	X
Gewinn	-X	-X	-X	-X	-X
<b>Ansatz lt. BP</b>	<b>-X</b>		<b>-X</b>		<b>-X<sup>1</sup></b>
<b>2010</b>					
Erlöse	X	X	X	X	X
Betriebsausgaben	X	100,00	X	100,00	X
Vorläufiger Gewinn/Verlust	-X		-X	-X	-X
Erlöse fiktiv	X	X	X	X	X
Betriebsausgaben	X	100,00	X	100,00	X
Gewinn	-X	-X	-X	-X	-X
<b>Ansatz lt. BP</b>	<b>-X</b>		<b>-X</b>		<b>-X</b>
<b>2011</b>					
Erlöse	X	X	X	X	X
Betriebsausgaben	X	100,00	X	100,00	X
Vorläufiger Gewinn/Verlust	-X		-X	-X	-X
Erlöse fiktiv	X	X	X	X	X
Betriebsausgaben	X	100,00	X	100,00	X
Gewinn	-X	-X	-X	-X	-X
<b>Ansatz lt. BP</b>	<b>-X</b>	<b>-X</b>	<b>-X</b>	<b>-X</b>	<b>-X</b>

\*1 In dem Betriebsprüfungsbericht wurde zunächst die korrekte Summe i.H.v. -X € ermittelt, in der späteren Zusammenstellung wurde jedoch ein Verlust für 2009 i.H.v. -X € angesetzt.

Die Höhe des berücksichtigungsfähigen Verlustes aus der Abgabe von Speisen und Getränken ermittelten die Betriebsprüfer mithin in der Weise, dass sie die im Zusammenhang mit der Abgabe von Speisen und Getränken an beide Abnehmergruppen erzielten Betriebseinnahmen ins Verhältnis zu den Betriebsausgaben setzten. Aufgrund der erfolgten verbilligten Abgabe an Mitarbeiter lag der sich für Abgabe an Besucher ergebende prozentuale Gewinnanteil an den Erlösen über dem entsprechenden Prozentsatz für die Abgabe an Mitarbeiter. Die Betriebsprüfung rechnete die Erlöse aus der Abgabe an Mitarbeiter schließlich hoch, indem sie die der Mitarbeiterbeköstigung zuzuordnenden Betriebsausgaben durch 100 dividierte und das Ergebnis mit dem ermittelten Prozentsatz des Verhältnisses von Betriebseinnahmen zu Betriebsausgaben für die Abgabe von Speisen und Getränke an Besucher multiplizierte. Den zu berücksichtigenden Verlust ermittelten die Betriebsprüfer, indem sie von diesen fiktiven Erlösen die tatsächlich entstandenen, der Mitarbeiterbeköstigung zuzuordnenden Aufwendungen abzogen. Ergab sich infolge der Berechnung aus der Mitarbeiterbeköstigung ein Gewinn, berücksichtigten die Prüfer ein Ergebnis von Null Euro.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 29.10.2015 sowie auf die im Rahmen der Prüfung erstellten Excel-Berechnungen, welche mit Email vom 31.8.2020 bzw. 1.9.2020 übersandt worden sind, Bezug genommen.

Dieser Rechtsauffassung schloss sich der Beklagte an und änderte gem. § 164 Abs. 2 AO die Bescheide über Körperschaftsteuer für 2009 bis 2011 vom 1.2.2016, über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2009 bis 2011 vom 1.2.2016 und über den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 bis 2011 vom 12.2.2016. Er berücksichtigte in diesen Bescheiden insgesamt Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Klägerin in folgender Höhe:

	2009	2010	2011
Gewinn	X €	X €	X €

In diesen Gewinnen waren anteilige Abschreibungen auf auch von dem Zweckbetrieb der Klägerin genutzte Wirtschaftsgüter in folgender, zwischen den Beteiligten unstreitiger Höhe enthalten:

	2009	2010	2011
AfA	X €	X €	X €

In der Anlage 1 zu den Körperschaftsteuerbescheiden vom 1.2.2016 stellte der Beklagte unverändert die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege fest.

Gegen die Bescheide über Körperschaftsteuer für 2009 bis 2011 vom 1.2.2016, über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2009 bis 2011 vom 1.2.2016 und über den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 bis 2011 vom 12.2.2016 eingelegte Einsprüche der Klägerin blieben erfolglos. Die Klägerin hat am 3.2.2017 gegen die Einspruchsentscheidung vom 6.1.2017 die vorliegende Klage erhoben.

Sie ist der Auffassung, die Gewinne aus der Überlassung von Personal und Sachmitteln an die ermächtigten Ärzte seien dem Krankenhaus-Zweckbetrieb (§ 67 AO) der Klägerin zuzurechnen. Es komme ausschließlich darauf an, dass die betreffenden Ärzte als Krankenhausärzte in einer Ambulanz des Krankenhauses tätig gewesen seien. Ein ermächtigter Arzt werde sozialrechtlich als Krankenhausarzt betrachtet und nicht als praktizierender niedergelassener Arzt. Die Chefarztambulanzen seien wegen der Abhängigkeit des Chefarztes vom Krankenhaus mit der Praxis eines niedergelassenen Arztes nicht vergleichbar. Denn der niedergelassene freiberufliche Arzt übe seine Tätigkeit

außerhalb eines Krankenhauses aus, rechne seine Leistungen selbst oder über eine Abrechnungsstelle ab, bedürfe keiner gesonderten Tätigkeitserlaubnis durch ein Krankenhaus und trage ein unternehmerisches Risiko. Dies gelte für die Tätigkeit des Chefarztes im Rahmen der genehmigten Ambulanz nicht. Leistungen eines ermächtigten Arztes müssten nach dem einheitlichen Bewertungsmaßstab (EB) abgerechnet werden, welcher niedriger bewertet sei als die Versichertengrundpauschalen, die niedergelassene Ärzte der betreffenden Fachgruppen erhielten.

Es handele sich bei den von den ermächtigten Ärzten im Rahmen der Chefarztambulanzen erbrachten Leistungen auch um typische Krankenhausleistungen, die dem gesetzlichen Versorgungsauftrag entsprächen. Die Kosten würden von dem Sozialversicherungsträger übernommen, die Behandlung werde von einem Krankenhausarzt in dem Krankenhaus durchgeführt und das Krankenhaus rechne bei gesetzlich und knappschaftlich Krankenversicherten anstelle des ermächtigten Arztes die Leistungen gegenüber dem Sozialversicherungsträger (§ 120 Abs. 1 S. 3 SGB V) bzw. gegenüber der Knappschaft ab. Eine Zurechnung der von der Klägerin aus der Personal- und Sachmittelgestellung für die ambulante Tätigkeit der ermächtigten Ärzte erzielten Gewinne zum Zweckbetrieb Krankenhaus entspreche damit auch dem Sinn und Zweck des § 67 AO, die Sozialversicherungsträger als Kostenträger ihrer Versicherten steuerlich zu entlasten.

Die Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte zur ambulanten Behandlung von Patienten sei rechtlich vergleichbar mit der Überlassung von Zytostatika an Patienten durch eine Krankenhausapotheke zur Behandlung der Patienten im Rahmen von Ermächtigungsambulanzen. Denn wie bei der Erbringung ambulanter Leistungen bestehe auch bei der Abgabe von Medikamenten zur ambulanten Behandlung von Patienten eine vertragliche Beziehung allein zwischen dem Krankenhaus und der Krankenkasse (§ 129a Satz 3 SGB V). Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18.10.2017 (V R 46/16, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2018, 672) sei daher für die Einordnung von Gewinnen aus der Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte übertragbar. Es könne keinen Unterschied machen, ob ein Krankenhausträger zur ambulanten Behandlung von Patienten ein Medikament zur Verfügung stelle oder ein medizinisches Gerät bereitstelle.

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei auch nicht hinsichtlich des Versicherungsstatus' der von den ermächtigten Ärzten behandelten Patienten zu unterscheiden. Denn die für Leistungen an Privatversicherte und Selbstzahler berechneten Entgelte bewegten sich im Rahmen der allgemeinen Entgelte für Krankenhausleistungen. Eine Differenzierung sei aufgrund des Typisierungscharakters des § 67 AO nicht geboten.

In Bezug auf Streitpunkt "Cafeteria" vertritt die Klägerin die Auffassung, die sich aus der Mitarbeiterbeköstigung ergebenden Verluste seien in voller Höhe dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen. Für eine unterschiedliche Behandlung von Gewinnen und Verlusten und damit verbundene Zuordnungsüberlegungen gebe es keine gesetzliche Grundlage. Eine Aufteilung gemischter Aufwendungen sei schon deshalb nicht vorzunehmen, weil die Betriebsausgaben für den Bereich der Mitarbeiterbeköstigung direkt und unmittelbar den im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfassten Einnahmen zugerechnet werden könnten. Es lägen insoweit bereits keine gemischt veranlassten und damit aufteilbaren Aufwendungen vor, da die Aufwendungen allein durch den Betrieb der Cafeteria verursacht würden. Da die Klägerin auch nicht über eine außerbetriebliche Sphäre verfüge, könne der Verlust aus der vergünstigten Abgabe an Mitarbeiter mangels anderweitiger gesetzlicher Regelung allenfalls nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) korrigiert werden; deren Voraussetzungen lägen hier jedoch nicht vor. Im Übrigen könnten die anteiligen Aufwendungen der Cafeteria auch deshalb keine Lohnaufwendungen des Zweckbetriebs darstellen, weil die von den Mitarbeitern zu zahlenden Entgelte für Speisen und Getränke trotz der Verbilligung über den lohnsteuerlichen Sachbezugswerten lägen, sodass in Bezug auf die Vorteilsgewährung keine Lohnsteuerpflicht bestehe.

Die Erzielung von Verlusten durch die Cafeteria stelle auch keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit dar, da eine gemeinnützigkeitsrechtlich modifizierte Gewinnermittlung zu positiven Ergebnissen in den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Klägerin führe. Wegen der Einzelheiten zu der Berechnung wird auf die Anlage K12 zum Schriftsatz der Klägerin vom 29.5.2019 Bezug genommen.

Die Klägerin beantragt,

die Bescheide über Körperschaftsteuer für 2009 bis 2011 und über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2009 bis 2011, jeweils vom 1.2.2016, sowie über den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 bis 2011 vom 12.2.2016, sämtliche Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.1.2017, dergestalt zu ändern, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. X € für 2009, i.H.v. X € für 2010 und i.H.v. X € für 2011 vermindert wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte ist weiterhin der Auffassung, die Überschüsse aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte im Rahmen der von ihnen betriebenen Chefarztambulanzen seien nicht dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzuordnen. Die entgeltliche Personal- und Sachmittelgestellung stelle schon keine typische Krankenhausleistung dar. Der Umstand, dass die Ärzte, an welche die Überlassung erfolgt sei, ärztliche Leistungen erbracht hätten, führe nicht dazu, dass die Personal- und Sachmittelgestellung selbst als ärztliche oder medizinische Leistung zu beurteilen sei. Auch aus der Regelung des § 120 Abs. 1 Satz 3 SGB V lasse sich nichts anderes ableiten. Die Regelung ermächtige Krankenhäuser lediglich dazu, Verwaltungsleistungen für den Krankenhausarzt vorzunehmen. Dadurch werde die Personal- und Sachmittelgestellung jedoch nicht zu einer eigenen medizinischen Leistung des Krankenhauses. Selbst wenn man dies annähme, sei davon auszugehen, dass die im Rahmen von Chefarztambulanzen erbrachten Tätigkeiten nicht dem Versorgungsauftrag des Krankenhauses unterfielen. Auch wenn der Senat trotz entsprechenden Hinweises des Beklagten keine Feststellungen zum Umfang des Versorgungsauftrages der Klägerin im Sinne von § 108 SGB V getroffen habe, so folge dies bereits aus dem Umstand, dass dem Versorgungsauftrag eines Krankenhauses unterliegende Leistungen nach sogenannten „diagnosebezogenen Fallgruppen“ (Diagnosis Related Groups – DRG –) abgerechnet würden. Zudem beginne eine dem Versorgungsauftrag unterliegende Krankenhausbehandlung frühestens mit einer vorstationären Behandlung und ende spätestens mit der nachstationären Behandlung (vgl. § 115a SGB V). Demgegenüber seien die ermächtigten Krankenhausärzte Mitglieder der KV. Die Vergütung für die im Rahmen der Ermächtigungsambulanz erbrachten Leistungen richte sich nach dem sog. „Einheitlichen Bewertungsmaßstab“ (EBM). Sämtliche vertragsärztlichen Leistungen würden im Gegensatz zu Krankenhausleistungen nicht mit gesetzlichen Krankenkassen, sondern mit den KV abgerechnet.

Es bestehe auch keine Leistungsbeziehung zwischen dem Krankenhaus und dem Sozialversicherungsträger. Denn das Entgelt für die Personal- und Sachmittelgestellung schulde allein der ermächtigte Arzt, nicht der Sozialversicherungsträger. Gläubiger und Forderungsinhaber im Abrechnungsverfahren gegenüber dem Sozialversicherungsträger bleibe allein der ermächtigte Krankenhausarzt. Die Tätigkeit des Chefarztes könne – anders als die Erbringung von

Wahlleistungen – auch nicht als Hilfstätigkeit zur Krankenhausleistung angesehen werden, da die ärztlichen Leistungen im Bereich der Chefarztambulanzen keine ärztlichen Leistungen des Krankenhauses gegenüber dem Krankenhauspatienten darstellten, sondern der Chefarzt im eigenen Namen und für eigene Rechnung gegenüber dem Patienten tätig werde.

Hinsichtlich der Gestellung von Personal- und Sachmitteln an ermächtigte Krankenhausärzte zur Behandlung von Privatpatienten oder Selbstzahlern komme hinzu, dass diese Tätigkeiten bereits in Ermangelung gesetzlicher Vorschriften nicht auf die Krankenhausambulanzen übergehen könnten. Sie seien regelmäßig nicht Bestandteil des gesetzlichen Versorgungsauftrags und führten folglich nicht zu einer steuerlichen Belastung der Sozialversicherungsträger. Schließlich ordne die Klägerin selbst die an nicht ermächtigte Chefärzte zur Behandlung von Selbstzahlern und Privatpatienten erfolgte Personal- und Sachmittelgestellung ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu.

Ob die Behandlung von gesetzlich Versicherten durch ermächtigte Ärzte anstelle von niedergelassenen Ärzten zu einer Entlastung der Krankenkassen führe, könne der Beklagte nicht nachprüfen. Denn in den Fällen, in denen der Ermächtigungsumfang dem eines zugelassenen Vertragsarztes entspreche, könne die Berechnung einer in den arztgruppenspezifischen Kapiteln genannten Pauschale durch den Zulassungsausschuss ermöglicht werden. Ob und in welchem Umfang die Klägerin für die zugelassenen Ärzte nach niedrigeren Versichertenpauschalen abgerechnet habe, sei nicht nachprüfbar.

Zudem handele die Klägerin mit der entgeltlichen Gestellung von Personal- und Sachmitteln weder selbstlos noch verfolge sie insoweit steuerbegünstigte Zwecke; sie verfolge vielmehr eigenwirtschaftliche Zwecke.

Die Rechtsprechung des BFH zur Abgabe von Medikamenten an Patienten, welche von einem ermächtigten Chefarzt im Rahmen seiner Ermächtigungsambulanz behandelt werden, könne nicht auf die Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte übertragen werden. Die Krankenhausapotheke sei eine Funktionseinheit des Krankenhauses gewesen. Demgegenüber erfolge die Personal- und Sachmittelgestellung allein aufgrund vertraglicher Regelungen zwischen dem Krankenhaus und dessen angestellten Ärzten.

Hinsichtlich der Verluste, welche aufgrund einer Subventionierung von Mahlzeiten der Mitarbeiter in der Cafeteria der Klägerin entstanden sind, vertritt der Beklagte weiterhin die Auffassung, dass diese insoweit dem steuerfreien Zweckbetrieb zuzuordnen seien. Anlass für die Vorteilsgewährung sei ausschließlich das besondere Anstellungsverhältnis der im Zweckbetrieb der Klägerin beschäftigten Mitarbeiter gewesen. Die Klägerin habe dem Grunde nach die Kosten der Sachzuwendungen aus den Lohnkosten in der Gewinnermittlung des Krankenhausbetriebs herausgelöst und ohne Angabe von wirtschaftlich nachvollziehbaren Gründen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Cafeteria“ angesetzt. Dass die von den Mitarbeitern für die verbilligt überlassenen Speisen und Getränke entrichteten Entgelte der Höhe nach mindestens den Beträgen nach der amtlichen Sachbezugsverordnung entsprochen hätten, sei für die Zuordnung von Aufwendungen nach dem Veranlassungsprinzip ohne Bedeutung.

Soweit auch die Abgabe von Mahlzeiten zu fremdüblichen Preisen zu Verlusten geführt habe, liege keine Subventionierung vor und sei der Verlust dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anteilig zuzuordnen. Dieser Verlust sei so ermittelt worden, dass ein durch die Abgabe an fremde Dritte entstandener Verlust ins Verhältnis zu den Betriebsausgaben gesetzt und ein sich aus der Abgabe an Mitarbeiter ergebender Verlust nur in Höhe dieses Verhältnisses berücksichtigt worden sei. Soweit eine Abgabe an Besucher bzw. fremde Dritte zu Gewinnen geführt habe, dürften auch keine Verluste aufgrund der verbilligten Abgabe von Essen an die Mitarbeiter im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb berücksichtigt werden.

Schließlich ist der Beklagte der Meinung, dass – wenn man der Auffassung der Klägerin folge – die Cafeteria als dauerdefizitärer wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu behandeln sei, da die Klägerin im Fall der vollständigen Zuordnung der Kosten zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aufgrund der verbilligten Abgabe der Speisen und Getränke außerstande sei, Gewinne zu erwirtschaften. Der weitere Betrieb der Cafeteria in dieser Form verstoße daher gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und müsse zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen.

Der zuständige Berichtersteller hat am 24.1.2019 mit den Beteiligten einen Erörterungstermin durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll vom 28.01.2020 Bezug genommen.

Die Klägerin hat mit einem am gleichen Tage bei Gericht eingegangenen Schriftsatz vom 11.1.2021 die Klage wegen sämtlicher angefochtenen Bescheide für die Jahre 2007 und 2008 zurückgenommen und ihren angekündigten Klageantrag geändert, da sie die ursprüngliche Streitfrage zur Höhe der abzugsfähigen Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Mitarbeitercafeteria nicht mehr streitig stellen wollte. Sie ist insoweit der Auffassung, dass sich der Streitgegenstand des vorliegenden Klageverfahrens nunmehr ausschließlich auf die Streitfrage der steuerlichen Einordnung der Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Chefärzte beschränke. Der Senat hat daraufhin das Verfahren wegen Körperschaftsteuer für 2007 und 2008, wegen des Gewerbesteuerermessbetrags für 2007 und 2008 und wegen der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 und 2008 mit Beschluss vom 12.1.2021 abgetrennt und das abgetrennte Verfahren eingestellt.

Der Senat hat im vorliegenden Verfahren am 13.1.2021 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Die Beteiligten haben sich in der mündlichen Verhandlung nach Erörterung der Streitsache auf Anregung des Gerichts in tatsächlicher Hinsicht wie folgt verständigt:

1. Die Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte belaufen sich in den Streitjahren 2009 bis 2011 auf X € (2009), X € (2010) und X € (2011).

2. Unter Berücksichtigung der von der Berichterstellerin für einen Teil des Jahres 2011 ermittelten Verbilligungsquote betreffend die Abgabe von Speisen und Getränken im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Cafeteria an Mitarbeiter des Zweckbetriebes sind von den insgesamt angefallenen Betriebsausgaben in Höhe von X € (2009), X € (2010) bzw. X € (2011) Anteile von jeweils 15 %, also X € (2009), X € (2010) bzw. X € (2011) der verbilligten Überlassung von Speisen und Getränken an Mitarbeiter des Zweckbetriebes zuzuordnen.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.

### **Entscheidungsgründe**

I. Die zulässige Klage ist teilweise begründet.

Die Bescheide über Körperschaftsteuer für 2009 bis 2011, über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2009 und über den Gewerbesteuerermessbetrag für 2009 bis 2011 sind insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –), wie der Beklagte die von der Klägerin erzielten Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte in Höhe von X € (2009), X € (2010) bzw. X € (2011) dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin und nicht ihrem Krankenhauszweckbetrieb zugeordnet hat (dazu unter 1. - 3. und 5.). Die sich

hieraus ergebende Änderung zugunsten der Klägerin ist allerdings mit zuungunsten der Klägerin zu berücksichtigenden Beträgen in Höhe von X € (2009), X € (2010) bzw. X € (2011) zu saldieren, die sich aus einer zu hohen Berücksichtigung mit dem Geschäftsbetrieb „Cafeteria“ in Zusammenhang stehender Betriebsausgaben durch den Beklagten ergeben (dazu unter 4.). Im Übrigen ist die Klage unbegründet (dazu unter 6.).

1. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 und 2 KStG ist eine Körperschaft von der Körperschaftsteuer befreit, wenn sie nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken dient (§§ 51 bis 68 AO). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. Trotz Vorliegens eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bleibt die Steuerfreiheit bestehen, wenn es sich um einen Zweckbetrieb (§§ 65 ff. AO) handelt. Für die Gewerbesteuer gilt gemäß § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) entsprechendes.

2. Ein Krankenhaus ist gemäß § 67 AO ein Zweckbetrieb, wenn es in den Anwendungsbereich des KHEntgG oder BPfIV fällt und mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für Krankenhausleistungen (§ 7 KHEntgG, § 10 BPfIV) berechnet werden.

Diese Voraussetzungen liegen – vorbehaltlich der Frage, ob der Klägerin die Gemeinnützigkeit aufgrund einer Mittelverwendung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO wegen Dauerverlusten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu versagen ist (dazu unter 5.) – vor. Die von der Klägerin betriebenen Krankenhäuser dienen jeweils der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke gem. § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO auf der Grundlage einer Satzung, die den Anforderungen der §§ 51 ff. AO entspricht; die Krankenhäuser fallen auch in den Anwendungsbereich des KHEntgG oder BPfIV und von den jährlichen Pflegetagen der Patienten der Krankenhäuser entfallen über 80 % auf Entgelte für Krankenhausleistungen. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstreitig.

3. Die von der Klägerin erzielten Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung und der Übernahme der Abrechnungstätigkeit für bei ihr beschäftigte ermächtigte Krankenhausärzte für deren ambulante Behandlung von gesetzlich und privat Versicherten sowie Selbstzahlern im Rahmen des sich aus der Ermächtigung ergebenden jeweiligen Umfangs sowie aus dem vereinnahmten Vorteilsausgleich sind dem Krankenhauszweckbetrieb der Klägerin zuzuordnen.

a. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung gehören zu dem Zweckbetrieb Krankenhaus alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen (vgl. BFH-Urteile vom 6.4.2005 I R 85/04, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 209, 345, BStBl II 2005, 545; vom 31.7.2013 I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123; vom 18.10.2017 V R 45/16, BFHE 259, 488, BStBl II 2018, 672; vom 6.6.2019 V R 39/17, BFHE 264, 411, BStBl II 2019, 651). Es handelt sich jedenfalls solange um typischerweise gegenüber den Patienten erbrachte Leistungen, als das Krankenhaus zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrages von Gesetzes wegen zu diesen Leistungen befugt ist und der Sozialversicherungsträger als Kostenträger für seine Versicherten deshalb grundsätzlich zahlen muss (vgl. BFH-Urteile vom 31.7.2013 I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123; vom 6.6.2019 V R 39/17, BFHE 264, 411, BStBl II 2019, 651).

Zu diesen Leistungen zählt nach ständiger Rechtsprechung des BFH beispielsweise auch die Abgabe von Zytostatika an ambulant behandelte Patienten durch eine Krankenhausapotheke (vgl. BFH-Urteile vom 31.7.2013 I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123; vom 6.6.2019 V R 39/17, BFHE 264, 411, BStBl II 2019, 651). Dabei weist der BFH ausdrücklich darauf hin, dass der Zurechnungszusammenhang der ambulanten Behandlungen zum Zweckbe-

trieb Krankenhaus nicht dadurch unterbrochen wird, dass der Chefarzt des Hospitals gemäß § 116 SGB V persönlich bevollmächtigt und verpflichtet ist, die ambulanten Behandlungen persönlich durchzuführen, da er seine Behandlungsleistungen innerhalb der zum Krankenhausbetrieb gehörenden Ambulanz erbringt und er selbst gemäß § 116 SGB V als Krankenhausarzt und nicht als außerhalb des Krankenhausbetriebs praktizierender niedergelassener Arzt tätig ist. Entscheidend sei, dass die Zytostatika im Rahmen einer nach § 116 SGB V sozialversicherungsrechtlich zulässigen Behandlung abgegeben würden und nicht, ob es sich bei der Behandlung um eine Dienstaufgabe oder eine Nebentätigkeit des Arztes handele. Es komme insbesondere nicht darauf an, ob die Behandlung von Patienten des Krankenhauses als Dienstaufgabe innerhalb einer nichtselbstständigen Tätigkeit i.S.v. § 19 des Einkommensteuergesetzes (EStG) oder als Nebentätigkeit innerhalb einer selbstständigen Tätigkeit i.S.v. § 18 EStG erbracht werde (vgl. BFH-Urteil vom 6.6.2019 V R 39/17, BFHE 264, 411, BStBl II 2019, 651). Vergleichbares gilt nach der Rechtsprechung des BFH für den Bereich der Umsatzsteuer, denn auch dort kommt es für die Frage, ob es sich bei den Leistungen der gem. § 116 SGB V ermächtigten Krankenhausärzte um eng mit der Krankenhaus- oder Heilbehandlung verbundene Umsätze handelt, nicht darauf an, ob die ermächtigten Krankenhausärzte selbständige Unternehmer sind; maßgebend ist vielmehr, ob ihre Leistungen an die gleichen Leistungsempfänger (Patienten) erbracht werden wie die des Krankenhauses (vgl. BFH-Urteil vom 24.9.2014 V R 19/11, BFHE 247, 369, BStBl II 2016, 781).

Die Tätigkeit selbständiger Belegärzte stellt demgegenüber ebenso wie die entgeltliche Überlassung von Personal- und Sachmitteln an eine Gemeinschaftspraxis keine typischerweise von einem Krankenhaus erbrachte Leistung dar (vgl. BFH-Urteile vom 23.1.2019 XI R 15/16, BFHE 263, 543, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2019, 656; vom 6.4.2005 I R 85/04, BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545).

Der BFH begründet seine Rechtsprechung zum Umfang des Krankenhauszweckbetriebs mit dem Sinn und Zweck des § 67 AO, die Sozialversicherungsträger als Kostenträger für ihre Versicherten steuerlich zu entlasten (vgl. BFH-Urteil vom 31.7.2013 I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123; vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 31.5.2007 1 BvR 1316/04, BFH/NV 2007, 449). Unter Berücksichtigung dieses Zweckes handele es sich jedenfalls solange um eine typischerweise gegenüber dem Patienten erbrachte Leistung, als das Krankenhaus zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrags von Gesetzeswegen zu dieser Leistung befugt ist und der Sozialversicherungsträger als Kostenträger für seine Versicherten grundsätzlich zahlen muss (vgl. BFH-Urteil vom 31.7.2013 I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123).

b. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, welche der Senat für zutreffend erachtet, zählen die von der Klägerin erzielten Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung (inkl. der Übernahme der Abrechnungstätigkeit) für bei ihr beschäftigte ermächtigte Krankenhausärzte für deren ambulante Behandlung von gesetzlich und privat Versicherten sowie Selbstzahlern im Rahmen des sich aus der Ermächtigung ergebenden jeweiligen Umfangs sowie aus dem vereinnahmten Vorteilsausgleich zum Ergebnis des Krankenhauszweckbetriebs.

aa. Die Gewinne der Klägerin aus der Personal- und Sachmittelgestellung für bei ihr beschäftigte ermächtigte Krankenhausärzte für deren ambulante Behandlung von Patienten sowie aus dem vereinnahmten Vorteilsausgleich zählen zu den Erträgen aus typischen Krankenhausleistungen, da sie mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des Krankenhauses unmittelbar zusammenhängen. Diese Leistungen der Klägerin an die von ihr beschäftigten ermächtigten Ärzte dienen allein der ambulanten Behandlung von Patienten im Krankenhaus durch die bei der Klägerin beschäftigten Krankenhausärzte. Eine solche ambulante Krankenhausbehandlung ist eine typische Krankenhausleistung (vgl. BFH-Urteil vom 31.7.2013 I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123) und damit Teil des Krankenhaus-Zweckbetriebes der Klägerin.

bb. Dieser Zurechnungszusammenhang wird entgegen der Ansicht des Beklagten nicht dadurch unterbrochen, dass nicht die Klägerin, sondern der von ihr beschäftigte Arzt nach der sozialrechtlichen Ausgestaltung der §§ 116, 120 SGB V durch die erteilte Ermächtigung zur ambulanten Behandlung persönlich berechtigt und verpflichtet war, diesem der materiell-rechtliche Anspruch auf Vergütung gegenüber der KV persönlich und der Klägerin insoweit lediglich eine gesetzliche Einziehungsermächtigung zustand (vgl. zur Abrechnung: Sonnenhoff in Hauck/Noftz, SGB V, § 120 SGB V, Rn. 14). Denn ein nach § 116 SGB V ermächtigter Arzt wird nicht als außerhalb des Krankenhauses praktizierender niedergelassener Arzt, sondern als Krankenhausarzt tätig.

(1) Die vorrangige persönliche Ermächtigung des Krankenhausarztes zur Vornahme bestimmter ambulanter Behandlungen i.S.v. § 116 SGB V anstelle einer Ermächtigung des Krankenhauses selbst (vgl. § 116a SGB V) im Falle einer drohenden vertragsärztlichen Unterversorgung ist historisch gewachsen und dient dem sozialrechtlichen Zweck der Wahrung des Vorrangs der vertragsärztlichen Versorgung (vgl. Urteil des Bundessozialgerichts – BSG – vom 14.7.1993 6 RKa 71/91, Entscheidungen des Bundessozialgerichts – BSGE – 73, 25). Da sich ein quantitativer Bedarf allein durch Vergleich der Sollzahlen für die auf einem bestimmten Fachgebiet tätigen Ärzte mit den Ist-Zahlen ermitteln lässt (vgl. BSG-Urteil vom 14.7.1993 6 RKa 71/91, BSGE 73, 25), knüpft auch die Prüfung einer Ermächtigung zur Schließung von Versorgungslücken grundsätzlich an den jeweiligen, auf dem entsprechenden Fachgebiet tätigen Krankenhausarzt und nicht an das auf einer Vielzahl von Fachgebieten tätige gesamte Krankenhaus an. Eine bedarfsabhängige, befristete Institutsermächtigung des Krankenhauses selbst gem. § 116a SGB V ist nur in besonderen Fällen möglich, nämlich dann, wenn entweder eine Unterversorgung nicht nur droht, sondern bereits festgestellt wurde, oder wenn ein lokaler zusätzlicher Sonderbedarf festgestellt wurde; sie ist daher grundsätzlich nachrangig gegenüber der persönlichen Ermächtigung der Krankenhausärzte nach § 116 SGB V (vgl. Geiger in Hauck/Noftz, SGB V, § 116a SGB V, Rn. 10 ff.).

(2) Diese aus sozialrechtlichen Gründen normierte Ausgestaltung der persönlichen Ermächtigung des Krankenhausarztes, aus welcher auch folgt, dass der materiell-rechtliche Anspruch auf Vergütung gegenüber der KV dem ermächtigten Arzt zusteht, führt bei der im Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise jedoch nicht zu einer Unterbrechung des Zurechnungszusammenhangs zwischen den Erlösen der Klägerin aus der Gestellung von Personal- und Sachmitteln sowie dem Vorteilsausgleich und der dem Krankenhauszweckbetrieb zuzurechnenden ambulanten Behandlung durch die Krankenhausärzte. Denn die von der Klägerin an ihre ermächtigten Krankenhausärzte erbrachten Leistungen sind bei der Frage, ob es sich um eine typische Krankenhausleistung handelt – anders als es der Beklagte meint – nicht isoliert zu betrachten und wie entsprechende Leistungen an fremde Dritte einzuordnen. Es ist vielmehr zu berücksichtigen, dass die Leistungen der Klägerin allein erfolgten, um unmittelbar ihrem Satzungsziel nachzukommen, der auch die ambulante Behandlung von Patienten im Krankenhaus durch die hauptberuflich bei der Klägerin beschäftigten Krankenhausärzte umfasst. Vor diesem Hintergrund kann es bei der Zuordnung der der Klägerin im Ergebnis zufließenden Nettoerlöse zu ihrem Krankenhauszweckbetrieb keinen Unterschied machen, ob sie – wie in der Zeit vor Einführung des Gesundheitsfonds – selbst durch ihre Krankenhausärzte als Erfüllungsgehilfen eine der Sicherstellung des Versorgungsauftrags dienende ambulante Leistung erbringt, aufgrund dieser Leistungserbringung selbst Vergütungen vereinnahmt und die Krankenhausärzte für ihre zusätzliche (höher) vergütet oder ob ihre Krankenhausärzte eigenverantwortlich unter Nutzung der von der Klägerin zur Verfügung gestellten Personal- und Sachmittel dieselben ambulanten Leistungen erbringen und die Klägerin Teile der von den Krankenhausärzten erzielten Vergütungen zur Abgeltung ihres Aufwandes einbehält.

(3) Darüber hinaus erscheint es auch deshalb gerechtfertigt, die Erlöse der Klägerin aus Leistungen an die ermächtigten Ärzte im Zusammenhang mit ambulanten Behandlungen dem Krankenhauszweckbetrieb zuzuordnen, weil die von den Krankenhausärzten im Rahmen ihrer Ermächtigung zur ambulanten Behandlung ausgeübte Tätig-

keit in einem engen Zusammenhang zum Krankenhausbetrieb steht und sich wesentlich von der Behandlung durch einen außerhalb des Krankenhauses praktizierenden niedergelassenen Arzt unterscheidet. Denn ein nach § 116 SGB V ermächtigter Arzt darf seine Behandlungsleistung – anders als ein niedergelassener Arzt – ausschließlich innerhalb des Krankenhauses mit den Mitteln des Krankenhauses und beschränkt auf den in der Ermächtigung benannten Umfang, welcher zur Schließung von Versorgungslücken unter Wahrung des Vorrangs der vertragsärztlichen Versorgung erforderlich ist (vgl. Geiger in Hauck/Noftz, SGB V, § 116 SGB V, Rn. 14), vornehmen. Die einem ermächtigten Arzt befristet erteilte Ermächtigung ist zudem davon abhängig, dass dieser weiterhin hauptberuflich in dem zugelassenen Krankenhaus der Klägerin angestellt ist (vgl. Geiger in Hauck/Noftz, SGB V, § 116 SGB V, Rn. 22); zudem bedarf sie der vorherigen Zustimmung des Krankenhauses. Einen Vertrauensschutz auf den Fortbestand seiner Ermächtigung hat der ermächtigte Krankenhausarzt nicht (vgl. zu der früheren inhaltsgleichen Regelung in § 124 SGB V: Entwurf eines Gesetzes zur Strukturreform im Gesundheitswesen – GRG –, Bundestags-Drucksache – BT-Drs. – 11/2237, S. 202). Aufgrund dieser Ausgestaltung wird die ambulante Tätigkeit des nach § 116 SGB V ermächtigten Arztes auch im Sozialrecht lediglich als Annex zu seiner hauptamtlichen Tätigkeit im Krankenhaus eingeordnet und ein entsprechend tätiger Krankenhausarzt nicht mit in einer eigenen Praxis niedergelassenen Vertragsärzten gleichgestellt (vgl. BSG-Urteil vom 12.12.2018 B 6 KA 50/17 R, BSGE 127, 109).

cc. Die Gewinne der Klägerin aus der Personal- und Sachmittelgestellung für bei ihr beschäftigte ermächtigte Krankenhausärzte für deren ambulante Behandlung von Patienten sowie aus dem vereinnahmten Vorteilsausgleich sind auch insoweit dem Krankenhauszweckbetrieb zuzuordnen, wie sie anteilig auf eine Behandlung von privat Versicherten und sonstigen Selbstzahlern entfallen. Es entspricht dem typisierenden Regelungscharakter des § 67 AO, dass auch Selbstzahler, insbesondere Privatpatienten und deren Kostenträger erfasst werden, sofern – wie im vorliegenden Fall – die von den Krankenhäusern berechneten Entgelte sich auch ihnen gegenüber im Rahmen der allgemeinen Krankenhausleistungen bewegen (vgl. BFH-Urteil vom 31.7.2013 I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123).

dd. Der Zuordnung der von den ermächtigten Ärzten erbrachten ambulanten Leistungen zum Zweckbetrieb der Klägerin steht auch nicht entgegen, dass die Leistungen von den ermächtigten Krankenhausärzten gegenüber der KV und damit nicht unmittelbar gegenüber den Krankenkassen abgerechnet werden. Ob der Zweck der körperschaftsteuerlichen Befreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO der gleiche ist wie für die umsatzsteuerliche Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 16 Buchst b UStG 1980 i.V.m. § 67 Abs 1 und Abs 2 AO i.d.F. vom 19.12.1985 (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 31.5.2007 1 BvR 1316/04, BFH/NV 2007, 449), nämlich eine Entlastung der Sozialversicherungsträger als Kostenträger für ihre Versicherten zu bewirken (so BFH-Urteil vom 31.7.2013 I R 32/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123) oder ob der Gesetzgeber mit der Vorschrift eine Entlastung der im Bereich der Gemeinwohlaufgaben tätigen Körperschaften selbst beabsichtigte (so z.B. Bott in Bott/Walter, KStG, § 5 KStG, Rn. 362), kann dahinstehen. Denn der BFH sieht den Zweck der Entlastung der Sozialversicherungsträger bereits dann als erfüllt an, wenn die gegenüber dem Patienten erbrachte Leistung der Sicherstellung des Versorgungsauftrags durch das Krankenhaus dient und der Sozialversicherungsträger als Kostenträger deshalb grundsätzlich für seine Versicherten zahlen muss (vgl. BFH-Urteil vom 31.7.2013 I R 32/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123). Diese Voraussetzungen liegen vor. Trotz der erfolgten Abrechnung durch die Klägerin im Namen der ermächtigten Ärzte gegenüber der KV (§§ 87b, 120 Abs. 1 Satz 1 SGB V) trugen letztlich die Krankenkassen als Sozialversicherungsträger die Kosten für die ambulanten Behandlungen der Patienten. Denn die Krankenkassen leisten an die KV zur Begleichung der Kosten für die gesamte vertragsärztliche Versorgung ihrer Mitglieder und damit auch für die Tätigkeit der ermächtigten Krankenhausärzte mit befreiender Wirkung eine Gesamtvergütung nach Maßgabe der Gesamtverträge (§ 85 Abs. 1 SGB V; vgl. Engelhard in Hauck/Noftz, SGB V, § 85 SGB V, Rn. 30).

ee. Für die Zuordnung der von der Klägerin erzielten Gewinne aus den streitgegenständlichen Leistungen an die ermächtigten Ärzte ist es unerheblich, ob die Abrechnung der von den ermächtigten Ärzten erbrachten Leistungen im Namen dieser Ärzte gegenüber der KV in gleicher Höhe erfolgte wie niedergelassene Ärzte entsprechende Leistungen hätten abrechnen können. Selbst wenn man den Zweck des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. § 67 AO darin sehen wollte, dass mit der Vorschrift die Sozialversicherungsträger kostenmäßig entlastet werden, so ist der Tatbestand der Vorschrift nicht so ausgestaltet, dass die Steuerbefreiung nur dann in Anspruch genommen werden kann, wenn die Körperschaft den Vorteil aus der Steuerbefreiung für die von ihr konkret erbrachten Leistungen an die Sozialversicherungsträger in Form von verbilligten Preisen für diese Leistung auch in voller Höhe weitergibt. Vielmehr handelt es sich bei der Vorschrift um eine typisierende Norm, bei welcher für den Fall der Erbringung von Leistungen im Rahmen des Versorgungsauftrags des Krankenhauses und einer Kostentragung durch den Sozialversicherungsträger im Ergebnis unter Berücksichtigung der sozialrechtlichen Regelungen zur Höhe der Kostentragung durch den Sozialversicherungsträger eine Entlastungswirkung angenommen wird.

4. Die im Zusammenhang mit dem Betrieb der Cafeteria angefallenen Betriebsausgaben sind im Rahmen der Ermittlung des Einkommens bzw. Gewerbeertrags der Klägerin lediglich in Höhe von X € (2009) bzw. X € (2010) bzw. X € (2011) dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG zuzuordnen. Im Übrigen sind sie der Klägerin in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrem steuerfreien Krankenhauszweckbetrieb entstanden, weshalb sie gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 3c Abs. 1 EStG analog (i.V.m. § 7 S. 1 GewStG) nicht abgezogen werden dürfen.

a. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG lediglich die Ausgaben, die durch das Unterhalten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs veranlasst sind, bei dessen Gewinnermittlung abzuziehen; nicht zu berücksichtigen sind hingegen Ausgaben, die oder soweit sie auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden wären (vgl. BFH-Urteile vom 15.1.2015, I R 48/13, BFHE 248, 535, BStBl II 2015, 713; vom 5.6.2003 I R 76/01, BFHE 202, 323, BStBl II 2005, 305; vom 21.7.1999 I R 55/98, BFH/NV 2000, 85). Dabei ist der für die steuerliche Beurteilung maßgebliche Veranlassungszusammenhang nach nunmehr geänderter BFH-Rechtsprechung durch das Prinzip der wertenden Selektion von Aufwandsursachen gekennzeichnet; mehrere Veranlassungszusammenhänge können jeweils anteilige Berücksichtigung finden (vgl. BFH-Urteil vom 15.1.2015 I R 48/13, BFHE 248, 535, BStBl II 2015, 713).

b. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, waren die im Zusammenhang mit dem Betrieb der Cafeteria angefallenen Aufwendungen insoweit durch den steuerfreien Krankenhauszweckbetrieb der Klägerin veranlasst und wären auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden, wie die Klägerin sich gegenüber ihren im Zweckbetrieb beschäftigten Mitarbeitern arbeitsrechtlich zu einer verbilligten Verköstigung verpflichtet hat. Es kommt insoweit – anders als es die Klägerin meint – auf eine wertende Berücksichtigung von Aufwandsursachen und nicht auf eine rein kausale Betrachtung an. Der Klägerin ist zwar zuzugestehen, dass es bei einer rein (naturwissenschaftlich) kausalen Betrachtung zutrifft, dass ihr für die Abgabe von Speisen und Getränken an ihre Mitarbeiter zu verbilligten Preisen die gleichen Aufwendungen für den Betrieb ihrer Cafeteria entstanden wären wie sie ihr entstanden wären, wenn sie die Mitarbeiter zu den gleichen Preisen verköstigt hätte wie fremde Dritte. Allerdings ist bei einer wertenden Zuordnung anhand von Aufwandsursachen – wie sie nach der jüngeren BFH-Rechtsprechung und nach Auffassung des Senats vorzunehmen ist – zu berücksichtigen, dass der Klägerin die aufgrund des Betriebs der Cafeteria entstandenen Aufwendungen teilweise auch aufgrund ihrer arbeitsrechtlichen Verpflichtung zur verbilligten Verköstigung gegenüber den in ihrem Krankenhauszweckbetrieb beschäftigten Arbeitnehmern entstanden sind. Soweit die Klägerin gegenüber ihren im Zweckbetrieb beschäftigten Mitarbeitern teilweise auf ein Entgelt für eine Verköstigung verzichtet hat, stellte diese teilweise unentgeltliche Überlassung von Speisen

und Getränken eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von Arbeitskraft dar, welche aufgrund der Beschäftigung der Mitarbeiter im Zweckbetrieb durch diesen veranlasst war. Insoweit sind die Aufwendungen, die auf den teilweisen Entgeltsverzicht der Klägerin gegenüber ihren Arbeitnehmern entfallen, wirtschaftlich betrachtet Lohnaufwand ihres Zweckbetriebs. Die Höhe des Entgeltverzichts stellt auch einen hinreichend objektiven Maßstab für die Zuordnung des entsprechenden Anteils der gesamten, in der Cafeteria angefallenen Betriebsausgaben zum steuerbefreiten Zweckbetrieb dar. Dass eine entsprechende teilweise Zuordnung der durch den Cafeteria-Betrieb entstandenen Aufwendungen zu dem Zweckbetrieb aufgrund einer wertenden Berücksichtigung der Aufwandsursachen zutreffend ist, verdeutlicht auch die folgende Überlegung: Wenn die Klägerin die Cafeteria nicht selbst betrieben hätte, sondern ein fremder Dritter den Betrieb geführt hätte, hätte die Klägerin zur Erfüllung ihrer arbeitsvertraglichen Verpflichtung an den Betreiber Betriebskostenzuschüsse zumindest in Höhe der mit der Verbilligung im Zusammenhang stehenden tatsächlichen Aufwendungen zahlen müssen. Solche Zahlungen wären Aufwand des steuerfreien Zweckbetriebs der Klägerin gewesen.

c. Entgegen der Auffassung der Klägerin kann ihr Ergebnis aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht nur nach den Grundsätzen der vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) korrigiert werden. Zwar handelt es sich bei der Klägerin um eine Kapitalgesellschaft, die nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich nicht über eine außerbetriebliche Sphäre verfügt (vgl. nur BFH-Urteil vom 6.12.2016 I R 50/16, BStBl II 2017, 324). Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass für gemeinnützige Kapitalgesellschaften wegen der nach den §§ 51 ff. AO zu unterscheidenden Vermögenssphären nach allgemeiner Auffassung außerbetrieblich veranlasste Vermögensminderungen wie bei einem Einzelunternehmen auf der Grundlage der §§ 4 ff. EStG zu erfassen sind (vgl. nur Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 8 Rz. 95 ff. m.w.N.). Als Rechtsgrundlage für eine Zuordnung von Aufwendungen nach dem Veranlassungsprinzip ist daher auch § 4 Abs. 4 EStG anwendbar, der über § 8 Abs. 1 KStG und § 7 S. 1 GewStG sowohl bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens wie auch des Gewerbeertrags Anwendung findet. Demgegenüber betrifft § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nur solche Vermögensminderungen, die durch das Rechtsverhältnis zu den Mitgliedern veranlasst sind (vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl. 2018, Rz. 7.48), weshalb die entsprechende Regelung im vorliegenden Streitfall nicht einschlägig ist.

d. Für eine Zuordnung von Betriebsausgaben entsprechend ihrem Veranlassungszusammenhang zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder einem Zweckbetrieb kommt es auf die Frage, ob die für die Zurverfügungstellung von Arbeitskraft gewährte Sachleistung in Form verbilligter Speisen und Getränke bei den Arbeitnehmern tatsächlich als Arbeitslohn i.S.v. § 19 EStG zu erfassen ist, nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.1997 I R 58/97, BFHE 185, 220, BStBl II 1998, 357).

e. Die auf den Zweckbetrieb entfallenden, nicht im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stehenden Aufwendungen betragen nach der zwischen den Beteiligten auf Anregung des Gerichts geschlossenen tatsächlichen Verständigung X € für 2009, X € für 2010 und X € für 2011. Da in den angefochtenen Steuerbescheiden bisher von den insgesamt im Zusammenhang mit dem Betrieb der Cafeteria angefallenen Betriebsausgaben i.H.v. X € (2009), X € (2010) bzw. X € (2011) Beträge i.H.v. X € (2009), X € (2010) bzw. X € (2011) im Rahmen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs berücksichtigt wurden, nach der Rechtsauffassung des Senats unter Berücksichtigung der zwischen den Beteiligten getroffenen tatsächlichen Verständigung jedoch lediglich Betriebsausgaben in Höhe von X € (2009), X € (2010) bzw. X € (2011) dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG zuzuordnen sind, ergeben sich gewinnerhöhende Differenzen in Höhe von X € für 2009, X € für 2010 bzw. X € für 2011. Diese Gewinnerhöhungen sind mit den sich aus den Urteilsgründen unter I.3. für die Streitjahre ergebenden Gewinnminderungen zu saldieren. Einer solchen Saldierung steht auch nicht die Beschränkung des Streitgegenstandes durch die Klägerin entgegen, da Streitgegenstand nicht

das einzelne Besteuerungsmerkmal, sondern die Rechtmäßigkeit des jeweiligen Steuerbescheides ist (vgl. BFH-Urteil vom 1.12.2010 XI R 46/08, BFHE 232, 232). Es liegt auch keine unzulässige Verböserung vor, wenn das Gericht im Rahmen des Klageantrags eine Änderung zugunsten der Klägerin mit einer Änderung zuungunsten der Klägen saldiert und der Klage – wie im vorliegenden Streitfall – danach nur teilweise stattgibt (vgl. BFH-Urteil vom 22.1.2003 X R 41/98, BFH/NV 2003, 757).

5. Soweit der Beklagte die Auffassung vertritt, der Klägerin sei wegen einer gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO verstoßenden Mittelverwendung die Gemeinnützigkeit zu versagen, so kann der Senat hierüber schon deshalb nicht entscheiden, weil der Beklagte die Gemeinnützigkeit im Verwaltungsverfahren nicht aberkannt hat und eine erstmalige Aberkennung der Gemeinnützigkeit im finanzgerichtlichen Verfahren daher gegen das im finanzgerichtlichen Verfahren bestehende Verböserungsverbot verstoßen würde. Denn die Versagung der Gemeinnützigkeit wirkt für eine Körperschaft unabhängig von der Höhe der Steuer, die sich infolge einer Versagung der Gemeinnützigkeit ergäbe, immer zu Lasten der Körperschaft aus, weshalb der BFH selbst im Falle einer Steuerfestsetzung in Höhe von 0 € allein wegen der Versagung der Steuerbefreiung bereits eine Beschwer der Körperschaft angenommen hat (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.2016 V R 49/15, BFH/NV 2016, 1754) und Tatsachen und Beweismittel, die zur Versagung der Gemeinnützigkeit führen, immer als solche einordnet, die sich steuerlich zu Lasten der Körperschaft auswirken (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1996 I R 152/93, BFHE 181, 396, BStBl II 1998, 711).

Unabhängig davon ist jedoch auch nicht ersichtlich, dass die Klägerin in den Streitjahren gegen die Vorschrift des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO verstoßen hat:

a. Kommt es bei einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu Dauerverlusten, so liegt nur dann keine Mittel-fehlverwendung vor, wenn die Verluste auf einer Fehlkalkulation beruhen und dem ideellen Tätigkeitsbereich bis zum Ende des auf das Entstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahres wieder Mittel in entsprechender Höhe zugeführt werden (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1996 I R 152/93, BFHE 181, 396, BStBl II 1998, 771). Für das Vorliegen eines Verlustes ist das Ergebnis des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs maßgeblich (§ 64 Abs. 2 AO).

b. Unter Berücksichtigung dieser ständigen Rechtsprechung, welcher sich der Senat anschließt, sind der Klägerin schon keine Verluste im Zusammenhang mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben entstanden. Denn die Klägerin hat in den Streitjahren unter Berücksichtigung der Gewinnänderungen, die sich aus der unter I. 3. und I. 4. vertretenen Rechtsauffassung des Senats ergeben, die folgenden Gewinne aus ihrem einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt (Beträge in €):

	2009	2010	2011
Ergebnis lt. letztem Bescheid	X	X	X
Korrektur gem. I. 3.	-X	-X	-X
Korrektur gem. I. 4.	+X	+X	+X
Gewinn	X	X	X

6. Die Klage gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2010 und 2011 vom 1.2.2016 ist bereits deshalb unbegründet, weil die Einwendungen der Klägerin gegen diese Bescheide ausschließlich solche sind, die nur gegen die (Quasi-) Grundlagenbescheide (hier: Körperschaftsteuerbescheide für 2010 und 2011) erhoben werden können (§ 42 FGO i.V.m. § 182 Abs. 1 AO). Nach der in den Streitjahren anwendbaren Vorschrift des § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010 (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG), welches gem. § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG erstmals für Verluste anwendbar ist, für die nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben wird, ist der Gesamtbetrag der Einkünfte bei der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in gleicher

Höhe zu berücksichtigen wie er bei der Körperschaftsteuerfestsetzung berücksichtigt worden ist (Grundlagenbescheid-ähnliche Wirkung), sodass Einwendungen betreffend die Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte im Verfahren gegen den Körperschaftsteuerbescheid zu erheben sind (vgl. BFH-Urteil vom 7.12.2016 I R 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704). Im Übrigen ergibt sich der Umfang der Begründetheit der Klage bereits aus den unter I. 1. - 5. dargestellten Gründen.

II. Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Im Hinblick auf die teilweise Antragsrücknahme der Klägerin vom 11.1.2021 und die daraus folgenden unterschiedlichen Streitwerte hat der Senat die Entscheidung über die gesamten Verfahrenskosten nach Zeitabschnitten getroffen (vgl. die BFH-Urteile vom 15.6.1988 II R 224/84, BFHE 153, 431, BStBl II 1988, 761, und vom 6.6.1984 II R 184/81, BFHE 141, 333, 338, BStBl II 1985, 261).

III. Die Übertragung der Ermittlung der festzusetzenden bzw. festzustellenden Beträge auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

IV. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Es existiert bisher keine höchstrichterliche Rechtsprechung dazu, ob Gewinne eines Krankenhauses aus der Überlassung von Personal- und Sachmitteln an Krankenhausärzte zur Durchführung von ambulanten Behandlungen im Rahmen ihrer genehmigten Chefarztambulanzen i.S.v. § 116 SGB V bzw. § 31a Ärzte-ZV dem Zweckbetrieb Krankenhaus zuzuordnen sind. Ebenso fehlt bisher eine Rechtsprechung dazu, ob Betriebsausgaben eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs teilweise einem ebenfalls unterhaltenen Zweckbetrieb zuzuordnen sind, wenn Mitarbeiter des Zweckbetriebs Leistungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu einem verbilligten Preis überlassen bekommen.