

# Urteil vom 14. Dezember 2023, V R 28/21

Zum Zweckbetrieb "Krankenhaus" im Sinne des § 67 der Abgabenordnung (AO)

ECLI:DE:BFH:2023:U.141223.VR28.21.0

BFH V. Senat

AO § 67, AO § 64 Abs 1, AO § 64 Abs 2, AO § 14, KStG § 5 Abs 1 Nr 9 S 2, GewStG § 3 Nr 6, SGB 5 § 116, KStG VZ 2007 , KStG VZ 2008 , KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010 , KStG VZ 2011 , GewStG VZ 2007 , GewStG VZ 2008 , GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011

vorgehend FG Münster, 13. Januar 2021, Az: 13 K 167/17 E,K,G,F,Zerl

## Leitsätze

1. Einnahmen eines Krankenhauses aus der Personal- und Sachmittelgestellung an nach § 116 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch ermächtigte Ärzte --und demgemäß die diesen Einnahmen zuzuordnenden Ausgaben-- hängen nicht mit dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" (§ 67 Abs. 1 AO) zusammen, sondern gehören zu den Besteuerungsgrundlagen, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind (§ 64 Abs. 1 AO).
2. Zur Anwendung der §§ 64, 67 AO auf Mitarbeitercafeterien, die aus arbeitsrechtlichen Gründen defizitär betrieben werden.

## Tenor

Auf die Revisionen des Beklagten und der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.01.2021 - 13 K 167/17 E,K,G,F,Zerl aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist für die Jahre 2007 bis 2011 (Streitjahre) streitig, ob bei einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung an angestellte Krankenhausärzte, die zu ambulanten Behandlungen im Krankenhaus ermächtigt sind, als Teil des Zweckbetriebs "Krankenhaus" von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit sind. Des Weiteren ist streitig, ob Betriebsausgaben teilweise dem steuerfreien Zweckbetrieb "Krankenhaus" zuzuordnen sind, soweit sie in Cafeterien der Klägerin, Revisionsbeklagten und Revisionsklägerin (Klägerin) auf die vergünstigte Abgabe von Speisen und Getränken an eigene Mitarbeiter des Krankenhauses entfallen.
- 2 Die Klägerin, eine rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts, betrieb in den Streitjahren mehrere Krankenhäuser, welche sie als gleichartige BgA zu einem einheitlichen BgA zusammenfasste, der in den Streitjahren über eine den Anforderungen der §§ 59 ff. der Abgabenordnung (AO) genügende Satzung mit dem Satzungszweck der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege verfügte. Den Gewinn des BgA ermittelte die Klägerin durch Betriebsvermögensvergleich. In den Krankenhäusern entfielen in den Streitjahren jeweils über 80 % der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 des Krankenhausentgeltgesetzes --KHEntgG--, § 10 der Bundespflegesatzverordnung --BPflV--; jeweils in der in den Streitjahren geltenden Fassung) berechnet wurden.

- 3 Die Klägerin genehmigte den bei ihr angestellten Ärzten als Nebentätigkeit die ambulante Behandlung von Patienten, soweit die Ärzte nach § 116 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch in der in den Streitjahren geltenden Fassung (SGB V) oder nach § 31a der Zulassungsverordnung für Vertragsärzte zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung der Versicherten ermächtigt oder (teil-)zugelassen waren (ermächtigte Ärzte) und eine Zulassung für das Krankenhaus nicht bestand. Die Ermächtigungen waren beschränkt auf die Erbringung bestimmter Leistungen, soweit und solange eine ausreichende ärztliche Versorgung der Versicherten ohne die ermächtigten Ärzte nicht sichergestellt war. Die über eine (Teil-)Zulassung verfügenden Ärzte konnten Patienten ambulant auf Kosten der Klägerin behandeln, soweit die ärztlichen Leistungen zum Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung gehörten. Für die genehmigte Nebentätigkeit stellte die Klägerin ihre Räumlichkeiten sowie Personal und sonstige Sachmittel gegen ein Nutzungsentgelt zur Verfügung. Das Nutzungsentgelt setzte sich aus einer pauschalen Kostenerstattung für die Kosten, die dem Krankenhaus durch die Nebentätigkeit entstanden, sowie aus einem daneben abzuführenden Vorteilsausgleich in Höhe eines pauschalen Satzes der Bruttobehältereinnahmen zusammen. Die Klägerin rechnete gemäß § 120 SGB V die Vergütung, die den ermächtigten Ärzten für die erbrachten ambulanten ärztlichen Leistungen zustand, für diese mit der Kassenärztlichen Vereinigung ab und leitete die Vergütung nach Abzug des Nutzungsentgelts für die genehmigte Nebentätigkeit und der Kosten für den Verwaltungsaufwand der Abrechnung an die ermächtigten Ärzte weiter. Die Abrechnung der ärztlichen Leistungen der über eine (Teil-)Zulassung verfügenden Ärzte erfolgte im Namen dieser Ärzte entsprechend der Regelung des § 120 SGB V. Gegenüber Privatpatienten und Selbstzahlern erbrachte ambulante ärztliche Leistungen rechneten die ermächtigten Ärzte selbst nach Maßgabe der Gebührenordnung für Ärzte ab und führten das vereinbarte Nutzungsentgelt an die Klägerin ab. Dabei berechnete sich die von dem ermächtigten Arzt abzuführende Kostenerstattung nach der Spalte 6 des Nebenkostentarifs der Deutschen Krankenhausgesellschaft. Insgesamt erzielte die Klägerin aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte in den Streitjahren Gewinne in Höhe von ... € (2007), ... € (2008), ... € (2009), ... € (2010) und ... € (2011).
- 4 Zudem betrieb die Klägerin in den Streitjahren in drei Krankenhäusern Cafeterien. In zwei der drei Cafeterien gab sie Speisen und Getränke ausschließlich an Mitarbeiter des Zweckbetriebs "Krankenhaus" zu vergünstigten Preisen ab. Die vergünstigte Abgabe der Speisen und Getränke an die Mitarbeiter erfolgte aufgrund einer Betriebsvereinbarung, welche Bestandteil der Arbeitsverträge der Mitarbeiter war. In der dritten Cafeteria gab die Klägerin darüber hinaus Speisen und Getränke auch an Dritte zu marktüblichen Preisen ab. Buchhalterisch wurden sämtliche Cafeterien als Gesamtbetrieb geführt, so dass keine getrennten Aufzeichnungen über die erzielten Gewinne oder Verluste aus der Beköstigung von Dritten oder von Mitarbeitern vorhanden waren.
- 5 In ihren Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2010 erklärte die Klägerin jeweils Verluste aus ihrem BgA, in den übrigen Streitjahren jeweils Gewinne. Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) setzte dementsprechend die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag für die Streitjahre gemäß § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Ein Verlustvortrag aus dem Jahr 2007 wurde im Jahr 2008 in voller Höhe verbraucht. In einer Anlage zu den Körperschaftsteuerbescheiden der Streitjahre wies das FA jeweils auf die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) hin. Im Jahr 2012 erließ das FA aufgrund berichtigter Erklärungen, die für 2007 einen Gewinn auswiesen, entsprechend geänderte Bescheide, wobei kein Verlust mehr auf den 31.12.2007 festgestellt wurde.
- 6 Während einer nachfolgenden Außenprüfung begehrte die Klägerin, die Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte, die sie zunächst in ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erklärt hatte, dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zuzuordnen. Die Betriebsprüfer waren hingegen der Auffassung, dass diese Gewinne unverändert dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin unterfielen. Unabhängig hiervon griffen die Betriebsprüfer Aufwendungen der Klägerin auf, die die Klägerin bisher ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Krankenhauscafeteria" zugeordnet hatte. Soweit Verluste in den Cafeterien angefallen seien, die ausschließlich Mitarbeiter beköstigten, hätten die Ausgaben insoweit den Bereich des Zweckbetriebs nicht verlassen und seien die Verluste demgemäß nicht im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu berücksichtigen. Zum selben Ergebnis führe die Auffassung, "dass in Höhe der Verluste aus der Mitarbeiterverpflegung Entnahmen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und zugleich Einlagen im Zweckbetrieb vorliegen, weil sie dort Bestandteil [des] Arbeitslohns der dort beschäftigten Mitarbeiter sind" und der anzusetzende Teilwert den entstandenen Kosten entspreche. Soweit in einer Cafeteria sowohl Mitarbeiter als auch Dritte beköstigt worden seien, hinge die Zuordnung des Verlustes aus der Mitarbeiterverpflegung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb davon ab, ob im jeweiligen Streitjahr bei den Besuchern ein Gewinn oder ein Verlust erzielt worden sei. Im Fall von Gewinnen

seien im Bereich der Mitarbeiterverpflegung entstandene Verluste in vollem Umfang dem Zweckbetrieb zuzuordnen. Seien bei den Besucheressen Verluste erzielt worden, seien Verluste im Bereich der Mitarbeiterverpflegung dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur in dem Verhältnis zuzuordnen, in dem auch im Bereich der Besucheressen die Ausgaben die Einnahmen überstiegen hätten. Dementsprechend verminderten die Betriebsprüfer den jeweiligen Verlust aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Krankenhauscafeteria" und erhöhten entsprechend den Gewinn des BgA, und zwar um ... € (2007), ... € (2008), ... € (2009), ... € (2010) und ... € (2011).

- 7** Das FA schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfer an und erließ unter anderem geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre sowie geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 und 31.12.2008. Die hiergegen eingelegten Einsprüche blieben erfolglos.
- 8** Während des anschließenden Klageverfahrens erließ das FA am 09.10.2020 unter anderem geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre sowie geänderte Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 und 31.12.2008. Mit den geänderten Bescheiden half das FA dem ursprünglichen Klagebegehren der Klägerin in einem hier nicht mehr streitigen Punkt ab.
- 9** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage überwiegend statt. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre und der Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 und 31.12.2008 sei die Klage teilweise begründet.
- 10** Die Gewinne der Klägerin aus der Personal- und Sachmittelgestellung (einschließlich der Übernahme der Abrechnungstätigkeit und des Vorteilsausgleichs) seien ihrem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zuzuordnen. Es handele sich um Erträge 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 ermächtigten Ärzte dienten allein der ambulanten Behandlung von Patienten im Krankenhaus durch die bei der Klägerin beschäftigten Krankenhausärzte. Der Zurechnungszusammenhang werde weder dadurch unterbrochen, dass der von der Klägerin ermächtigte Arzt nach der sozialrechtlichen Ausgestaltung der §§ 116, 120 SGB V durch die erteilte Ermächtigung zur ambulanten Behandlung persönlich berechtigt und verpflichtet sei, noch dadurch, dass diesem der materiell-rechtliche Anspruch auf Vergütung gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung persönlich und der Klägerin insoweit lediglich eine gesetzliche Einziehungsermächtigung zustehe. Ein nach § 116 SGB V ermächtigter Arzt werde nicht als außerhalb des Krankenhauses praktizierender niedergelassener Arzt tätig, sondern als Krankenhausarzt. Aufgrund des typisierenden Regelungscharakters des § 67 AO würden auch ambulante Behandlungen von Privatversicherten und sonstigen Selbstzahlern erfasst, sofern --wie im vorliegenden Fall-- die von den Krankenhäusern berechneten Entgelte sich auch ihnen gegenüber im Rahmen der allgemeinen Krankenhausleistungen bewegten.
- 11** Des Weiteren seien Cafeterien wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, auch wenn sie nur Mitarbeitern des Betriebs offen stünden. Betriebsausgaben, die bei dem Betrieb der Cafeterien anfielen, seien aber insoweit durch den steuerfreien Zweckbetrieb "Krankenhaus" veranlasst, als sich die Klägerin gegenüber ihren im Zweckbetrieb beschäftigten Mitarbeitern arbeitsrechtlich zu einer vergünstigten Beköstigung verpflichtet habe. Diese arbeitsrechtliche Verpflichtung sei bei einer wertenden Zuordnung der aufgrund des Betriebs der Cafeterien entstandenen Betriebsausgaben anhand von Aufwandsursachen zu berücksichtigen. Soweit die Klägerin gegenüber ihren im Zweckbetrieb beschäftigten Mitarbeitern teilweise auf ein Entgelt für eine Verpflegung verzichtet habe, stelle diese teilweise unentgeltliche Überlassung von Speisen und Getränken eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von Arbeitskraft dar, die durch den Zweckbetrieb veranlasst sei. Die Aufwendungen, die auf den teilweisen Entgeltverzicht der Klägerin gegenüber ihren Arbeitnehmern entfielen, seien wirtschaftlich betrachtet Lohnaufwand des Zweckbetriebs. Die Höhe des Entgeltverzichts stelle einen hinreichend objektiven Maßstab für die Zuordnung des entsprechenden Anteils der Betriebsausgaben dar. Das FA habe allerdings insoweit der Höhe nach zu viele Betriebsausgaben dem Zweckbetrieb zugeordnet, als nach einer tatsächlichen Verständigung im gerichtlichen Verfahren die in den drei Cafeterien insgesamt angefallenen Betriebsausgaben (nur) zu 15 % auf die verbilligte Überlassung von Speisen und Getränken an Mitarbeiter des Zweckbetriebs entfielen. Die vom FA dem Zweckbetrieb zugeordneten Betriebsausgaben seien deshalb teilweise wieder dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen und minderten den in den angefochtenen Bescheiden berücksichtigten Gewinn, und zwar um ... € (2007), ... € (2008), ... € (2009), ... € (2010) und ... € (2011).

- 12** Gegen das FG-Urteil haben sowohl das FA als auch die Klägerin Revision eingelegt und rügen jeweils die Verletzung materiellen Rechts.
- 13** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung von § 67 AO, da das FG die Gewinne der Klägerin aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte zu Unrecht dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zugeordnet habe.
- 14** Die Personal- und Sachmittelgestellung sei keine typische Krankenhausleistung. Eine ausdrückliche gesetzliche Befugnis zur Gestellung von Personal und Sachmitteln lasse sich den gesundheitsrechtlichen Vorschriften nicht entnehmen. Zudem versetze die Personal- und Sachmittelgestellung den ermächtigten Arzt in die Lage, wie ein niedergelassener Vertragsarzt eigenverantwortlich ambulante Leistungen zu erbringen und damit zusätzliche Vergütungen zu erzielen. So habe das Bundessozialgericht (BSG) mit Urteil vom 27.11.2014 - B 3 KR 12/13 R (Neue Zeitschrift für Sozialrecht --NZS-- 2015, 262) entschieden, dass auch eine in den Räumen eines Krankenhauses durchgeführte ambulante Behandlung durch einen zur vertragsärztlichen Versorgung ermächtigten Krankenhausarzt von einer vollstationären Krankenhausbehandlung zu unterscheiden sei. Ferner differenziere das Gesundheits- und Sozialversicherungsrecht, das für die Einordnung als Zweckbetrieb nach § 67 AO maßgeblich sei, zwischen der Abgabe von Medikamenten einerseits und der Personal- und Sachmittelgestellung andererseits. Die Zuordnung der Abgabe von Medikamenten zum Zweckbetrieb lasse sich allenfalls mit der nach § 14 Abs. 7 Satz 2 des Apothekengesetzes (ApoG) gesetzlich erlaubten Medikamentenabgabe durch Ermächtigungsambulanzen rechtfertigen, was aber nicht auf die Personal- und Sachmittelgestellung zu übertragen sei. Ebenso habe bereits der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 06.04.2005 - I R 85/04 (BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545) entschieden, dass § 67 AO nicht die Überlassung eines medizinischen Großgerätes und des nichtärztlichen medizinisch-technischen Personals erfasse. Des Weiteren führe die Personal- und Sachmittelgestellung für den Sozialversicherungsträger zu keiner Mehrbelastung, da dieser ohnehin in Höhe der Gesamtvergütung belastet sei. Zudem bestehe ein Wettbewerbsvorteil des ermächtigten Arztes gegenüber dem niedergelassenen Arzt, da das unternehmerische Risiko des ermächtigten Arztes auf die Personal- und Sachmittelgestellung beschränkt sei. Dieser Wettbewerbsvorteil würde sich durch die steuerliche Entlastung infolge der Zuordnung zum Zweckbetrieb erhöhen, was dem Gebot wettbewerbsneutraler Besteuerung widerspräche. Auch die Ermächtigung nach § 116 SGB V führe nicht dazu, die Personal- und Sachmittelgestellung dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zuzuordnen. Es fehle an einem Zurechnungszusammenhang mit dem Versorgungsauftrag des Krankenhauses, da der angestellte Krankenhausarzt im Rahmen und für die Dauer der Ermächtigung den niedergelassenen Vertragsärzten gleichgestellt werde. Der ermächtigte Arzt erbringe Leistungen der vertragsärztlichen Versorgung und werde insoweit gerade nicht im Rahmen des Versorgungsauftrags des Krankenhauses tätig. Schließlich könnten die Abrechnungstätigkeit und der Vorteilsausgleich nicht dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zugeordnet werden, selbst wenn dies für die Personal- und Sachmittelgestellung erfolgen sollte. Die Abrechnungstätigkeit stelle lediglich als verwaltungsinterne Folge eine Vereinfachung des Abrechnungsweges dar, welche die ermächtigten Ärzte von Verwaltungsaufwand befreien solle. Der Vorteilsausgleich gelte den wirtschaftlichen Nutzen ab, den der ermächtigte Arzt aus der Inanspruchnahme der Infrastruktur des Krankenhauses ziehe.
- 15** Demgegenüber trägt die Klägerin insoweit vor, das FG habe zutreffend die Personal- und Sachmittelgestellung als notwendige Unterstützungsleistung der ambulanten ärztlichen Heilversorgung dem Versorgungsauftrag des Zweckbetriebs "Krankenhaus" im Sinne des § 67 AO zugeordnet. Der Arzt werde weiterhin als Krankenhausarzt und nicht als außerhalb des Krankenhausbetriebs praktizierender niedergelassener Arzt tätig. Der BFH habe in seinem Urteil vom 31.07.2013 - I R 82/12 (BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123) festgestellt, dass der niedergelassene Arzt und der ermächtigte (Krankenhaus-)Arzt nicht vergleichbar seien. Diese Ansicht werde auch durch die Rechtsprechung des BSG gestützt, da danach die technisch-apparative Infrastruktur der Krankenhäuser für die ambulante Versorgung eine Rolle spiele und über § 116 SGB V die Qualifikation des Arztes mit den sächlichen Mitteln, die in den Krankenhäusern vorgehalten werden, verbunden und die personellen und sächlichen Ressourcen für die ambulante Versorgung nutzbar gemacht würden (BSG-Urteil vom 20.03.2013 - B 6 KA 26/12 R, NZS 2013, 636, Rz 34). Die Personal- und Sachmittelgestellung zur ambulanten Versorgung sei danach vergleichbar mit der Lieferung von patientenindividuellen Zubereitungen zur ambulanten Versorgung. In beiden Fällen unterstützten die Leistungen des Krankenhauses den ermächtigten (Krankenhaus-)Arzt bei dessen ärztlicher Tätigkeit im Krankenhaus. Gleiches lasse sich auch den BFH-Urteilen vom 06.06.2019 - V R 39/17 (BFHE 264, 411, BStBl II 2019, 651) und vom 18.10.2017 - V R 46/16 (BFHE 259, 488, BStBl II 2018, 672) entnehmen, wonach die Zuordnung zum Versorgungsauftrag des Krankenhauses entscheidend und die Ausübung der ambulanten Behandlung als Dienstaufgabe oder im Rahmen der ermächtigten Tätigkeit unerheblich sei. Hierzu gehöre auch die Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte (Krankenhaus-)Ärzte. Dem entspreche es, dass die Krankenhäuser zunehmend in Richtung "Ambulantisierung" geöffnet würden und der Patient als "Benutzer" des Krankenhauses angesehen

werde. Für die Zuordnung zum Zweckbetrieb spreche im Übrigen auch der Wortlaut des § 14 Abs. 7 Satz 2 ApoG, der so zu verstehen sei, dass die Ambulanzen der ermächtigten Ärzte als Ambulanz und damit als Teil des Krankenhauses anzusehen seien. Das Krankenhaus sei über entscheidende Mitsprache- und Mitwirkungsrechte maßgeblich in die ärztliche Tätigkeit des ermächtigten Arztes eingebunden. Ferner umfasse die Gesamtvergütung, welche die Krankenkassen für die gesamte vertragsärztliche Versorgung ihrer Mitglieder zahlten, auch die Vergütung der ermächtigten Ärzte, so dass der Versorgungsauftrag des Krankenhauses nach § 39 SGB V auch diese ambulanten ärztlichen Leistungen decke und letztlich die Sozialversicherungsträger --zumindest faktisch-- mit diesen Kosten belastet seien. Die Klägerin setze zudem ihr Personal und ihre Sachmittel tatsächlich "unmittelbar am Patienten" zum Zwecke der ambulanten Heilbehandlung ein. So erfolge im Rahmen ein und derselben ambulanten Behandlung die Abgabe von Arzneimitteln gleichzeitig unter Inanspruchnahme der Personal- und Sachmittelgestellung des Krankenhauses und würde ein einheitliches Leistungsbündel wirklichkeitsfremd aufgespalten, sollte die Abgabe der Arzneimittel als dem Zweckbetrieb zugehörig und die Personal- und Sachmittelgestellung als hiervon getrennte Leistung betrachtet werden. Als Leistung des Krankenhauses setze § 120 Abs. 1 SGB V schließlich denotwendig auch die Abrechnung der Gestellung voraus. Die Abrechnungstätigkeit zähle als unselbständige Annexstätigkeit der ärztlichen Leistungen und als Bestandteil der Gesamtvergütung (§ 120 Abs. 1 Satz 3, § 85 SGB V) zum Zweckbetrieb "Krankenhaus". Gleiches gelte für den Vorteilsausgleich.

- 16** Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe unter Verletzung von § 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sowie § 64 Abs. 1, § 14 AO zu Unrecht Betriebsausgaben aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Cafeterien dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zugeordnet. Es seien sämtliche Betriebsausgaben im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu berücksichtigen. So lägen schon keine steuerfreien Einnahmen im Sinne des § 3c Abs. 1 EStG vor. Das FG habe die Vorschrift unzulässig analog angewendet, da dies im Ergebnis zu einer Steuerverschärfung zu Lasten der Klägerin führe. Das FG stelle die Klägerin auch schlechter als Körperschaften, die nicht steuerbegünstigt seien, da bei diesen entsprechende Betriebsausgaben in voller Höhe anerkannt und keine Einkommenskorrekturen vorgenommen würden, wenn diese --ebenso wie sie, die Klägerin-- für die Beköstigung von Mitarbeitern als marktübliches Entgelt mindestens die Sachbezugswerte ansetzten. Die hier vom FG und vom FA vorgenommene Korrektur von Betriebsausgaben aufgrund der Tätigkeit von Mitarbeitern der Klägerin sei im Hinblick auf die Erzielung marktüblicher Einnahmen mindestens in Höhe der Sachbezugswerte nicht nachvollziehbar. Zudem stehe einer teilweisen Zurechnung der Betriebsausgaben aus dem Bereich der Cafeterien zum Zweckbetrieb "Krankenhaus" nach § 67 AO die Wertung des § 64 Abs. 1 i.V.m. § 14 AO entgegen, wonach die Steuervergünstigung für den in Gänze als steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anzusehenden Bereich der Cafeterien ausgeschlossen werden solle. Im Übrigen verfüge ein BgA über keine außersteuerliche Sphäre, so dass sämtliche Aufwendungen der betrieblichen Sphäre zuzuordnen seien. Des Weiteren führe die anteilige Zuordnung von Aufwandsursachen zu unterschiedlichen Sphären bei der Klägerin zu einer Übermaßbesteuerung, die mit Art. 3 des Grundgesetzes und der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 15.01.2015 - I R 48/13, BFHE 248, 535, BStBl II 2015, 713) nicht vereinbar sei. Nicht zuletzt sei die Umsetzung der vom FG vorgesehenen Aufteilung tatsächlich unmöglich. Die Mitarbeiter seien bei ihr, der Klägerin, als Körperschaft angestellt und könnten demnach für die Körperschaft an einem Tag in verschiedenen Bereichen tätig sein. Eine Zuordnung zum Zweckbetrieb nach der jeweiligen Tätigkeit des Mitarbeiters scheitere in der Praxis daran, dass im Zeitpunkt der Essensabgabe nicht nachvollziehbar sei und nicht dokumentiert werden könne, in welchem der verschiedenen Bereiche der Körperschaft der Mitarbeiter jeweils tätig gewesen sei.
- 17** Das FA stützt demgegenüber insoweit das FG-Urteil. Die Aufwendungen eines gemeinnützigen BgA seien im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH anhand der gemeinnützigkeitsrechtlich erforderlichen Sphäreneinteilung aufzuteilen. Mangels Aufzeichnungen der Klägerin sei der Anteil der Betriebsausgaben, der durch den Zweckbetrieb veranlasst sei, zu schätzen. Würden die entsprechenden Ausgaben nicht im Zweckbetrieb berücksichtigt, wären gewerbliche Cafeterien benachteiligt. Praktische Erwägungen sprächen nicht gegen die Aufteilung. Die Mitarbeiter erhielten vergünstigte Essen nur über eine Chipkarte, die wiederum so programmiert werden könne, dass erkennbar sei, welchem Bereich der Mitarbeiter zugeordnet sei. Gegebenenfalls könne der Anteil auch geschätzt werden. Im Übrigen ließen sich auch fremde Cafeteriabetreiber von Krankenhäusern die Aufwendungen erstatten, die auf eine subventionierte Abgabe von Essen entfielen.

- 18** Das FA beantragt,



das Urteil des FG hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbeträge 2007 bis 2011 sowie der gesonderten Feststellungen des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 und 31.12.2008 insoweit aufzuheben und die Klage abzuweisen, als das FG den Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb für 2007 um ... €, für 2008 um ... €, für 2009 um ... €, für 2010 um ... € und für 2011 um ... € vermindert hat, sowie die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

**19** Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG insoweit aufzuheben, als die Klage abgewiesen wurde, und die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide 2007 bis 2011 sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 und 31.12.2008, alle jeweils vom 09.10.2020, in der Weise zu ändern, dass der Gewinn der Klägerin aus Gewerbebetrieb um weitere Betriebsausgaben vermindert wird, und zwar

für 2007 in Höhe von ... € (= ... € ./... €),

für 2008 in Höhe von ... € (= ... € ./... €),

für 2009 in Höhe von ... € (= ... € ./... €),

für 2010 in Höhe von ... € (= ... € ./... €)

und für 2011 in Höhe von ... € (= ... € ./... €),

sowie die Revision des FA zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 20** Auf die Revisionen des FA und der Klägerin ist das Urteil des FG insgesamt aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision des FA, mit der es begehrt, Gewinne aus einer Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erfassen, ist begründet, da das FG zu Unrecht diese Gewinne dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" im Sinne des § 67 AO zugeordnet hat. Die Revision der Klägerin ist aus anderen als den geltend gemachten Gründen begründet. Die Feststellungen des FG tragen nicht seine Entscheidung, 15 % der Betriebsausgaben aller Cafeterien dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" im Sinne des § 67 AO zuzuordnen. Die Sache ist in Bezug auf beide Streitpunkte nicht spruchreif.
- 21** 1. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG sind Körperschaften, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO), von der Körperschaftsteuer befreit. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG). Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft gemäß § 64 Abs. 1 AO die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) ist. Gemäß § 67 Abs. 1 AO ist ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 KHEntgG, § 10 BPfIV) berechnet werden.
- 22** Entsprechendes gilt für die Gewerbesteuer gemäß § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (GewStG). Des Weiteren sind Krankenhäuser gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG von der Gewerbesteuer befreit, wenn im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder 2 AO bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind. Auch diese Steuerbefreiung umfasst jedoch nur die Erträge, die aus dem Betrieb des

Krankenhauses selbst erzielt werden. Erträge aus anderen wirtschaftlichen Tätigkeiten sind von der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG nicht erfasst (BFH-Urteile vom 22.06.2011 - I R 43/10, BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, Rz 10, 13 und vom 22.06.2011 - I R 59/10, BFH/NV 2012, 61, Rz 11 und 12).

- 23** 2. § 67 AO umfasst --aufgrund der Anknüpfung an das Sozialrecht und der damit verbundenen Heranziehung von § 2 Nr. 1 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes und § 107 SGB V-- alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen. Mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen des Krankenhausbetriebs hängen die Einnahmen in einem ausreichenden Maße zusammen, wenn sie auf einer typischerweise von einem Krankenhaus gegenüber seinen Patienten erbrachten Leistung beruhen. Ausgehend von dem Zweck des § 67 AO, die Sozialversicherungsträger als Kostenträger für ihre Versicherten steuerlich zu entlasten, handelt es sich jedenfalls solange um eine typischerweise gegenüber den Patienten erbrachte Leistung, als das Krankenhaus zur Sicherstellung seines Versorgungsauftrags von Gesetzes wegen zu dieser Leistung befugt ist und der Sozialversicherungsträger als Kostenträger für seine Versicherten deshalb grundsätzlich zahlen muss (BFH-Urteile vom 31.07.2013 - I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, Rz 18; vom 18.10.2017 - V R 46/16, BFHE 259, 488, BStBl II 2018, 672, Rz 28 und vom 06.06.2019 - V R 39/17, BFHE 264, 411, BStBl II 2019, 651, Rz 17).
- 24** 3. Rechtsfehlerhaft hat das FG im Hinblick auf die Revision des FA wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuerermessbeträge 2007 bis 2011 die Einkünfte der Klägerin aus der Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte für deren Ambulanzen dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" (§ 67 Abs. 1 AO) zugeordnet. Denn Einnahmen eines Krankenhauses aus der Personal- und Sachmittelgestellung an nach § 116 SGB V ermächtigte Ärzte --und demgemäß die diesen Einnahmen zuzuordnenden Ausgaben-- hängen nicht mit dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" (§ 67 Abs. 1 AO) zusammen, sondern gehören zu den Besteuerungsgrundlagen, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind (§ 64 Abs. 1 AO).
- 25** a) Es fehlt bereits an einem hinreichenden Zusammenhang der Einnahmen aus der Personal- und Sachmittelgestellung mit einer Krankenhausbehandlung. Das Personal und die Sachmittel des Krankenhauses dienen insoweit der Behandlung von Patienten im Rahmen der Ambulanzen der ermächtigten Ärzte, die in ihren Ambulanzen in ihrem überwiegend eigenen Interesse tätig sind. Die ermächtigten Ärzte wirken dabei zur Sicherstellung der vertragsärztlichen Versorgung der Versicherten mit (§ 116 Satz 1, § 72 SGB V), nicht aber innerhalb des Versorgungsauftrags des Krankenhauses. Ein Krankenhaus kann auch ohne Personal- und Sachmittelgestellung an ambulant tätige ermächtigte Ärzte betrieben werden. Allein die Tatsache, dass ein Krankenhaus dadurch zusätzliche Einnahmen erzielt, reicht für die Zuordnung zum Zweckbetrieb "Krankenhaus" nicht aus.
- 26** b) Zudem wurden die Sozialversicherungsträger im Rahmen der Krankenhausvergütung durch die Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte nicht zusätzlich belastet.
- 27** aa) Nach § 120 Abs. 1 Satz 1 SGB V werden die im Krankenhaus erbrachten ambulanten ärztlichen Leistungen der ermächtigten Krankenhausärzte nach den für Vertragsärzte geltenden Grundsätzen aus der vertragsärztlichen Gesamtvergütung vergütet. Die mit diesen Leistungen verbundenen allgemeinen Praxiskosten, die durch die Anwendung von ärztlichen Geräten entstehenden Kosten sowie die sonstigen Sachkosten sind mit den Gebühren abgegolten, soweit in den einheitlichen Bewertungsmaßstäben nichts Abweichendes bestimmt ist (§ 120 Abs. 1 Satz 2 SGB V).
- 28** bb) Demgemäß bleibt es einer vertraglichen Regelung zwischen Krankenhaus und ermäßigtem Arzt vorbehalten, in welchem Umfang und in welcher Höhe für die Inanspruchnahme von Personal und Sachmitteln des Krankenhauses ein Ausgleich verlangt wird (vgl. Stollmann/Wollschläger in Laufs/Kern/Rehborn, Handbuch des Arztrechts, 5. Aufl., § 81 Rz 158). Der Umfang des Abzugs für die Personal- und Sachmittelgestellung belastet danach den ermächtigten Arzt, dessen abzurechnende Vergütung dadurch gemindert wird, nicht aber die gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung abzurechnende Vergütung. Im Ergebnis erfolgt durch den Ausgleich für die Personal- und Sachmittelgestellung eine Abgeltung des wirtschaftlichen Nutzens, den der ermächtigte Arzt aus der Inanspruchnahme der personellen und sächlichen Ressourcen des Krankenhauses für seine Behandlungen als ermächtigter Arzt zieht. Dem entspricht es auch, dass die Abrechnungssysteme der ermächtigten Ärzte über die Kassenärztlichen Vereinigungen einerseits und unmittelbar durch die Krankenkasse andererseits rechtlich strikt getrennt sind (BSG-Urteil vom 27.11.2014 - B 3 KR 12/13 R, NZS 2015, 262, unter 4.b).
- 29** cc) Eine Zuordnung zum Zweckbetrieb scheidet danach auch für die Übernahme der Abrechnungstätigkeit sowie für den sogenannten Vorteilsausgleich (vgl. hierzu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 27.02.2008 - 2 C 27.06,

BVerwGE 130, 252, unter 4.) aus.

- 30** c) Abweichendes folgt nicht aus der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung.
- 31** aa) Der BFH hat bisher entschieden, dass die Abgabe von Medikamenten zur Behandlung von Krebserkrankungen (Zytostatika) durch eine Krankenhausapotheke an Patienten zur anschließenden Behandlung in der eigenen onkologischen Ambulanz des Krankenhauses grundsätzlich dem Zweckbetrieb zuzurechnen ist. Eine solche Medikamentenabgabe gewährleistet eine effektive ambulante onkologische Behandlung im Krankenhaus und erfolgt grundsätzlich zu Lasten der Krankenkassen (BFH-Urteile vom 31.07.2013 - I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, Rz 20; vom 31.07.2013 - I R 31/12, BFH/NV 2014, 185, Rz 20; ebenso später BFH-Urteil vom 06.06.2019 - V R 39/17, BFHE 264, 411, BStBl II 2019, 651, Rz 17).
- 32** Soweit der BFH darauf verweist, dass eine ambulante Behandlung im Krankenhaus auch durch ermächtigte Ärzte (BFH-Urteil vom 31.07.2013 - I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, Rz 22) oder durch eine vergleichbare Institutsambulanz (im Rahmen der vertragsärztlichen Behandlung, BFH-Urteil vom 31.07.2013 - I R 31/12, BFH/NV 2014, 185, Rz 22) erfolgen kann, kommt dem für den Streitfall keine Bedeutung zu. Es handelt sich lediglich um ein Begründungselement, um die --in den dortigen Fällen streitige-- Abgabe der Zytostatika durch die Krankenhausapotheke an in der eigenen Ambulanz des Krankenhauses behandelte Patienten als vom Versorgungsauftrag des Krankenhauses umfasste Leistung anzusehen. Die Behandlungsleistung war im Übrigen nicht --wie die Medikamentenabgabe der Krankenhausapotheke-- nach § 129a SGB V mit den Krankenkassen, sondern im Rahmen der vertragsärztlichen Versorgung nach § 120 SGB V abzurechnen (BFH-Urteile vom 31.07.2013 - I R 31/12, BFH/NV 2014, 185, Rz 6 und vom 06.06.2019 - V R 39/17, BFHE 264, 411, BStBl II 2019, 651, Rz 3 und 4; FG Münster, Urteil vom 24.10.2012 - 10 K 630/11 K, Entscheidungen zum Krankenhausrecht 2012/141, juris, Rz 20 und 21). Zudem war dort über die Zuordnung der Behandlungsleistung zu einem Zweckbetrieb nicht zu entscheiden. Eine Änderung oder Aufgabe des BFH-Urteils vom 06.04.2005 - I R 85/04 (BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545) ergab sich hieraus nicht.
- 33** Entgegen der Auffassung des FG (Urteil, S. 25 ff., unter I.3.b der Entscheidungsgründe) und der Klägerin besteht ein Zurechnungszusammenhang zwischen einer ambulanten Behandlung im Krankenhaus und der Tätigkeit der ermächtigten Ärzte nicht schon deshalb, weil die ermächtigten Ärzte als "Krankenhausärzte" ambulante Behandlungen vorgenommen hätten. Soweit der BFH in seinem Urteil vom 31.07.2013 - I R 82/12 (BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, Rz 25) darauf verwiesen hat, dass ein Zurechnungszusammenhang zwischen der Abgabe von Zytostatika durch die Krankenhausapotheke zur ambulanten onkologischen Behandlung in der eigenen Ambulanz des Krankenhauses und dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" nicht dadurch unterbrochen wird, dass ein ermächtigter Arzt die ambulante Behandlung persönlich durchführt, oder --wie im BFH-Urteil vom 31.07.2013 - I R 31/12 (BFH/NV 2014, 185)-- die Behandlung in einer Institutsambulanz im Rahmen der vertragsärztlichen Versorgung erfolgt, begründet dies allein die dort zu entscheidende Frage der Medikamentenabgabe im Krankenhaus als Leistung des Krankenhauses, ohne dass es auf die Behandlungsleistung durch die Verabreichung des Medikaments ankommt.
- 34** Weiter lassen sich aus den vorgenannten BFH-Urteilen zur Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapotheke keine Rückschlüsse auf die hier in Rede stehende Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte ziehen. Denn die allgemeinen Praxiskosten, die durch die Anwendung von ärztlichen Geräten entstehenden Kosten sowie die sonstigen Sachkosten werden nach § 120 Abs. 1 Satz 1 SGB V aus der vertragsärztlichen Gesamtvergütung vergütet und sind nach § 120 Abs. 1 Satz 2 SGB V mit den Gebühren abgegolten. Diese Vergütung wird nach Abzug der dem Krankenhaus insoweit entstehenden Kosten (hier die Kosten der Personal- und Sachmittelgestellung) nach § 120 Abs. 1 Satz 3 SGB V an die ermächtigten Ärzte weitergeleitet. Im Unterschied hierzu waren in den vom BFH entschiedenen Fällen die Sozialversicherungsträger im Rahmen der Krankenhausvergütung gesondert belastet. Die Arzneimittelabgabe durch eine Krankenhausapotheke, die eine unselbständige Funktionseinheit des Krankenhauses ist (BFH-Urteil vom 31.07.2013 - I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, Rz 14), wird sowohl im Fall der eigenen Ambulanz des Krankenhauses (BFH-Urteile vom 31.07.2013 - I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, Rz 20 und vom 31.07.2013 - I R 31/12, BFH/NV 2014, 185, Rz 6 und 20) als auch im Fall der Verabreichung durch einen nach § 116 SGB V ermächtigten Arzt (BSG-Urteil vom 27.11.2014 - B 3 KR 12/13 R, NZS 2015, 262, unter 4.) nach § 129a SGB V durch die Krankenkassen vergütet.
- 35** bb) Demgemäß besteht auch kein Widerspruch zur Rechtsprechung des BSG, wonach --wie das FA zutreffend anmerkt-- eine in den Räumen eines Krankenhauses durchgeführte ambulante Behandlung durch einen zur vertragsärztlichen Versorgung ermächtigten Krankenhausarzt von einer vollstationären Krankenhausbehandlung zu



unterscheiden ist (BSG-Urteil vom 27.11.2014 - B 3 KR 12/13 R, NZS 2015, 262). Die Überlegungen der Klägerin, dass die personellen und sächlichen Ressourcen für die ambulante Versorgung nutzbar gemacht würden, führen danach nicht dazu, die Personal- und Sachmittelgestellung dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zuzuordnen.

- 36** cc) Weiter folgt auch aus dem BFH-Urteil vom 18.10.2017 - V R 46/16 (BFHE 259, 488, BStBl II 2018, 672) keine Zuordnung einer Personal- und Sachmittelgestellung zum Zweckbetrieb, da es dort um die Abgabe von Gerinnungsfaktoren zur Heimselbstbehandlung durch ein Krankenhaus ging, das nach § 116b Abs. 2 SGB V berechtigt war, Leistungen der ambulanten spezialfachärztlichen Versorgung zu erbringen, wobei die Sozialversicherungsträger die Kosten der Behandlung nach § 116b Abs. 2 SGB V trugen.
- 37** d) Es besteht kein Widerspruch zu § 14 Abs. 7 Satz 2 ApoG, da sich diese Vorschrift auf die erlaubte Abgabe von Arzneimitteln beschränkt, wie sie auch Gegenstand des BFH-Urteils vom 31.07.2013 - I R 82/12 (BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, Rz 25) war. Für die hier in Rede stehende Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte lässt sich aus § 14 Abs. 7 Satz 2 ApoG --worauf das FA zutreffend hinweist-- nichts entnehmen.
- 38** e) Auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung (vgl. BFH-Urteile vom 24.09.2014 - V R 19/11, BFHE 247, 369, BStBl II 2016, 781, Rz 25 und vom 18.10.1990 - V R 76/89, BFHE 162, 510, BStBl II 1991, 268, unter II.1.a) kommt es für die Frage, ob ein Zweckbetrieb oder ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt, nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 31.07.2013 - I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, Rz 19).
- 39** 4. Im Hinblick auf die Revision der Klägerin wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträge 2007 bis 2011 tragen die vom FG getroffenen Feststellungen nicht seine Entscheidung, 15 % der Betriebsausgaben aller Cafeterien dem Zweckbetrieb deshalb zuzuordnen, weil diese --nach Auffassung des FG-- insoweit auf eine vergünstigte Abgabe von Speisen und Getränken an Mitarbeiter des Zweckbetriebs "Krankenhaus" entfallen. Dass die Klägerin dies nicht rügt, ist ohne Bedeutung. Stützt der Revisionskläger sein Rechtsmittel --wie im Streitfall-- in zulässiger Weise auf die Verletzung materiellen Rechts, prüft der BFH nach dem Grundsatz der Vollrevision das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (§ 118 Abs. 3 Satz 2 FGO, vgl. BFH-Urteile vom 12.05.2022 - V R 19/20, BFHE 277, 496, BStBl II 2023, 885, Rz 11 und vom 25.11.2021 - V R 45/20, BFHE 275, 392, Rz 8).
- 40** a) Das FG hat darauf abgestellt, dass Betriebsausgaben, die bei dem Betrieb der Cafeterien anfielen, insoweit durch den steuerfreien Zweckbetrieb "Krankenhaus" veranlasst seien, als sich die Klägerin gegenüber ihren im Zweckbetrieb beschäftigten Mitarbeitern arbeitsrechtlich zu einer vergünstigten Beköstigung verpflichtet habe. Diese arbeitsrechtliche Verpflichtung sei bei einer wertenden Zuordnung der aufgrund des Betriebs der Cafeterien entstandenen Betriebsausgaben anhand von Aufwandsursachen zu berücksichtigen. Soweit die Klägerin gegenüber ihren im Zweckbetrieb beschäftigten Mitarbeitern teilweise auf ein Entgelt für eine Verpflegung verzichtet habe, stelle eine solche teilweise unentgeltliche Überlassung von Speisen und Getränken eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von Arbeitskraft dar, die durch den Zweckbetrieb veranlasst sei. Die Aufwendungen, die auf den teilweisen Entgeltverzicht der Klägerin gegenüber ihren Arbeitnehmern entfielen, seien wirtschaftlich betrachtet Lohnaufwand des Zweckbetriebs. Die Höhe des Entgeltverzichts stelle einen hinreichend objektiven Maßstab für die Zuordnung des entsprechenden Anteils der Betriebsausgaben dar. Aufgrund einer tatsächlichen Verständigung entfielen 15 % der gesamten Betriebsausgaben der Cafeterien auf den Zweckbetrieb "Krankenhaus" und damit nicht auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Krankenhauscafeteria".
- 41** b) Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen seine Entscheidung nicht. Sie genügen nicht, um prüfen zu können, ob und in welchem Umfang Betriebsausgaben insoweit dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" im Sinne des § 67 AO zuzuordnen sind, als diese auf die vergünstigte Abgabe von Speisen und Getränken an Mitarbeiter des Zweckbetriebs "Krankenhaus" entfallen könnten.
- 42** aa) Den Feststellungen des FG lässt sich schon nicht entnehmen, ob sämtliche Krankenhauscafeterien tatsächlich als selbständige Tätigkeiten im Sinne des § 14 AO anzusehen sind (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2019 - V R 63/16, BFHE 263, 516, BStBl II 2019, 392, Rz 15). Es erscheint jedenfalls für die Cafeterien, die nur für Mitarbeiter des Zweckbetriebs "Krankenhaus" und nicht der Allgemeinheit zugänglich waren --und die mitbestimmungsrechtlich wohl als Sozialeinrichtung der Klägerin (z.B. § 87 Abs. 1 Nr. 8 des Betriebsverfassungsgesetzes) anzusehen sind--, unter Berücksichtigung der Betriebsvereinbarung zur vergünstigten Abgabe von Speisen und Getränken nicht ausgeschlossen, dass der Betrieb dieser Cafeterien mit dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" im vorgenannten Sinn zusammenhängt, etwa weil die Speisen und Getränke unter Berücksichtigung der Arbeitszeiten der Mitarbeiter zum sofortigen Verzehr im Betrieb gedacht waren.

- 43** Soweit das FG in seinem Urteil auf Entscheidungen verweist, nach denen Cafeterien wirtschaftliche Geschäftsbetriebe seien, sind die genannten Entscheidungen mangels vergleichbarer Sachverhalte nicht auf den Streitfall zu übertragen, da --anders als im Streitfall-- eine nicht von einer gemeinnützigen Körperschaft betriebene Kantine (BFH-Urteil vom 18.10.1960 - I 121/59 U, BFHE 71, 664, BStBl III 1960, 496), ein allgemein zugängliches Café (BFH-Urteil vom 11.04.1990 - I R 122/87, BFHE 160, 510, BStBl II 1990, 724), eine allgemein zugängliche Kantine (FG des Landes Brandenburg, Urteil vom 25.11.1998 - 2 K 825/96 G, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1999, 199) oder eine von der Belegschaft betriebene Kantine (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 21.09.1965 - I 149/65, EFG 1966, 81) betroffen waren.
- 44** bb) Sofern die Cafeterien nach dem vom FG ebenfalls noch festzustellenden primären Veranlassungszusammenhang, der in § 64 AO zum Ausdruck kommt, (jeweils oder zusammen) einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen, fehlen Feststellungen des FG zu objektivierbaren Aufteilungskriterien für die in den Cafeterien anfallenden Einnahmen und Ausgaben. Der bisher vom FG hierfür angesetzte Maßstab ist rechtsfehlerhaft.
- 45** (1) Die Feststellung des FG, 15 % sämtlicher Betriebsausgaben aller Cafeterien seien einer vergünstigten Abgabe von Speisen und Getränken an die Mitarbeiter der Klägerin zuzurechnen, ist schon deshalb widersprüchlich, da dabei unberücksichtigt bleibt, dass nach den übrigen tatsächlichen Feststellungen des FG jedenfalls eine der Cafeterien auch der Allgemeinheit zugänglich war und sich damit die Anwendung eines einheitlichen Prozentsatzes auf sämtliche Cafeterien verbietet.
- 46** (2) Die Annahme des FG, die Klägerin überlasse ihren Mitarbeitern Speisen und Getränke teilweise unentgeltlich als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft, wobei die Höhe eines solchen Entgeltverzichts einen hinreichend objektiven Maßstab für die Zuordnung eines Anteils der gesamten Betriebsausgaben der Cafeterien darstelle, ist anhand der vom FG getroffenen Feststellungen --wie in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat erörtert-- nicht nachvollziehbar.
- 47** Denn selbst wenn die arbeitsrechtliche Verpflichtung der Klägerin, ihren Mitarbeitern im Preis vergünstigte Speisen und Getränke zur Verfügung zu stellen, der maßgebende Veranlassungsgrund für eine bloß pauschale Zuordnung von Aufwendungen ist, kann der fiktive Ansatz von Einnahmen gleichwohl nicht als objektivierbares Kriterium zur Aufteilung sämtlicher in der Cafeteria tatsächlich angefallenen Aufwendungen angesehen werden. Sofern --wie vom FA in der mündlichen Verhandlung zugestanden-- mangels hinreichender Aufzeichnungen zu den Aufwendungen eine Schätzung auf der Einnahmenseite in Betracht kommen sollte, um weniger Aufwendungen im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anzusetzen, kommt als wirklichkeitsnaher Aufteilungsmaßstab eher das Verhältnis zwischen tatsächlich von Mitarbeitern erzielten Einnahmen zu den von übrigen Nutzern erzielten Einnahmen bei Cafeterien, die auch der Allgemeinheit zugänglich sind, in Betracht, falls ein solcher, erst nach Entstehung der Aufwendungen ermittelbarer Maßstab überhaupt entscheidend sein sollte.
- 48** (3) Dass sich die Beteiligten "auf Anregung" durch das FG auf einen pauschalen Ansatz von 15 % sämtlicher Betriebsausgaben zum steuerfreien Bereich verständigt haben, ist unerheblich, da eine derartige tatsächliche Verständigung mangels vom FG festgestellter objektivierbarer Aufteilungskriterien unzulässig auf eine Rechtsfrage bezogen wäre (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22.08.2012 - X R 23/10, BFHE 238, 173, BStBl II 2013, 76, Rz 33; vom 11.04.2017 - IX R 24/15, BFHE 258, 199, BStBl II 2017, 1155, Rz 15 und vom 15.04.2021 - IV R 25/18, BFHE 273, 73, BStBl II 2021, 703, Rz 34). Zudem erfolgte die Verständigung ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung unter Berücksichtigung des im --vor demselben FG-Senat geführten-- Verfahren 13 K 365/17 K,G,F ermittelten "Verbilligungssatzes", der nach Einschätzung der Beteiligten auf den vorliegenden Fall übertragbar sein sollte. Indes geht diese Annahme fehl, da in dem in Bezug genommenen Fall ausschließlich eine Cafeteria in Rede stand, deren Nutzer sowohl Mitarbeiter als auch Dritte waren.
- 49** 5. Danach ist das FG-Urteil im Hinblick auf die Revisionen des FA und der Klägerin zur Körperschaftsteuer und zu den Gewerbesteuermessbeträgen 2007 bis 2011 aufzuheben. Die Sache ist an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO), da insoweit die Spruchreife fehlt.
- 50** a) Dabei wird das FG zunächst zu beachten haben, dass --führt die Revision eines Beteiligten zur Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung-- dort das ursprüngliche Verfahren fortgesetzt wird (BFH-Urteil vom 18.02.1997 - IX R 63/95, BFHE 182, 287, BStBl II 1997, 409, unter 2.) und daher das Verbot der Verböserung anders als im Revisionsverfahren nur noch gegenüber dem angefochtenen Verwaltungsakt --nicht aber gegenüber dem aufgehobenen Urteil im ersten Rechtsgang--

besteht (BFH-Urteile vom 16.05.2007 - II R 36/05, BFH/NV 2007, 1827, unter II.5.; vom 26.09.1975 - III R 15/74, BFHE 117, 257, BStBl II 1976, 110, unter 4. zur Urteilsaufhebung und Zurückverweisung im Falle des Rechtsmittels des Klägers gegen eine teilweise Klagestattgabe). Dies muss erst recht gelten, wenn ein teilweise stattgebendes FG-Urteil --wie im Streitfall-- auf die Revisionen beider Beteiligten, die sich auf sämtliche Streitgegenstände beziehen, aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen wird.

- 51** b) Liegen für die Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs im Sinne der §§ 66 bis 68 AO nicht vor (s. oben II.3.), ist zu prüfen, ob ein allgemeiner Zweckbetrieb nach § 65 AO --und damit eine Steuerfreiheit nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG-- gegeben ist, wozu nach der Rechtsauffassung des FG keine Veranlassung bestand. Zwar hat der BFH in seinem Urteil vom 06.04.2005 - I R 85/04 (BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545, unter II.4.) die Entscheidung der Vorinstanz, nach der für die Überlassung eines medizinischen Großgerätes die Zweckbetriebseigenschaft nach dieser Vorschrift zu verneinen ist, bestätigt. Diese Prüfung kann aber nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht in der Revisionsinstanz nachgeholt werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.2022 - V R 49/19, BFHE 277, 57, BStBl II 2023, 298, Rz 39) und ist daher im zweiten Rechtsgang vorzunehmen.
- 52** c) Die Sache ist in Bezug auf die Einkünfte aus den Cafeterien (s. oben II.4.) wegen der für eine Entscheidung fehlenden hinreichenden Feststellungen des FG ebenfalls nicht spruchreif.
- 53** aa) Mit seiner Entscheidung, dass es sich bei auch den "reinen Mitarbeitercafeterien" (FG-Urteil, S. 30) um nicht zweckbetriebszugehörige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gehandelt habe, obwohl diese aufgrund einer arbeitsrechtlichen Verpflichtung zur verbilligten Beköstigung (FG-Urteil, S. 31) in allen Streitjahren defizitär betrieben wurden, hat das FG außer Acht gelassen, dass sich die für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erforderliche Selbständigkeit gemäß § 14 AO auf die sachliche Selbständigkeit der Betätigung im Sinne einer Abgrenzbarkeit von einem steuerbegünstigten Wirkungsbereich bezieht (BFH-Urteil vom 24.01.2019 - V R 63/16, BFHE 263, 516, BStBl II 2019, 392, Rz 15) und dass nicht nur alle Einnahmen, sondern auch alle Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen, zum Zweckbetrieb gehören (s. oben II.2.). Im zweiten Rechtsgang ist daher vorrangig zu prüfen, ob die Mitarbeitercafeterien im Hinblick auf die arbeitsrechtliche Verpflichtung zur verbilligten Beköstigung --und jedenfalls insoweit im Gegensatz zum Urteil des FG Münster vom 23.03.2023 - 5 K 2867/20 U (EFG 2023, 1099, Rz 60)-- zum Zweckbetrieb "Krankenhaus" gehören oder ob die Tätigkeit von diesem Zweckbetrieb abgrenzbar ist und deshalb einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bildet.
- 54** Sollte auf dieser Grundlage ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb zu bejahen sein, ist zu prüfen, ob nach dem in § 64 AO zum Ausdruck kommenden Veranlassungsprinzip (BFH-Urteil vom 24.01.2019 - V R 63/16, BFHE 263, 516, BStBl II 2019, 392, Rz 15) zumindest die Ausgaben aus dem Betrieb der Mitarbeitercafeterien, soweit sie die Einnahmen aus deren Betrieb übersteigen, gleichwohl Ausgaben sind, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen (s. oben II.2.). Dies gilt ebenso für die "gemischte" Cafeteria, für die nach den Feststellungen des FG (Urteil, S. 14) eine Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben auf den Besucher- und auf den Mitarbeiterbereich erfolgte.
- 55** bb) Sofern das FG im zweiten Rechtsgang zu der Auffassung gelangt, die in allen Streitjahren defizitären Mitarbeitercafeterien oder der ebenfalls in allen Streitjahren defizitäre Mitarbeiterbereich der "gemischten" Cafeteria stellten in vollem Umfang einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wird es die gemeinnützigkeitsrechtlichen Folgen eines Verlustausgleichs durch andere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu prüfen haben. Zwar geht die Verwaltung davon aus, dass unter Berücksichtigung von § 64 Abs. 2 AO bei einer Körperschaft, die mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, für die Frage, ob gemeinnützigkeitsschädliche Verluste vorliegen, nicht auf das Ergebnis des einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sondern auf das zusammengefasste Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzustellen ist (Anwendungserlass zur Abgabenordnung Nr. 17 zu § 64 AO). Allerdings befreit § 64 Abs. 2 AO nicht von den Anforderungen in § 56 und § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO, so dass ein Dauerverlustbetrieb die Steuerbegünstigung auch dann gefährdet, wenn seine Verluste dauerhaft durch die Gewinne anderer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ausgeglichen werden (Jachmann/Unger in Gosch, AO § 64 Rz 98; vgl. auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Rz 6.23, 6.24 und 6.33; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 64 AO Rz 97). Der BFH hat sich hierzu bisher nicht geäußert (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1996 - I R 152/93, BFHE 181, 396, BStBl II 1998, 711 zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 64 Abs. 2 AO sowie BFH-Beschluss vom 01.07.2009 - I R 6/08, BFH/NV 2009, 1837, unter II.3.a).

- 56** Wäre danach ein gemeinnützigkeitsschädlicher Verstoß --und damit eine allgemeine Steuerpflicht der Klägerin-- zu bejahen, schließt das Verbot einer Verböserung gegenüber den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden (s. oben II.5.a) nicht aus, bislang als steuerfrei behandelte Gewinne mit den von der Klägerin geltend gemachten Verlusten zu saldieren. Eine solche "Versagung der Gemeinnützigkeit" wäre mangels einer gesonderten Feststellung der persönlichen Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG --eine gesonderte Feststellung ist nur für die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 Satz 1 AO i.d.F. des Ehrenamtsstärkungsgesetzes vom 21.03.2013 (BGBl I 2013, 556) mit Wirkung vom 29.03.2013 vorgesehen-- innerhalb der vom Verfahrensrecht gezogenen Grenzen nicht ausgeschlossen (vgl. auch FG Baden-Württemberg, Urteil vom 05.03.2018 - 10 K 3622/16, juris, Rz 60 und 61 zur tatsächlichen Geschäftsführung).
- 57** cc) Unerheblich sind im Übrigen die Überlegungen des FG zu einem teilweisen Abzug von Betriebsausgaben nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 3c Abs. 1 EStG analog (i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG). Bereits aufgrund der partiellen Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG und § 3 Nr. 6 GewStG wird ein abzugrenzender Bereich der Körperschaft aus der Besteuerung herausgenommen (vgl. Desens in Herrmann/Heuer/Raupach, § 3c EStG Rz 35) und sind die Aufwendungen nach dem Veranlassungsprinzip auf der Ebene des Gemeinnützigkeitsrechts der jeweiligen gemeinnützigen Sphäre zuzuordnen. Ein Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften nach § 3c EStG besteht danach --auch unter Berücksichtigung einer entsprechenden Anwendung-- nicht (so auch im Ergebnis Bött in Schauhoff/Kirchhain, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 4. Aufl. 2023, § 8 Rz 266; a.A. Lang/Seer, Finanz-Rundschau 1994, 521, 530 f.; Thiel, Der Betrieb 1993, 1208).
- 58** dd) Entgegen der Auffassung der Klägerin kommt es auch nicht darauf an, dass nach der Rechtsprechung des BFH bei der Gewinnermittlung fingiert wird, der BgA sei ein selbständiges Steuerrechtssubjekt in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (BFH-Urteil vom 10.12.2019 - I R 24/17, BFHE 267, 354, BStBl II 2022, 815, Rz 11) und habe demnach ertragsteuerrechtlich keine außerbetriebliche Sphäre (vgl. BFH-Beschluss vom 13.03.2019 - I R 18/19, BFHE 265, 23, Rz 30; BFH-Urteil vom 06.12.2016 - I R 50/16, BFHE 256, 122, BStBl II 2017, 324, Rz 6). Bereits die Zuordnung der Aufwendungen zu den gemeinnützigkeitsrechtlichen Sphären erfolgt aufgrund des Veranlassungszusammenhangs und führt die jeweiligen Aufwendungen der --insoweit nachgelagerten-- steuerlichen Gewinnermittlung zu.
- 59** ee) Im zweiten Rechtsgang wird das FG schließlich gegebenenfalls zu prüfen haben, ob ein Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO insoweit vorliegt, als eine Cafeteria einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bilden sollte und diesem Geschäftsbetrieb bestimmte Einnahmen und Aufwendungen (im Ergebnis nach Veranlassungsgesichtspunkten im Vergleich zur steuerbefreiten Tätigkeit) zuzuordnen wären.
- 60** 6. Soweit das Urteil des FG die geänderten Bescheide vom 09.10.2020 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2007 und 31.12.2008 betrifft, die das FG auf Seite 15 seines Urteils in Bezug genommen hat, sind die Revisionen des FA und der Klägerin begründet. Das FG-Urteil ist auch insoweit aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 61** a) Die Revision des FA ist insoweit zulässig. Die Feststellungsbescheide nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG enthalten für das FA eine materielle Beschwer. Infolge des FG-Urteils ergeben sich für 2007 insgesamt negative Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € (FG-Urteil, S. 34). Der im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG zu berücksichtigende Verlustrücktrag war gemäß § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG begrenzt, so dass nach dem FG-Urteil ein Verlust auf den 31.12.2007 in Höhe von ... € festzustellen gewesen wäre. Dieser Verlust wird durch den vom FG angenommenen Gewinn des Jahres 2008 (... €) nicht verbraucht, so dass auch ein Verlust auf den 31.12.2008 festzustellen gewesen wäre.
- 62** Die Revision des FA ist auch begründet. Das FG-Urteil ist insoweit aufzuheben, da das FG zu Unrecht die Gewinne der Klägerin aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte, auf die sich das Revisionsbegehren der Klägerin bezieht, dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zugeordnet hat (s. oben II.3.). Indes ist die Sache nicht spruchreif, da mangels Prüfung des § 65 AO (s. oben II.5.a) durch das FG nicht entschieden werden kann, ob vortragsfähige Verluste der Klägerin auf den 31.12.2007 und 31.12.2008 festzustellen sind. Zudem hat das FG nicht festgestellt, ob die Klägerin gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 --JStG 2010-- vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394) insoweit tatsächlich erstmals für Verluste nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags abgegeben hat und deshalb nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 eine inhaltliche Bindung des

Verlustfeststellungsbescheids an den Körperschaftsteuerbescheid besteht (vgl. BFH-Urteile vom 07.12.2016 - I R 76/14, BFHE 256, 314, BStBl II 2017, 704, Rz 14 und --zur Verfassungsmäßigkeit des zeitlichen Anwendungsbereichs-- vom 10.02.2015 - IX R 6/14, BFH/NV 2015, 812, Rz 17 ff.). Das FG hat lediglich Feststellungen zur Einreichung der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen getroffen.

- 63** b) Die Revision der Klägerin wegen der Feststellungsbescheide nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG auf den 31.12.2007 und 31.12.2008 ist gleichfalls begründet und die Sache insoweit an das FG zurückzuverweisen. Soweit nach den Feststellungen des FG unklar ist, ob und in welcher Höhe Verluste in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Krankenhauscafeteria" entstanden sind (s. oben II.4.), ist nicht auszuschließen, dass insoweit die Berücksichtigung weiterer Verluste für etwaige Verlustfeststellungen auf den 31.12.2007 und 31.12.2008 in Betracht kommt.
- 64** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)