Urteil vom 14. Dezember 2023, V R 2/21

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14.12.2023 V R 28/21 - Zum Zweckbetrieb "Krankenhaus" im Sinne des § 67 der Abgabenordnung (AO)

ECLI:DE:BFH:2023:U.141223.VR2.21.0

BFH V. Senat

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

vorgehend FG Münster, 13. Januar 2021, Az: 13 K 365/17 K,G,F

Leitsätze

NV: 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; teilweise Parallelentscheidung zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.12.2023 - V R 28/21, BFHE 282, 526).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.01.2021 - 13 K 365/17 K,G,F hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbeträge 2009 bis 2011 aufgehoben, soweit es der Klage stattgegeben hat.

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

Die Revision des Beklagten hinsichtlich der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2009 wird als unzulässig verworfen.

Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist für die Jahre 2009 bis 2011 (Streitjahre) streitig, ob 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.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine gGmbH, die in den Streitjahren zwei Krankenhäuser sowie eine Rehaklinik betrieb. Der Gesellschaftsvertrag der Klägerin entsprach den Anforderungen der §§ 59 ff. der Abgabenordnung (AO). Danach förderte sie das öffentliche Gesundheitswesen, insbesondere durch den Betrieb von Krankenhäusern und Rehabilitationseinrichtungen. In ihren 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 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. 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 Bruttohonorareinnahmen 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. 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 jeweils Gewinne.

4 Zudem betrieb die Klägerin in den Streitjahren eine Krankenhauscafeteria, in welcher sie Speisen und Getränke einerseits an Dritte zu marktüblichen Preisen und andererseits an ihre Mitarbeiter zu vergünstigten Preisen abgab. Die vergünstigte Abgabe der Speisen und Getränke an die Mitarbeiter erfolgte aufgrund einer Betriebsvereinbarung, welche Bestandteil der Arbeitsverträge der Mitarbeiter war.

5 Während einer 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. Die Zuordnung des Verlustes aus der Mitarbeiterverpflegung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hinge davon ab, ob im jeweiligen Streitjahr bei den Besucheressen 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 die jeweiligen Verluste aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Krankenhauscafeteria".

6 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfer an und erließ geänderte Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide sowie Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer für die Streitjahre. Die hiergegen eingelegten Einsprüche blieben erfolglos.

7 Mit ihrer Klage vor dem Finanzgericht (FG) begehrte die Klägerin zunächst, die Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zuzuordnen sowie die Verluste aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Krankenhauscafeteria" wieder um die Betriebsausgaben zu erhöhen, die das FA dem Zweckbetrieb zugeordnet hatte. Zuletzt begehrte die Klägerin jedoch nur noch die Zuordnung der Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte zu dem Zweckbetrieb "Krankenhaus".

8 Das FG gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 678 veröffentlichten Urteil --nach Saldierung-- hinsichtlich der Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre sowie hinsichtlich des Bescheides über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2009 teilweise statt.

9 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 zusammenhingen. 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.

10 Die hieraus resultierenden Gewinnminderungen in den Streitjahren seien allerdings teilweise mit der Höhe nach geringeren Gewinnerhöhungen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Krankenhauscafeteria" zu saldieren. Zwar sei es zutreffend, dass das FA Betriebsausgaben dem Grunde nach dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" und nicht dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Krankenhauscafeteria" insoweit zugeordnet habe, als die Klägerin Speisen und Getränke an Mitarbeiter ihres Zweckbetriebs "Krankenhaus" abgegeben habe. Aufgrund einer im finanzgerichtlichen Verfahren erfolgten tatsächlichen Verständigung entfielen insoweit jedoch der Höhe nach mehr Betriebsausgaben auf den Zweckbetrieb "Krankenhaus", als das FA zuvor bereits in den angefochtenen Bescheiden berücksichtigt habe, so dass --korrespondierend-- die Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs "Krankenhauscafeteria" zu Lasten der Klägerin zu erhöhen seien.

11 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.

12 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.

13 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben, soweit darin der Klage stattgegeben worden ist, und die Klage in vollem Umfang abzuweisen.

14 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 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 denknotwendig auch die Abrechnung der Gestellung voraus. Die Abrechnungstätigkeit zähle als unselbständige Annextätigkeit der ärztlichen Leistungen und als Bestandteil der Gesamtvergütung (§ 120 Abs. 1 Satz 3, § 85 SGB V) zum Zweckbetrieb "Krankenhaus". Gleiches gelte für den Vorteilsausgleich.

Entscheidungsgründe

II.

16 Auf die Revision des FA ist das Urteil des FG hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbeträge 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 Sache ist insoweit nicht spruchreif. Im Übrigen (gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2009) ist die Revision unzulässig (§ 126 Abs. 1 FGO).

17 1. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (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 BPflV) berechnet werden.

18 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).

19 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).

20 3. Rechtsfehlerhaft hat das FG im Hinblick auf die Revision des FA wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuermessbeträge 2009 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. Die Einnahmen hieraus --und demgemäß die diesen 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).

21 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.

22 b) Zudem wurden die Sozialversicherungsträger im Rahmen der Krankenhausvergütung durch die Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte nicht zusätzlich belastet.

23 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).

24 bb) Demgemäß bleibt es einer vertraglichen Regelung zwischen Krankenhaus und ermächtigtem 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).

25 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.

26 c) Abweichendes folgt nicht aus der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung.

27 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).

28 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. Diese 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.

29 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.

30 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.

31 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.

32 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.

33 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.

34 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).

35 4. Danach ist das FG-Urteil im Hinblick auf die Revision des FA zur Körperschaftsteuer und zu den Gewerbesteuermessbeträgen 2009 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.

36 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 Fall des Rechtsmittels des Klägers gegen eine teilweise Klagestattgabe).

37 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.

38 5. Die Revision des FA hinsichtlich der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2009 ist unzulässig (§ 126 Abs. 1 FGO). Das FA ist insoweit materiell nicht beschwert. Materiell beschwert ist ein Beteiligter, wenn der rechtskraftfähige Inhalt der angefochtenen

Entscheidung für ihn nachteilig ist (BFH-Beschluss vom 02.08.2017 - III B 151/16, BFH/NV 2017, 1628, Rz 5). Daran fehlt es im Streitfall. Der im angefochtenen Verlustfeststellungsbescheid auf den 31.12.2009 ausgewiesene festgestellte Verlust auf den 31.12.2008 wird durch das vom FG nach seiner Rechtsauffassung im Urteil angenommene "Ergebnis" in Höhe von ... € vollständig verbraucht, so dass nach dem FG-Urteil kein vortragsfähiger Verlust auf den 31.12.2009 festzustellen wäre.

39 6. Der Senat entscheidet über die Revision des FA, soweit sie unzulässig ist, abweichend von § 126 Abs. 1 FGO durch Urteil. Zwar ist eine unzulässige Revision grundsätzlich durch Beschluss zu verwerfen. Betrifft aber die von einem Beteiligten eingelegte Revision mehrere Streitgegenstände und ist die Revision in Bezug auf einen Streitgegenstand unzulässig und in Bezug auf den anderen begründet, kann insgesamt durch Urteil entschieden werden (BFH-Urteil vom 15.10.2014 - II R 14/14, BFHE 248, 228, BStBl II 2015, 405, Rz 15).

40 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de