
Datum: 15.11.2024
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 817/19 G, F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2024:1115.12K817.19G.F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2011 vom 03.12.2018, für 2012 vom 13.12.2018 und für 2013 vom 16.01.2019, jeweils in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2019, sowie die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2011 und 2012, jeweils vom 13.12.2018, und über den Gewerbesteuermessbetrag 2013 vom 07.07.2017, sämtliche Bescheide in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2019, werden nach Maßgabe der Urteilsgründe geändert. Die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie des Gewerbesteuermessbetrages wird dem Beklagten übertragen. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 30 % und der Beklagte zu 70 %. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Die Klägerin betreibt die Klinik, eine Klinik, in A in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Die Geschäftsführung und kaufmännische Leitung befindet sich am Sitz der Gesellschaft in S. Komplementärin der Klägerin ist die E2 Beteiligungs-GmbH, Kommanditist ist Herr O, der auch Geschäftsführer der Komplementärin ist. Die Klägerin ist Teil einer Firmengruppe, die u.a. den Betrieb von Kliniken zum Gegenstand hat und zu der auch die Beigeladene und die E5 Verwaltungs-GmbH (im Folgenden: GmbH) gehören, deren Geschäftsführer ebenfalls Herr O ist. Zwischen den Beteiligten ist nicht kontrovers, dass in den Streitjahren eine umsatzsteuerliche Organschaft zwischen der Klägerin (als Organträgerin) und der GmbH bestand.	2
Die GmbH übernimmt für die Klägerin und weitere Kliniken der Firmengruppe (die Beigeladene, die M-GmbH, die E6 GmbH & Co. KG, die P-GmbH & Co. KG und ab 2013 die B-GmbH) verschiedene Verwaltungsaufgaben.	3
Nach § 1 der von der Klägerin mit der GmbH abgeschlossenen Dienstleistungs- und Kostenumlagevereinbarung vom 02.01.2004, geändert am 19.10.2010, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, übernimmt die GmbH für die Klägerin verschiedene Verwaltungsaufgaben und Dienstleistungen (Einkauf, Personaldienstleistung, Rechnungswesen, steuerliche und juristische Betreuung, Dispositionssteuerung und Marketing-Leistungen). Nach § 2 Ziff. 1 der Dienstleistungs- und Kostenumlagevereinbarung vom 02.01.2004 werden die der GmbH entstehenden Aufwendungen und Kosten nach Maßgabe der nachfolgenden Regelungen durch die Klägerin entweder über eine direkte Weiterbelastung, eine Kostenumlage (Ziff. 3) oder über pauschale Schätzgrößen (Ziff. 2) erstattet bzw. berechnet. In § 2 Ziff. 3 bis 6 ist die Ermittlung und Verteilung dieser Kostenumlage näher geregelt. In der Änderung Dienstleistungs- und Kostenumlagevereinbarung vom 19.10.2010 ist hierzu Folgendes geregelt:	4
„§ 2, Nummern 4 und 5 der vorgenannten Dienstleistungs- und Kostenumlagevereinbarung vom 02. Januar 2004 ändern sich mit Wirkung vom 01. Januar 2010 wie folgt:	5
4. die in der vorstehenden Ziff. 3 den Dienstnehmern zu belastenden Aufwendungen und Kosten sind zur Abgeltung des Kapitaleinsatzes und der Risiken des Dienstleisters zu erhöhen um einen Gewinnaufschlag i.H.v. 5 % der beim Dienstleister angefallenen Aufwendungen und Kosten i.S.d. vorstehenden Ziff. 3.	6
5. Die Verteilung der vorstehend ermittelten Bemessungsgrundlage nach Kürzung um die Pauschalen gem. Ziff. 2 für die Kostenumlage auf die einzelnen Dienstleister erfolgt nach Maßgabe des Kostenanteils des jeweiligen Dienstnehmers an den Gesamtkosten auf Basis des Personaleinsatzes entsprechend der als Anlage 2 beigefügten Kostenaufteilung.“	7
Auf dieser Grundlage wurde die Abrechnung der Leistungen an die Klägerin vorgenommen, die – aufgrund der umsatzsteuerlichen Organschaft – ohne Umsatzsteuer erfolgte.	8
In der Klinik erzielte die Klägerin in den Streitjahren u.a. auch Erträge aus der Unterbringung von Begleitpersonen der Patienten, die jeweils in deren Zimmern mit untergebracht wurden. Zudem erzielte sie in den Streitjahren Erträge aus einem sog. Fahrservice. Dieser erfolgte dergestalt, dass die Patienten am Anreisetag von deren Wohnung oder auch direkt von einem Krankenhaus abgeholt wurden und am Abreisetag (ggf. mit Begleitperson) wieder zu ihrer Wohnung gebracht wurden. Für den Fahrservice erhielt die Klägerin Pauschalen von den jeweiligen Kostenträgern.	9

In den Jahren 2015 und 2016 (Beginn 17.08.2015) fand bei der Klägerin aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 29.12.2014, geändert durch Prüfungsanordnungen vom 29.06.2015 und vom 09.12.2015, eine steuerliche Betriebsprüfung (BP) für die Veranlagungszeiträume 2011 bis 2013 statt. Die Schlussbesprechung betreffend die BP der Vorjahre 2008 bis 2010 hatte am 25.07.2013 stattgefunden.

Im BP-Bericht für die Streitjahre vom 20.12.2016, geändert am 09.03.2017, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen: Unter Ziffer 2.2 (Verwaltungskostenumlage) führten die Prüfer aus, dass sich der Anteil der Klägerin im Verhältnis zur Beigeladenen nach einer Vor-BP nach der Verteilung des Umsatzes (1,75) und der Verteilung des Personals (2,0) habe richten sollen. Eine noch stärkere Ausrichtung anhand des eingesetzten Personals bei der GmbH sei nur bei digitaler Zeiterfassung in Aussicht gestellt worden. Der Anteil zwischen der Klägerin und der Beigeladenen sei entgegen dieser Vereinbarung nur nach dem Personalschlüssel berechnet worden. Hinsichtlich dieser beiden Firmen ergebe sich daher eine geänderte Verteilung der Verwaltungskostenumlage, die bei der Klägerin zu einer Gewinnerhöhung von [36 €] für 2011, von [44 €] für 2012 und von [20 €] für 2013 sowie zu entsprechenden Gewinnminderungen (und umsatzsteuerlichen Änderungen) bei der Beigeladenen führe.

Unter Tz. 2.3 (Begleitpersonen) wird ausgeführt, dass die Aufnahme von Begleitpersonen in Krankenhäusern und ähnlichen Einrichtungen als eng verbundener Umsatz nach § 4 Nr. 14 oder Nr. 16 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) umsatzsteuerbefreit sein könne. Voraussetzung sei jedoch, dass sich die Besucher an der Versorgung der Patienten beteiligten und ihre Anwesenheit für die Behandlung oder den Behandlungserfolg medizinisch notwendig oder z.B. bei Kindern bis 14 Jahren und bei Schwerbehinderten medizinisch zweckmäßig sei. Aus den von der Klägerin für den Zeitraum 01.09.2013 bis 31.12.2013 vorgelegten Bescheinigungen gingen die erforderlichen Angaben nicht hervor. Die in den ärztlichen Bescheinigungen verwandten Textbausteine seien für einen Großteil der Begleitpersonen wiederholend und pauschal gehalten. Die Einkünfte aus der Unterbringung und Verpflegung von medizinisch notwendigen Begleitpersonen würden auf 5 % geschätzt.

Bei der Ermittlung der gewerbesteuerpflichtigen Einkünfte seien für die Jahre 2011 und 2012 die zugehörigen Betriebsausgaben mit Pauschalen (entsprechend der Vor-BP) zu berücksichtigen. Änderungen ergäben sich bei den Tagessätzen für die Verpflegung (beantragt bisher 24,00 €, nach BP 7,50 €). Ebenso sei durch die Klägerin eine größere Anzahl von Begleittagen geltend gemacht worden. Für 2013 sei von der Klägerin eine detaillierte Gewinnermittlung vorgelegt worden.

Es waren nach den Ausführungen der BP folgende Änderungen vorzunehmen:

Gewerbestpfl. Einkünfte Begleitpersonen	2011	2012	2013 (abw. Berechnung zu 2011/2012)
Erlöse ([33], [33],[34]) bisher	[32,30 €]	[32,40 €]	
Erlöse ([33]) bisher			[29,20 €]
Stpfl. Anteil lt. Bfa. 21,50 % (brutto) bisher			[6,28 €]

Stpfl. Anteil lt. Bfa. 21,50 % (netto) bisher			[5,56 €] €
Erlöse ([33], [33],[34]) lt. BP	[32,30 €]	[32,40 €]	[35,20 €]
Erlöse ([33], [33],[34]) lt. BP 95 %			[33,44 €]
Hinzuschätzung Erlöse Begleitpers. Ausland lt. BP ab 2013 (95 %)			[3,49 €]
Stpfl. Anteil lt. BP 95 % (netto)			[32,81 €]
Personalkosten (25 % der Erlöse) bisher	[8,10 €]	[8,10 €]	[1,39 €]
Personalkosten (25 % der Erlöse) lt. BP	[8,10 €]	[8,10 €]	[8,20 €]
Verpflegung Essen (24,00 € Tag x [] x [] Begleittage) bisher	[2,40 €]	[2,20 €]	
Verpflegung Essen (7,50 €/Tag x [] x [] Begleittage)	[4,85 €]	[4,70 €]	
Verwaltungskosten (5 % der Erlöse)	[1,70 €]	[1,60 €]	
Verwaltungskosten lt. BP	[1,70 €]	[1,60 €]	
Allgemeine Betriebskosten (5 % der Erlöse)	[1,70 €]	[1,60 €]	
Allgemeine Betriebskosten (5 % der Erlöse) lt. BP	[1,70 €]	[1,60 €]	
Einzelkostenermittlung 0,84 % (Verhältnis Erlöse Patienten zu Nettoerlöse Begleitpersonen) bisher			[2,16 €] €
Einzelkostenermittlung 4,98 % (Verhältnis Erlöse Patienten zu Nettoerlöse Begleitpersonen) lt. BP			[4,24 €]
Summe bisher	[18,40 €]	[18,90 €]	[2,01 €]

Davon 65 % bisher	[11,96 €]	[12,29 €]	
Summe lt. BP	[15,95 €]	[16,40 €]	[20,37 €]
Summe lt. BP (95 %)	[15,15 €]	[15,58 €]	
Abzgl. USt s. Tz. 2.3.2 lt. BP	[2,55 €]	[2,87 €]	[3,18 €]
Gewerbsteuerpflichtige Einkünfte lt. BP	[12,60 €]	[12,66 €]	[17,19 €]

Zudem führten die Prüfer aus, dass die Umsätze durch die Beherbergung der Begleitpersonen zu 95 % als umsatzsteuerpflichtig behandelt würden und diese Mehrsteuern zu Gewinnminderungen in den Streitjahren von [2,55 €] für 2011, [2,87 €] für 2012 und [3,18 €] für 2013 führen würden.

16

Unter Tz. 2.4 (Fahrservice) machten die Prüfer die folgenden Angaben:

17

Wie bereits im Vorprüfungszeitraum 2008 bis 2010 seien auch für den Zeitraum 2011 bis 2013 Umsätze aus einem Patientenfahrservice erzielt worden. In der Schlussbesprechung der Vor-BP habe man sich mangels Aufzeichnungen auf eine pauschale Erhöhung der Umsatzsteuer für die Jahre 2008 bis 2010 um [0,25 €/Jahr] verständigt.

18

Zukünftig hätten jedoch die jeweiligen Umsätze und Gewinne für die Umsatz- und Gewerbesteuerberechnungen genau ermittelt werden sollen. Hierzu seien von den Vor-Prüfern Fahrtenbücher aller Fahrer mit Aufzeichnung aller Patientenfahrten nach A (Kilometer-Angaben und Patientennamen) ab dem Tag der Schlussbesprechung (25.07.2013) gefordert worden. Nur so ließen sich die KFZ-Kosten im Verhältnis der durchgeführten Patientenfahrten zur Gesamtkilometerleistung der eingesetzten Fahrzeuge ermitteln. Auch die geforderte Zeiterfassung der Fahrer würde Aufschluss darüber bringen, inwieweit sie auch für andere Tätigkeiten eingesetzt worden seien.

19

Für das Jahr 2013 sei für den Fahrservice ein Verlust von [7,24 €] ermittelt worden. Ähnlich hohe Verluste seien auch rückwirkend, aber ohne exakte Ermittlungen für die Jahre 2011 und 2012 angesetzt worden. Für X Fahrer (größtenteils geringfügig Beschäftigte) und X Fahrzeuge des Fahrservices seien entsprechende Lohn- und Fahrzeugkosten geltend gemacht worden. Die vom Prüfer der Vor-BP geforderten Unterlagen seien nicht vorgelegt worden. Teilweise seien elektronische Fahrtenbücher der Firma W vorgelegt worden. Durchgehend für drei Jahre seien nur für die beiden Fahrzeuge KENNZEICHEN 1 und KENNZEICHEN 2 die elektronischen Fahrtenbücher vorgelegt worden. Bei den übrigen X Fahrzeugen seien keine ggf. nur geringe bzw. für einzelne Monate Nachweise in Form elektronischer Fahrtenbücher erbracht worden. In den Aufzeichnungen einzelner Fahrzeuge würden Angaben zu den Fahrern fehlen. Werkstattfahrten bzw. Fahrten durch Arbeitnehmer, die nicht zum Fahrservice gehörten, seien aufgezeichnet worden. Angaben zu Patienten bzw. zum Zweck der durchgeführten Fahrten seien nicht gemacht worden. Aus den

20

Aufzeichnungen ergäben sich vereinzelt fehlerhafte Kilometerangaben. Inwieweit alle eingesetzten Fahrer ausschließlich für den Fahrservice Patientenfahrten eingesetzt gewesen seien, lasse sich ohne separate Zeiterfassung nicht aufklären.

Bei der Ermittlung des gewerbesteuerlichen Gewinns für den Fahrservice seien für das Jahr 2011 Betriebsausgaben für zwei, für 2012 für drei und für 2013 für X Fahrzeuge berücksichtigt worden. Hierzu seien die Fahrzeugkosten aufgrund der vorgelegten Gewinnermittlung 2013 durch X Fahrzeuge geteilt und entsprechend in den Prüfungsjahren berücksichtigt worden. Die Personalkosten würden hälftig angesetzt. Dadurch ergäben sich folgende Änderungen:

21

	2011	2012	2013
[] Löhne/Gehälter bisher	[6,53 €]	[6,53 €]	[6,53 €]
Lt. BP (50 %)	[3,27 €]	[3,27 €]	[3,27 €]
[] ges. soz. Aufwendungen bisher	[1,66 €]	[1,66 €]	[1,66 €]
Lt. BP (50 %)	[0,83 €]	[0,83 €]	[0,83 €]
[] KFZ-Steuern bisher	[0,03 €]	[0,03 €]	[0,03 €]
Lt. BP (für X, X und X Fahrzeuge)	[0,01 €]	[0,01 €]	[0,01€]
[....] KFZ-Versicherungen bisher	[0,15 €]	[0,15 €]	[0,15 €]
Lt. BP (für X, X und X Fahrzeuge)	[0,04 €]	[0,05]	[0,07 €]
[] KFZ- Leasingkosten bisher	[3,30 €]	[3,30 €]	[3,30 €]
Lt. BP (für X, X und X Fahrzeuge)	[0,73 €]	[1,10 €]	[1,46 €]
[] KFZ-Reparaturen bisher	[0,84 €]	[0,84 €]	[0,84 €]
Lt. BP (für X, X und X Fahrzeuge)	[0,19 €]	[0,28 €]	[0,39 €]
[] Sonst. KFZ-Kosten bisher	[3,86 €]	[3,86 €]	[3,86 €]
Lt. BP (für X, X und X Fahrzeuge)	[0,86 €]	[1,29 €]	[1,72 €]
Übrige BA blieben wegen Geringfügigkeit ungekürzt	[0,11 €]	[0,11 €]	[0,11 €]
Betriebsausgaben gesamt bisher	[16,48 €]	[16,48 €]	[16,48 €]
Betriebsausgaben gesamt lt. BP	[6,04€]	[6,94 €]	[7,86 €]

22

Betriebsausgaben gesamt weniger lt. BP	[10,44 €]	[9,54 €]	[8,62 €]
Verlust bisher	[7,10 €]	[7,10 €)	[7,24 €]
Gewinn lt. BP	[3,36 €]	[2,45 €]	[1,40 €]
Abzgl. USt s. Tz. 2.4.1 lt. BP	[1,17 €]	[1,00 €]	[0,00 €]
Gewerbsteuerpflichtige Einkünfte lt. BP	[2,19 €]	[1,45 €]	[1,40 €]

Zudem ermittelten die Prüfer Umsatzsteuererhöhungen, die sie als Mehrsteuern in den Streitjahren gewinnmindernd ansetzten, und zwar i.H.v. [1,17 €] € für 2011, [1,00 €] für 2012 und [0,84 €] € für 2013.

23

Am 07.07.2017 ergingen entsprechend geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2011 bis 2013, geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 2011 bis 2013 sowie am 18.07.2013 ein geänderter Bescheid auf den 31.12.2013 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes und geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2011 bis 2013.

24

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, den sie wie folgt begründete: Die GmbH erbringe Dienstleistungen für insgesamt sechs bzw. ab 2013 sieben Gesellschaften der E-Gruppe. Die direkten Kosten würden mit einem Aufschlag von 5 % auf die Gesellschaften umgelegt. Die Verteilung sei dem Grunde nach, der Gesamthöhe nach und hinsichtlich der betroffenen Unternehmen unstrittig. Ausschließlich der Verteilungsschlüssel sei strittig. Die GmbH habe in den Streitjahren die Verwaltungskostenumlage nach dem Personalschlüssel auf die Gesellschaften verteilt. 2005 bis 2007 habe sie die Verwaltungskostenumlage ausschließlich nach dem Umsatzschlüssel verteilt. Die BP für die Jahre 2005 bis 2007 habe erhebliche Zweifel an dem Umsatzschlüssel gehabt und die Verteilung ausschließlich nach dem Personal vorgenommen. Nach eingehender Prüfung habe die GmbH diese Einwendungen für richtig erachtet und seitdem die Verwaltungskostenumlage nach dem Personalschlüssel verteilt. Die BP für die Jahre 2011 bis 2013 habe einen anderen Aufteilungsschlüssel gewählt. Hierbei fließe die Verteilung nach dem Umsatz zu 1,75 und Verteilung nach dem Personal zu 2,0 in einen Gesamtschlüssel ein. Mangels höchstrichterlicher Rechtsprechung zum Verteilungsschlüssel werde auf das BMF-Schreiben vom 30.12.1999 zurückgegriffen. Nach dem BMF-Schreiben liege es im Ermessen des Geschäftsleiters, welchen Schlüssel er wähle, wenn sich mehrere Schlüssel als gleichwertig erweisen würden. Hier seien sie jedoch nicht gleichwertig, weil der Umsatzschlüssel echte Unterschiede nicht berücksichtige. Eine Aufteilung nach dem Umsatz sei nicht sachgerecht, da nicht für alle sechs Gesellschaften dieselben Tätigkeiten übernommen worden seien. Bei der Beigeladenen, die über weniger Betten verfüge als die Klägerin, erfolge die Patientendisposition sowie die Rechnungsschreibung durch das Haus selbst. Für die Klägerin übernehme hingegen die Klägerin diese zeitintensiven Aufgaben. Echte Unterschiede bei dem Umfang der Dienstleistungen könnten sachgerecht daher nur durch die Stunden der einzelnen Mitarbeiter für die verschiedenen Gesellschaften zum Ausdruck kommen. Ab dem 01.01.2017 sei bei der GmbH ein Zeiterfassungssystem eingeführt worden. Jeder Arbeitnehmer erfasse täglich seine Arbeitsstunden getrennt nach den sieben Gesellschaften. Dieses exakte Zeiterfassungssystem bestätige die früheren Aufzeichnungen der Gesellschaft aus den Streitjahren. Dem Einspruchsschreiben war als Anlage die Anlage 2 zur Dienstleistungs- und

25

Kostenumlagevereinbarung für die Jahre 2011 bis 2013 beigefügt, in der die von den jeweiligen Angestellten der GmbH für die einzelnen Gesellschaften Tätigkeiten anteilig aufgeschlüsselt sind. Danach entfiel auf die Klägerin in 2011 und 2012 jeweils 63 % und in 2013 56,08 %. Zudem war eine Übersicht zur Zeiterfassung in 2017 (Stand Juli 2017) beigefügt, wonach auf die Klägerin ein Anteil von 57,87 % entfiel.

Hinsichtlich des Fahrservice trug die Klägerin Folgendes vor: Das Thema Fahrservice sei erstmals durch die BP 2008 bis 2010 aufgegriffen worden. Die Klinik A biete ihren Patienten den Transport direkt vom Krankenhaus oder alternativ von der Wohnung zur Reha-Klinik und zurück an. Diese Patientenfahrten würden mit 0,20 € pro km zusätzlich dem Kostenträger in Rechnung gestellt. Das Einsatzgebiet der Fahrzeuge im Bereich „Fahrservice“ umfasse das gesamte Bundesgebiet. Die in A stationierten Fahrzeuge würden tage- oder stundenweise, also in kleinerem Umfang, auch für Fahrten verwendet, die dem umsatzsteuerfreien Klinikbereich zuzurechnen seien. Hierzu gehörten Laborfahrten, aber auch der Transport von Patienten während des [] -Aufenthalts zur Dialyse oder einem Konsiliararzt. Solche Fahrten (Stadtfahrten) würden nicht separat vergütet und seien in der Tagespauschale des Versorgungsträgers enthalten.

26

Wie mit der BP für die Jahre 2008 bis 2010 vereinbart worden sei, seien ab 2013 die Umsatzerlöse Fahrservice auf einem separaten Konto verbucht und Fahrtenbücher eingeführt worden. 2011 habe es zwei Fahrzeuge mit Fahrtenbüchern gegeben. Jedes Fahrzeug, das durch ein neues Fahrzeug ersetzt worden sei, sei mit einem Fahrtenbuch ausgestattet worden. Mangels getrennter Erfassung habe die BP für die Jahre 2011 und 2012 Umsatzerlöse für Fahrservice in derselben Höhe wie 2013 geschätzt. Auf den Rechnungen an die Versorgungsträger seien die Erlöse Fahrservice aber separat ausgewiesen. Diese würden nunmehr vorgelegt und seien zugrunde zu legen.

27

Die Klägerin biete den Transport direkt im Anschluss eines Krankenhausaufenthaltes von dem Krankenhaus zur []-Klinik an. Durch dieses Angebot steige die Chance, dass das Krankenhaus bei dem Patienten die [] Klinik A für die Anschluss-Reha empfehle. Konsequenz sei aber auch, dass die Klägerin sich dabei an die Vorgaben des Krankenhauses halten müsse. Bei durchschnittlich 24 Transportfahrten pro Tag, die sich grundsätzlich auf das gesamte Bundesgebiet erstrecken würden, sei die Annahme der Betriebsprüfung, der Fahrservice könne mit zwei oder auch vier Fahrzeugen bewerkstelligt werden, vor diesem Hintergrund völlig unrealistisch. Hinzu komme, dass die Auslastung der Fahrzeuge nicht an allen Tagen dieselbe sei, jedoch eine 100%-ige Servicebereitschaft aufrecht erhalten werden müsse, was es zwangsläufig mit sich bringe, dass Fahrzeuge nicht ständig im Einsatz seien. Für einen Zeitraum von drei Monaten (August, September und Oktober 2016) seien die Fahrtenbücher der X Fahrzeuge des Fahrservices mit den An- und Abreiselisten der Patienten verknüpft worden. Danach entfalle auf den Fahrservice ein Anteil von 91,77%.

28

Hinsichtlich der Begleitpersonen führt die Klägerin Folgendes aus: Ihre E6-Klinik verfüge über X Betten. Bei rd. 100.000 Übernachtungen im Jahr entfielen etwa 10.000 Übernachtungen auf Begleitpersonen und etwa 90.000 auf Patienten. Aufgrund der Durchführung der Vor-BP für die Jahre 2008 bis 2010 im Jahre 2013 sei die Beurteilung der Begleitung durch die Ärzte konsequent eingeführt worden. Soweit die Ärzte die Begleitperson für notwendig erachten würden, hätten sie eine Bescheinigung namentlich auf die Begleitperson ausgestellt. Rund 70% der Begleitpersonen versorgten Patienten, die ihre Grundversorgung nicht allein sicherstellen könnten. Ein geringerer Anteil betreffe Patienten, die aus anderen Gründen rund um die Uhr quasi für jede Bewegung Unterstützung benötigten, etwa nach schwerwiegenden

29

orthopädischen Eingriffen. Bei Auswertung der ärztlichen Bescheinigungen habe sich für 2013 gezeigt, dass 78,5% der Begleitpersonen medizinisch notwendig seien. Dieser Anteil sei repräsentativ für alle Jahre. Nach dem BMF-Schreiben vom 09.11.1999 (IV D 2 - S 7172 - 30/99) werde es für die umsatzsteuerliche Behandlung i.S.d. § 4 Nr. 16 UStG als ausreichend angesehen, wenn die medizinische Notwendigkeit einer Begleitperson in []-Kliniken durch die Bestätigung des behandelnden Arztes nachgewiesen werde. Daran sei die Finanzverwaltung gebunden. Während die Vor-BP ca. 50% der Erlöse als Kosten für Verpflegung, Verwaltung und für den allgemeinen Betrieb angesetzt habe, werde der nunmehr von der BP gewählten Methode der Ermittlung der Kosten, die im Zusammenhang mit den medizinisch nicht notwendigen Begleitpersonen stünden, widersprochen. Die BP arbeite mit der Annahme, dass Begleitpersonen nicht zur Abnutzung der Immobilie und aller Einrichtungsgegenstände beitrügen. Dies widerspreche der Lebenserfahrung. Jeder Mensch, Patient oder Begleitpersonen, trage zur Abnutzung und zum Verschleiß der Immobilie und der Einrichtungsgegenstände in gleichem Maße bei. Die BP habe nur Einzelkosten berücksichtigt, es könne aber nur eine Vollkostenrechnung sachgerecht sein. Da die Personalkosten nicht getrennt verbucht würden, werde die bisherige Berücksichtigung von 25 % der Erlöse für die Berechnung übernommen. Alle übrigen Kosten würden nicht wie bisher nach dem Umsatz, sondern nach Tagen aufgeteilt. Patienten und Begleitpersonen nutzten gleichermaßen Küche, Restaurant, Gästezimmer, Aufenthalts- und Verbindungsräume. Ca. 90% der Aufwendungen entfielen auf Patienten, die verbleibenden 10% seien auf medizinisch notwendige und medizinisch nicht notwendige Begleitpersonen aufzuteilen.

Mit Schreiben vom 31.08.2018 nahm der Beklagte hierzu wie folgt Stellung: Der Verteilungsschlüssel für die Aufwendungen bei der GmbH sei in den Vorprüfungen jeweils ein wichtiger Besprechungspunkt gewesen. Für die Jahre 2008 bis 2010 sei der Aufteilungsmaßstab mit den damaligen Beratern der Klägerin einvernehmlich erarbeitet worden. Die damaligen Betriebsprüfer hätten bei Vorlage einer künftigen digitalen Zeiterfassung einen anderweitigen Aufteilungsmaßstab ab Einführung in Aussicht gestellt. Für den Prüfungszeitraum seien entsprechende digitale Aufzeichnungen aber nicht vorgelegt worden. Mangels Vorlage von Aufzeichnungen eines digitalen und unabänderbaren Zeiterfassungssystems sei ein anderweitiger Aufteilungsmaßstab steuerlich nicht anzuerkennen. Die betriebliche Veranlassung bei Leistungen zwischen Gesellschaften sei auf Grund eines Fremdvergleichs zu prüfen. Vorliegend handele es sich um Schwestergesellschaften, womit der natürliche Interessengegensatz fehle und die Gefahr von Gewinn- und Verlustverlagerungen bestehe. Der von den Schwestergesellschaften gewählte Verteilungsmodus für die Kostenumlage sei objektivrechtlich nicht nachvollziehbar und damit nicht justiziabel.

30

Hinsichtlich des Fahrservice führte er aus, dass von den Prüfern der Vor-BP für die Zukunft Fahrtenbücher aller Fahrer mit Aufzeichnung aller Patientenfahrten nach A (Kilometer-Angaben, Patientennamen und Namen der sonstigen Mitfahrer) gefordert worden seien. Die entsprechenden Aufzeichnungen seien für den Prüfungszeitraum 2011 bis 2013 nur teilweise und insoweit mit Fehlern behaftet vorgelegt worden. Mangels hinreichender Aufzeichnungen habe der Beklagte die entsprechenden Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Der gewählte Schätzungsmaßstab der BP erscheine sachgerecht.

31

Aufgrund der nachgereichten Unterlagen zu den Einnahmen von den Kostenträgern für den Fahrservice könne die Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage für die Jahre 2011 und 2012 allerdings angepasst werden (2011: [6,36 €] und 2012: [6,06 €]). Somit ergebe sich eine Umsatzsteuererminderung i.H.v. [0,55 €] für 2011 und [0,61 €] € für 2012 sowie eine entsprechende Gewinnerhöhung.

32

Hinsichtlich der Begleitpersonen führte der Beklagte aus, dass bereits in der Vor-BP mangels 34
medizinischer Notwendigkeit 65 % der Begleitpersonenumsätze pauschal der Umsatzsteuer
unterworfen worden seien und für Gewerbesteuerzwecke ebenfalls ein Pauschalansatz
erfolgt sei. Die von der Klägerin vorgelegten Bescheinigungen seien zu beanstanden. Die
Begründungen seien allgemein gehalten und ließen einen Einzelfallbezug nicht erkennen,
entsprechend der Erkrankungsart seien dieselben Textbausteine verwendet worden. Es
würden Angaben zum Zeitpunkt und Dauer der Behandlungen der Patienten und zur
Unterstützung durch die Begleitpersonen fehlen. Zum Teil seien für mehrere
Familienmitglieder des betreffenden Patienten Bescheinigungen mit derselben Begründung
ausgestellt worden. Es seien Bescheinigungen mit unterschiedlichen Ärzteunterschriften aber
gleichem Arztstempel oder mit unleserlichen Unterschriften ohne Arztstempel versehen
gewesen. Die von der Klägerin vorgelegten Bescheinigungen genügten den gestellten
Anforderungen bereits in formeller Hinsicht nicht. Im Schätzungswege werde daher davon
ausgegangen, dass in 5% der Begleitpersonenumsätze die medizinisch zweckmäßige
Unterbringung und Verpflegung der Begleitpersonen gegeben sei.

Die Ermittlung der Betriebsausgaben könne mangels direkter Zuordnung ebenfalls nur im 35
Schätzungswege erfolgen. Da die aus der Unterbringung der Begleitpersonen resultierenden
Einnahmen im Wesentlichen dazu bestimmt seien, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen zu
verschaffen und eine höhere Auslastung des Klinikums zu gewährleisten, führe die
beantragte Vollkostenrechnung (abzüglich der medizinischen Komponenten) zum falschen
Ergebnis. Zu ermitteln seien Betriebsausgaben, die ursächlich seien bzw. zusätzlich auf die
Unterbringung und Verpflegung der Begleitpersonen entfallen würden. Insbesondere bei
einer Unterbringung im Doppelzimmer fielen lediglich zusätzliche Wasserkosten,
Lebensmittelkosten, Reinigungskosten, Kurtaxen an. Die übrigen Kosten seien ursächlich
durch die Patientenunterbringung und den Klinikbetrieb veranlasst.

Mit Datum vom 03.12.2018 (für 2011), 13.12.2018 (für 2012) bzw. 16.01.2019 (für 2013) 36
ergingen geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von
Besteuerungsgrundlagen. Zudem ergingen am 13.12.2018 geänderte Bescheide für 2011
und 2012 über den Gewerbesteuermessbetrag und am 12.12.2018 geänderte
Umsatzsteuerbescheide für 2011 und 2012.

Mit Einspruchsentscheidungen vom 20.02.2019, in denen der Beklagte auf die 37
Stellungnahme vom 31.08.2018 Bezug nahm, wurden sämtliche Einsprüche als unbegründet
zurückgewiesen.

Die Klägerin hat daraufhin wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von 38
Besteuerungsgrundlagen für 2011 bis 2013, Umsatzsteuer für 2011 bis 2013,
Gewerbesteuermessbetrag für 2011 bis 2013 und der gesonderten Feststellung des
vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 Klage erhoben.

Mit Beschluss vom 27.10.2020 hat der Senat die Klage wegen Umsatzsteuer 2011 bis 2013 39
zur gesonderten Verhandlung und Entscheidung abgetrennt und an den zuständigen
Umsatzsteuersenat abgegeben (dortiges Aktenzeichen 15 K 3022/20 U).

Zur Begründung der Klage trägt die Klägerin zur Verwaltungskostenumlage im Wesentlichen 40
Folgendes vor: Die GmbH übernehme für die einzelnen operativen Gesellschaften
verschiedene Dienstleistungen der kaufmännischen Verwaltung wie Patientendisposition,
Fakturierung, Marketing, Vertrieb, IT-Technik, Qualitäts- Management, Personal- und

Rechnungswesen. Die ihr durch die Leistungserbringung entstehenden Aufwendungen würden auf die einzelnen Gruppenunternehmen umgelegt. Allerdings würden diese Dienstleistungen von den einzelnen Gruppenunternehmen in unterschiedlichem Maße in Anspruch genommen. So greife die Klägerin auf die Leistungen der Servicegesellschaft etwa im Bereich Patientendisposition vollumfänglich zurück, wohingegen die Beigeladene, ihre Patientendisposition völlig autonom regele. Der Verteilungsschlüssel wirke sich zum einen unmittelbar auf den Gewinn der Klägerin aus. Er sei aber auch aufgrund des umsatzsteuerlichen Organschaftsverhältnisses von steuerlichem Interesse, in das andere Unternehmen der Gruppe nicht einbezogen seien.

Die Kostenverteilung erfolge ausschließlich auf der Grundlage des Personaleinsatzes der Mitarbeiter der Servicegesellschaft für die jeweiligen Gruppenunternehmen. Die Außenumsätze der einzelnen Unternehmen flössen dabei nicht in den Verteilungsschlüssel ein. Seit 2017 würden die Mitarbeiter der GmbH, die die Serviceleistungen erbringen, diese für die einzelnen Gruppenunternehmen erfassen. Diese würden die Einschätzungen der kaufmännischen Leitung für die Vorjahre bestätigen. Die angewandte Kostenaufteilung nach Maßgabe des Personaleinsatzes der Servicegesellschaft für die einzelnen Gruppenunternehmen sei im vorliegenden Fall der sachgerechteste Aufteilungsschlüssel. Denn die von der Servicegesellschaft erbrachten Leistungen bestünden im Wesentlichen im Einsatz ihrer eigenen Mitarbeiter. Die von der BP geforderte Berücksichtigung der Umsätze der einzelnen Gruppenunternehmen führe dagegen zu völlig willkürlichen Ergebnissen. Denn aus den Außenumsätzen der einzelnen Gruppenunternehmen könne nicht auf den Umfang der in Anspruch genommenen Leistungen der Servicegesellschaft geschlossen werden. Außerdem greife auch der Beklagte mit auf den Personaleinsatz zurück, obwohl er dessen Berücksichtigung eigentlich verwerfe.

41

Hinsichtlich des Streitpunktes „Begleitpersonen“ trägt die Klägerin Folgendes vor: Der Beklagte berufe sich auf das BFH-Urteil vom 16.12.2015 XI R 52/13 (BStBl II 2023, 412). Diese Entscheidung stütze die Ansicht des Beklagten aber nicht, weil es dort um einen Sachverhalt gehe, bei dem die medizinische Notwendigkeit der Begleitpersonen unstreitig nicht gegeben gewesen sei.

42

Die Mehrzahl der in der E6-Klinik aufgenommenen Patienten seien Opfer von schwerwiegenden [] [] Erkrankungen. Der Behandlung in der E6-Klinik sei in der Regel eine einschneidende Operation im Heimatkrankenhaus vorausgegangen: Operationen von [] [] Erkrankungen und [] [] Erkrankungen der [], der [] [], der [] und/ oder der [] []. Die Patienten seien anschließend außerstande, ihre Grundversorgung aus eigener Kraft sicherzustellen. Hierzu gehöre u.a. der Umgang mit einem [] [], [] [] und weiteren Hilfsmitteln. Da die hier erforderliche Unterstützung nicht rund um die Uhr von den Pflegekräften sichergestellt werden könne, sei die Anwesenheit einer Begleitperson dringend geboten. Dazu komme der [] []prozess, in den die Begleitperson maßgeblich eingebunden sei. Die Klägerin könne die von ihr erbrachten Rehabilitationsleistungen ohne die Begleitpersonen in den genannten Fällen nicht auf demselben Niveau und mit der gleichen Qualität erbringen. Ohne die Begleitpersonen könne das Rehabilitationsziel in den genannten Fällen nicht vollständig erreicht werden. Die medizinische Notwendigkeit sei damit gegeben. In einigen Fällen sei die Begleitperson sogar Voraussetzung, um als Patient aufgenommen werden zu können.

43

Seit September 2013 (nach der Vor-PB) werde die entsprechende Beurteilung der einzelnen Begleitpersonen als medizinisch notwendig bzw. nicht notwendig im betriebsinternen Krankenhausinformationssystem (KIS) erfasst. Für die Jahre 2013-2016 ergebe sich daraus

44

für die medizinische Notwendigkeit der Begleitpersonen, gemessen an der Anzahl der gesamten Übernachtungen, ein Anteil von 78,50 % in 2013, 84,95 % in 2014, 79,64 % in 2015 und 79,63 % in 2016. Es sei vor diesem Hintergrund angemessen, die für das Jahr 2013 ermittelte Quote von 78,50 % für alle Streitjahre zugrunde zu legen. Nach den seit 2013 erfassten Daten sei auszuschließen, dass diese Quote in den Jahren 2011 und 2012 (wesentlich) unterschritten worden sei. Die betriebliche Tätigkeit und der Patientenkreis der E6-Klinik hätten sich strukturell nicht verändert.

Die Ansicht des Beklagten, dass die Gemeinkosten auch dann angefallen wären, wenn die Klägerin in ihrer Klinik keine Begleitpersonen aufnehmen würde, rechtfertige die Nichtberücksichtigung dieser Aufwendungen nicht. Es liege im Wesen von Gemeinkosten, dass sie unabhängig von Art und Umfang der jeweils erbrachten Leistungen entstünden. Auch sei die pauschale Annahme, die Selbstkosten für Vollverpflegung (drei Mahlzeiten täglich) könnten mit 7,50 € pro Tag angesetzt werden, ersichtlich unzutreffend. 45

Hinsichtlich des Streitpunktes Fahrservice trägt die Klägerin ergänzend vor, dass sie für den angebotenen Fahrservice eine Reihe von Fahrzeugen benötige, die nach Bauart und Ausstattung für diesen Zweck geeignet sind. Da ihr Geschäftsmodell wesentlich auch auf diesem Fahrservice beruhe, müssten die Fahrzeuge zudem in einer Anzahl vorgehalten werden, die es gewährleiste, dass der angebotene Service lückenlos erbracht werden könne. Es wäre geradezu geschäftsschädigend, wenn sie im Einzelfall einräumen müsste, den angebotenen Service mangels ausreichender Anzahl an Fahrzeugen nicht so wie versprochen erbringen zu können. Hinzu komme, dass die Bildung von Reiserouten, bei denen mehrere Patienten an verschiedenen Punkten aufgenommen werden, um die Fahrgastkapazitäten der Fahrzeuge besser auszulasten, häufig nicht möglich sei. Es sei nicht möglich, allein von der Kilometerleistung auf die Zahl der benötigten Fahrzeuge zu schließen. Der Annahme des Beklagten, dass der ganz überwiegende Teil der Fahrzeuge dem allgemeinen Klinikbetrieb diene, werde auch aufgrund der Art und Ausstattung der Fahrzeuge widersprochen. Bei den Fahrzeugen handle es sich um überdurchschnittlich geräumige, 7-sitzige Fahrzeuge, wie sie gerade für längere Transportfahrten geeignet seien. Für die Bedürfnisse des normalen Klinikbetriebs würde man eher auf durchschnittliche Pkw zurückgreifen. 46

Die Klägerin beantragt, 47

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 03.12.2018 für 2011, vom 13.12.2018 für 2012 und vom 16.01.2019 für 2013 jeweils in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2019, - vorbehaltlich der Berücksichtigung der Umsatzsteuerminderung als zusätzliche Betriebsausgabe im Erfolgsfall - dahingehend zu ändern, dass der Gewinn für 2011 um [5,84 €], der Gewinn für 2012 um [8,18 €] und der Gewinn für 2013 um [1,02 €] gemindert wird; 48

die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2011 und 2012 vom 13.12.2018, den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2013 vom 07.07.2017, sämtliche Bescheide in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2019, dahingehend zu ändern, dass der Gewerbeertrag für 2011 um [18,66 €], für 2012 um [18,02 €] und für 2013 um [22,87 €] gemindert wird; 49

den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 vom 18.07.2017 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2019 entsprechend zu ändern. 50

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

52

Der Beklagte verweist auf sein Schreiben vom 31.08.2018 und trägt ergänzend vor, dass der Gegenbeweis der höheren Sachgerechtigkeit des vorigen Schlüssels für die Verteilung der Verwaltungskostenumlage nicht von ihm zu erbringen sei. Dieser sei im Rahmen der Vor-BP als sachgerechtester Schlüssel evaluiert und beidseitig gewählt worden. Vielmehr obliege es der Klägerin darzulegen, dass der nunmehr begehrte Schlüssel sachgerechter sei sowie diesen neuen Aufteilungsmaßstab nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Hierfür seien die bisher dargebrachten Aufzeichnungen untauglich.

53

Hinsichtlich des Fahrservices trägt er vor, dass die Beweislast in der Sphäre der Klägerin liege. Die geltend gemachten Gewinnminderungen würden auf nur teilweise ab 2013 vorliegenden und durch die BP nicht für ordnungsgemäß befundenen Fahrtenbüchern, dem Nutzungssatz des Jahres 2016 sowie, da für 2011 und 2012 keine Einzelaufzeichnungen geführt worden seien, anhand des Jahres 2013 kalkulierter Kosten beruhen. Zudem seien die als zu vernachlässigende Sammelfahrten dargestellten Reiserouten keine reine Ausnahmeerscheinung.

54

Auch bezüglich der Begleitpersonen lägen für die Jahre 2011 sowie 2012 keine Nachweise in Form der ärztlichen Bescheinigungen vor. Darüber hinaus werde auf die mangelnde Aussagefähigkeit der ab 2013 erteilten Blankobescheinigungen und deren handwerkliche Fehler verwiesen.

55

Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt und sich zur Sache nicht eingelassen.

56

Mit Beschluss vom 18.07.2023 ist das Verfahren wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2011 bis 2013 unter dem Aktenzeichen 12 K 1488/23 F abgetrennt worden.

57

Der Senat hat am 15.11.2024 mündlich verhandelt. In der mündlichen Verhandlung sind die Verfahren 12 K 817/19 G, F und 12 K 1488/23 F im Einverständnis der Beteiligten zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung verbunden worden. Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen.

58

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakten 12 K 817/19 G, F und 12 K 1488/23 F und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen.

59

Entscheidungsgründe:

60

Die Klage ist zum Teil begründet.

61

A. Die streitgegenständlichen Feststellungen des Gesamthandgewinns der Klägerin in den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, jeweils in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2019, sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), als darin der Gewinn für 2011 um [5,84 €] €, der Gewinn für 2012 um [8,18 €] und der Gewinn für 2013 um [1,02 €] zu hoch festgestellt wurde (dazu B.). Die für die Streitjahre festgesetzten Gewerbesteuerermessbeträge, jeweils in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2019, sind insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, als der zugrundeliegende gewerbesteuerpflichtige Gewinn für 2011

62

um [7,66 €], für 2012 um [7,55 €] und für 2013 um [12,48 €] zu hoch angesetzt wurde (dazu C.). Darüber hinaus greifen die Beanstandungen der Klägerin nicht durch, insbesondere ist die Aufhebung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 rechtmäßig (dazu D.).

B. Im Rahmen der gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin ist der Gesamthandsgewinn per Saldo für 2011 um [5,84 €], für 2012 um [8,18 €] und für 2013 um [1,02 €] zu hoch festgestellt worden, weil einerseits die „Verwaltungskostenumlage“ i.H.v. 36 € in 2011, i.H.v. [44 €] in 2012 und i.H.v. [20 €] in 2013 zu Unrecht nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden ist (dazu I.). Der Klägerin sind aber im Zuge dessen andererseits i.H.v. [3,45 €] € für 2011, [3,25 €] für 2012 und [4,02 €] für 2013 Mehrsteuern aus der Betriebsprüfung als Betriebsausgaben anerkannt worden, die nicht in den Streitjahren zu berücksichtigen sind (dazu II.) und die daher als Rechtsfehler zugunsten der Klägerin im Rahmen einer Saldierung unter Beachtung des Verböserungsverbots zu berücksichtigen waren. 63

I. Die Kürzung der Betriebsausgaben aus der „Verwaltungskostenumlage“ ist zu Unrecht erfolgt. 64

1. Gem. § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind betrieblich veranlasste Aufwendungen als Betriebsausgaben abzuziehen. Betriebsausgaben einer Personengesellschaft sind die Ausgaben, die durch den Betrieb dieser Gesellschaft oder - als Sonderbetriebsausgaben - durch die Beteiligung der Gesellschafter an der Personengesellschaft veranlasst sind (z.B. BFH, Urteil vom 29.07.2015 IV R 16/12). 65

Grundsätzlich sind bei gegenseitigen Verträgen die zivilrechtlichen Vereinbarungen auch für Zwecke der Besteuerung maßgebend, da der natürliche Interessengegensatz der Vertragspartner im Allgemeinen die Vermutung begründet, dass Ausgaben, die auf einem gegenseitigen Vertrag - hier mit unternehmerischem oder betrieblichem Bezug - beruhen, auch i.S. des § 4 Abs. 4 EStG durch den Betrieb veranlasst sind. Fehlt es allerdings an einem solchen Interessengegensatz, so bedarf es einer – am Maßstab des Fremdvergleichs ausgerichteten – Überprüfung, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich auf dem schuldrechtlich Vereinbarten beruhen und damit durch den Betrieb veranlasst sind, oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden. Eine derartige Überprüfung, die zu berücksichtigen hat, ob die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam, klar und eindeutig sind, ihrem Inhalt nach dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen und auch tatsächlich durchgeführt werden, ist bei nahestehenden Personen, insbesondere auch bei Geschäftsbeziehungen zwischen einer Personengesellschaft und einer Kapitalgesellschaft mit (teil-)identischem Gesellschafterkreis, vorzunehmen (z.B. BFH-Urteile vom 29.07.2015 IV R 16/12 und vom 06.03.2003 IV R 21/01). 66

2. Von den Grundsätzen der Fremdvergleichsprüfung ist hier zwar im Grundsatz zutreffend auch der Beklagte ausgegangen. Seine hieraus gezogene Schlussfolgerung, der Betriebsausgabenabzug sei zu korrigieren, hält einer Überprüfung allerdings nicht stand. 67

Vorliegend haben die Klägerin und die GmbH die Vergütung für die tatsächlich von der GmbH gegenüber der Klägerin erbrachten Dienstleistungen – bilateral – durch die Dienstleistungs- und Kostenumlagevereinbarung vom 02.01.2004 in der Fassung vom 19.11.2010 geregelt. Dass dies dem Grunde nach zulässig ist, ist zwischen den Beteiligten nicht kontrovers und entspricht im Ausgangspunkt auch der steuergerichtlichen Rechtsprechung (vgl. z.B. Finanzgericht [FG] Hamburg, Urteil vom 17.03.2021 2 K 172/18 m.w.N.; vgl. auch Rengers in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 8 KStG Rn 842 ff.). Der Beklagte (bzw. die BP) hat 68

im Streitfall auch nicht beanstandet, dass der Vertrag nicht im Voraus geschlossen oder vereinbarungsgemäß durchgeführt worden wäre, wofür auch der Senat keine Anhaltspunkte hat, sondern, dass der angewendete Verteilungsschlüssel fremdunüblich sei. Der Beklagte geht insoweit davon aus, dass die sog. Verwaltungskostenumlage sachgerecht nur durch eine Kombination aus Personalaufwand und Umsatzverhältnissen zwischen den (nachfragenden) Konzerngesellschaften abgebildet werden könne, wie es offenbar Ergebnis einer Vor-BP war. Dem kann sich der Senat unter Berücksichtigung der eingangs dargelegten Grundsätze nicht anschließen.

Ungeachtet dessen, dass der Steuerpflichtige nicht zwingend überhaupt eine „Methode“ zur Ermittlung des Entgelts verwenden muss (vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2001 I R 103/00, BStBl II 2004, 171), hält der Senat die zwischen der Klägerin und der GmbH zivilrechtlich (wirksam) vereinbarte Berechnungsweise, nämlich die Verteilung der – nach direkter Zurechnung – verbleibenden Kosten zuzüglich eines Aufschlags von 5 % nach Maßgabe des Kostenanteils des Dienstleistungsempfängers an den Gesamtkosten auf Basis des Personaleinsatzes, aus der Sicht ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter für eine grundsätzlich fremdübliche Vergütungsstruktur im bilateralen Verhältnis zwischen einem Dienstleister und dem Empfänger der hier in Rede stehenden Dienstleistungen (vgl. zur Ermittlung eines fremdüblichen Entgelts anhand der Personalaufwendungen i.R. einer verdeckten Gewinnausschüttung z.B. auch BFH-Urteil vom 23.06.1993 I R 72/92, BStBl II 1993, 801). Dies widerspricht im Übrigen auch nicht den Erwägungen in dem von den Beteiligten zitierten BMF-Schreiben vom 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122, in dem davon ausgegangen wird, dass der Umlagebetrag anhand des betriebswirtschaftlichen Nutzens zu ermitteln ist und in diesem Rahmen im Ermessen des Geschäftsleiters steht. Die Berechnungsmethode auf der Grundlage der angefallenen Kosten trägt dem Rechnung. Die vom Beklagten verfochtene Einbeziehung der Außenumsätze der Dienstleistungsempfänger würde diesem Ziel nicht erkennbar besser Rechnung tragen. Es erscheint dem Senat im Übrigen bereits zweifelhaft, ob die Außenumsätze einem fremden Leistungserbringer überhaupt bekannt sein können bzw. vom Leistungsempfänger offengelegt würden. Ohne dass es entscheidend darauf ankäme, ist für den Senat auch nicht ersichtlich geworden, dass im Streitfall überhaupt eine (Pool-)Abrede im Sinne eines Aufwands- oder Nachfragepools (Innengesellschaft i.S.d. BMF-Schreiben vom 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122) zwischen sämtlichen Dienstleistungsempfängern im Konzern abgeschlossen worden wäre, bei denen sich die Frage der Schlüsselung auf dieser Ebene stellen würde. Soweit der Beklagte ferner annimmt, der vereinbarte Gewinnaufschlag widerspreche dem Fremdvergleich und dem zitierten BMF-Schreiben, trifft das nicht zu. Der Senat hält dafür, dass gerade ein Verzicht auf einen Gewinnzuschlag als fremdunüblich anzusehen wäre. Ein fremder Dritte würde am Markt zu Selbstkosten keine solchen Leistungen anbieten (können). Ohne dass es darauf ankäme, entspricht dies selbst dem – zwischenzeitlich im Übrigen aufgehobenen – BMF-Schreiben (vgl. dort Tz. 2.7), das zudem auf die Kostenaufschlagsmethode verweist. Die Höhe des Gewinnzuschlags für sich besehen hat der Beklagte nicht beanstandet; auch der Senat sieht hierzu keinen Anlass.

Abgesehen von alledem könnte aber selbst bei einer Gleichwertigkeit oder sogar einer Vorzugswürdigkeit der vom Beklagten verfochtenen, anderweitigen Berechnungsmethode nicht die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die im Streitfall (tatsächlich) zugrunde gelegten, der Klägerin von der GmbH in Rechnung gestellten Entgelte die Bandbreite der fremdüblichen Preise verlassen hätte. Vielmehr hätte es der BP bzw. dem Beklagten oblegen, Umstände festzustellen, die erkennen lassen, dass die zwischen der Klägerin und der GmbH vereinbarten und abgerechneten Vergütungen diese Bandbreite verlassen haben (vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2001 I R 103/00, BStBl II 2004, 171). Derartiges ist nicht erfolgt,

aus den vorgelegten Akten nicht ersichtlich und drängt sich angesichts der nachvollziehbaren Berechnungsweise im in Rede stehenden Vertrag auch nicht auf.

Auch der für den Beklagten im Kern maßgebliche Einwand, dass die Entgeltermittlung (nur) aufgrund des Personaleinsatzes manipulierbar sei, kann gegen die Fremdüblichkeit der Vereinbarung nicht mit Erfolg eingewandt werden. Abgesehen davon, dass auch der Beklagte bei dem von ihm angewendeten gemischten Schlüssel letztlich maßgeblich auf die Personalaufwendungen (der GmbH) zurückgreifen will, darf nicht verkannt werden, dass auch bei der Inanspruchnahme fremder Dienstleister, der dort eingesetzte Personalaufwand nicht bis ins Letzte nachvollzogen bzw. nachgeprüft werden kann. Auf abstrakter Ebene ließe sich dieser Einwand im Übrigen jeder Ermittlung aufgrund der (modifizierten) Kostenaufschlagsmethode entgegenhalten, die aber grundsätzlich anerkannt ist (vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2001 I R 103/00, BStBl II 2004, 171). Angesichts dessen ist es nicht überzeugend, wenn der Beklagte vorliegend – wie das FG Berlin-Brandenburg im Urteil vom 09.09.2008 6 K 2463/03 B [zur Ermittlung im Wege der einvernehmlichen Schätzung] – von einer „unbestimmten Festlegung des Berechnungsmodus“ bzw. einem „objektivrechtlich nicht nachvollziehbaren und damit von vornherein nicht justiziablen Verteilungsmodus“, auf den sich ein Außenstehender nicht eingelassen hätte, ausgeht. Die aufgeworfene Problematik betrifft bei Licht besehen allenfalls die Anwendung einer solchen Vereinbarung im Konkreten, zu der die Klägerin substantiiert vorgetragen hat. Insoweit hat der Beklagte, der die diesbezüglichen Daten für seine Berechnungen selbst zugrunde gelegt hat, indessen keinen Anhaltspunkt dafür gefunden bzw. vorgetragen, dass auf der Ebene der GmbH tatsächlich eine solche Manipulation erfolgt wäre.

II. Die zuvor genannten Minderungen der gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Klägerin sind jedoch ihrerseits saldierend um die von dem Beklagten vorgenommenen Minderungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Wege der Berücksichtigung von Umsatzsteuerrückstellungen aufgrund der Änderung der Umsatzsteuer betreffend den Fahrservice und die Begleitpersonen i.H.v. [3,45 €] für 2011, [3,25 €] für 2012 und [4,02 €] für 2013 zu mindern, weil diese (zugunsten der Klägerin) zu Unrecht bereits in den Streitjahren erfolgt sind.

1. Nach § 5 Abs. 1 Satz 1, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG hat die Klägerin das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) auszuweisen ist. Die handelsrechtlichen GoB ergeben sich vornehmlich aus den für alle Kaufleute geltenden Vorschriften der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuches (HGB). Dabei sind die steuerrechtlichen Vorschriften über die Bewertung von Wirtschaftsgütern zu befolgen (§ 5 Abs. 6 EStG); sie gehen insoweit den handelsrechtlichen GoB vor.

2. Gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden. Voraussetzung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist nach ständiger Rechtsprechung des BFH entweder das Bestehen einer dem Betrage nach ungewissen, dem Grunde nach aber bestehenden Verbindlichkeit oder die hinreichende Wahrscheinlichkeit des künftigen Entstehens einer – ggf. zugleich auch ihrer Höhe nach noch ungewissen – Verbindlichkeit (vgl. BFH-Urteil vom 27.01.2010 I R 103/08, BStBl II 2010, 614). Diese Voraussetzungen sind im Einzelfall auf der Grundlage objektiver, am Bilanzstichtag vorliegender Tatsachen aus der Sicht eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns zu beurteilen (BFH-Urteil vom 30.01.2002 I R 68/00, BStBl II 2002, 688). Der Kaufmann muss darüber hinaus ernsthaft mit seiner Inanspruchnahme rechnen müssen (vgl. BFH-Urteil vom 19.10.1993 VIII R 14/92, BStBl II 1993, 891; BFH-

Beschluss vom 16.12.2009 I R 43/08, BStBl II 2012, 688). Hierbei können wertaufhellende Umstände bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Bilanz im ordnungsgemäßen Geschäftsgang aufzustellen gewesen wäre, berücksichtigt werden (vgl. BFH vom 22.08.2012 X R 23/10, BStBl II 2013, 76).

Für die Rückstellungsbildung reicht es nicht aus, dass nach allgemeiner Erfahrung im Anschluss an Außen- und Fahndungsprüfungen häufig mit der Festsetzung von Mehrsteuern zu rechnen ist. Eine Rückstellung ist vielmehr erst zu dem Bilanzstichtag zu bilden, zu dem der Steuerpflichtige aufgrund eines hinreichend konkreten Sachverhalts ernsthaft mit einer quantifizierbaren Steuernachforderung rechnen muss, also frühestens dann, wenn der Prüfer eine bestimmte Sachbehandlung beanstandet hat, was in der Rechtsprechung mit dem Begriff der "aufdeckungsorientierten Maßnahme" bezeichnet wird (BFH-Urteile vom 16.02.1996 I R 73/95, BStBl II 1996, 592 und vom 22.08.2012 X R 23/10, BStBl II 2013, 76). 75

Dementsprechend sind nach der Rechtsprechung des Senats (vgl. Urteil vom 20.08.2019 12 K 2903/15 G, F; ebenso FG Münster, Urteil vom 24.06.2021 10 K 2084/18 K,G) Rückstellungen für Steuernachforderungen aus einer Außenprüfung grundsätzlich nicht bereits im Jahr der Steuerentstehung zu bilden, sondern frühestens in dem Jahr, in dem der Prüfer eine bestimmte Sachbehandlung beanstandet hat, und zwar unabhängig davon, ob der Steuernachzahlung eine Steuerhinterziehung zugrunde liegt oder nicht (in diesem Sinne auch Krumm in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG Rn. 2289, m.w.N.; a.A. weiterhin H 4.9 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs [EStH]). 76

3. Unter Heranziehung dieser Grundsätze können für die Streitjahre 2011 bis 2013 die von dem Beklagten angesetzten Rückstellungen für Umsatzsteuernachzahlungen nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden. Denn eine hinreichende Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Klägerin wegen der Umsatzsteuerforderungen war frühestens mit Beginn der Außenprüfung in 2015 und damit nach den entscheidungserheblichen Bilanzstichtagen, dem 31.12.2011, dem 31.12.2012 und dem 31.12.2013 gegeben. Denn frühestens mit Beginn der Außenprüfung am 17.08.2015 (und mithin auch nach dem Ende des Wertaufhellungszeitraums, vgl. dazu BFH-Beschluss vom 12.12.2012 I B 27/12) hatte der Beklagte hinreichende Erkenntnisse für die umsatzsteuerliche Behandlung der Umsätze aus dem Fahrservice und der Umsätze mit den Begleitpersonen. Vorher musste die Klägerin nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme rechnen. 77

C. Die Klägerin ist als Betreiberin einer []-Klinik/[]klinik (Krankenhaus) – zwischen den Beteiligten unstreitig – grundsätzlich nach § 3 Nr. 20 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) von der Gewerbesteuer befreit. Der Beklagte hat allerdings die Reichweite der Steuerbefreiung hinsichtlich des Fahrservice und der Begleitpersonen unzutreffend bestimmt, sodass der den Gewerbesteuermessbeträgen für die Streitjahre zugrunde gelegte Gewerbeertrag (§ 7 Satz 1 GewStG) zu hoch angesetzt wurde, und zwar hinsichtlich des Fahrservices um [2,74 €] für 2011, [2,05 €] für 2012 und [1,40 €] für 2013 (dazu II.) und hinsichtlich der Erfassung der Einkünfte betreffend die Unterbringung von Begleitpersonen um [4,92 €] für 2011, [5,50 €] für 2012 und [11,08 €] für 2013 (dazu III.). Keinem Streit unterliegt hingegen, dass die die „Verwaltungskostenumlage“ (oben B.) betreffenden Sachverhalte sämtlich dem gewerbesteuerfreien Tätigkeitsbereich der Klägerin zuzuordnen sind und sich in den Gewerbesteuermessbescheiden nicht auswirken. 78

I. Die Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 GewStG ist keine unbeschränkte persönliche Steuerbefreiung. Von der Gewerbesteuer wird nicht der Träger der in § 3 Nr. 20 GewStG benannten Einrichtungen mit seinem gesamten Gewerbeertrag befreit; begünstigt werden vielmehr nur die aus dem Betrieb der Einrichtung resultierenden Erträge. Die 79

Steuerbefreiung umfasst alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den begünstigten Leistungen zusammenhängen (vgl. BFH, Urteil vom 22.06.2011 I R 59/10; FG Nürnberg, Urteil vom 25.06.2013 1 K 860/12). Die auf die nicht begünstigten Leistungen entfallenden Gewinn- oder Verlustanteile sind – ggfs. im Schätzungswege (BFH-Urteil vom 17.03.1981 VIII R 149/76, BStBl II 1981, 746) – auszugrenzen. Erforderlich ist insoweit eine Differenzierung zwischen begünstigten und nicht begünstigten Tätigkeiten der betroffenen Einrichtung (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.09.2021 III R 20/19, BStBl II 2022, 83).

Der Umfang der Steuerfreiheit ist dabei auch vor dem Hintergrund des Ziels der Vorschrift zu bestimmen, das darin liegt, die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten und die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern (BFH-Urteile vom 01.09.2021 III R 20/19, BStBl II 2022, 83 und vom 22.06.2011 I R 43/10, BStBl II 2011, 892; FG Düsseldorf, Urteil vom 18.03.2023 3 K 2043/19 G). Hieraus lässt sich ableiten, dass nur diejenigen Erträge begünstigt sind, die aus dem Betrieb der jeweiligen Einrichtung selbst erzielt werden; denn nur insoweit entstehen für die Sozialversicherungsträger Kosten. Eine wirtschaftliche Betätigung mit anderem Gegenstand ist dagegen nach dieser Norm nicht steuerbefreit (vgl. z.B. auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 25.09.2023 6 K 6060/20 m.w.N.).

II. Ausgehend hiervon unterliegen die Gewinne bzw. Verluste aus dem Fahrservice nach Ansicht des Senats insgesamt nicht der Gewerbesteuerpflicht. Der Transport der Patienten zur Klinik und zurück nach Hause steht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Erträgen aus dem Klinikbetrieb. Die Behandlung der Patienten in der Klinik ist ohne die Anreise der Patienten nicht denkbar; sie erfolgt anlässlich – und nicht etwa nur bei Gelegenheit – der Behandlung und unterfällt damit nach Auffassung des Senats ebenso wie die Unterbringung und Verpflegung der Patienten dem o.g. Zweck der Steuerbefreiung, die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten und die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern. Dies zeigt sich nach Ansicht des Senates insbesondere auch darin, dass die Sozialversicherungsträger die Kosten zumindest mittragen, indem sie der Klägerin die Fahrten mit 0,20 € pro Kilometer vergüten. Für die Kostenträger besteht dabei die Möglichkeit, Vereinbarungen mit den Kliniken zu treffen und ggf. auch eine Kostenerstattung für die Patienten für den Fall auszuschließen, dass der angebotene Fahrservice nicht in Anspruch genommen wird. Dem Angebot eines Fahrservices für die An- und Abreise durch die Klägerin kommt zudem eine rein dienende Funktion ohne eigenständige Bedeutung in Bezug auf den eigentlichen Klinikbetrieb zu und dient – wie anhand der dargelegten Einnahmehöhe ersichtlich wird, wie aber auch die Erörterung in der mündlichen Verhandlung ergeben hat – nicht aus sich heraus der Generierung von zusätzlichen Mitteln.

Der Fahrservice der Klägerin ist insoweit nicht vergleichbar mit dem Betrieb einer Cafeteria oder eines (kostenpflichtigen) Besucherparkplatzes, die nicht primär an die Patienten adressiert sind und deren Gewinne nicht dazu geeignet sind, die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten und die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern.

Anders als offenbar der Beklagte annimmt, besteht zwischen § 3 Nr. 20 GewStG und den umsatzsteuerlichen Befreiungstatbeständen kein Gleichlauf. Die vorstehenden Ausführungen enthalten daher auch keine Aussagen darüber, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe die Umsätze des Fahrservice umsatzsteuerpflichtig sind bzw. Vorsteuer zu berücksichtigen ist. Im Unterschied zur dargelegten Zwecksetzung des § 3 Nr. 20 GewStG kommt in der Umsatzsteuer der Wettbewerbsrelevanz einer Tätigkeit ein stärkeres Gewicht zu (vgl. BFH,

Dies alles hat im Streitfall zur Folge, dass in die Berechnung der Gewerbesteuermessbeträge für die Jahre 2011 bis 2013 die vom Beklagten angesetzten Gewinne aus dem Fahrservice i.H.v. [2,74 €] für 2011, [2,05 €] für 2012 und [1,40 €] für 2013 ebenso wenig einzubeziehen sind wie die von der Klägerin beantragten Verluste aus dem Fahrservice i.H.v. [-4,05 €] für 2011,- 75.610,83 € [-3,86 €] für 2012 und [-5,88 €] für 2013. 84

III. Ferner sind die angefochtenen Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag auch hinsichtlich der Einkünfte aus der Unterbringung von Begleitpersonen zu mindern, und zwar um [4,92 €] für 2011, [5,50 €] für 2012 und [11,08 €] für 2013. 85

1. Der Senat ist – ebenso wie im Grundsatz die Beteiligten – der Ansicht, dass mit Blick auf den eigentlichen Betrieb der Einrichtung und den dargelegten Zweck der Steuerbefreiung bei der Unterbringung der Begleitpersonen zwischen begünstigten und nicht begünstigten Gewinnen/Verlusten im o.g. Sinne unterschieden werden muss und die Klägerin insoweit partiell gewerbesteuerpflichtig ist (vgl. auch Überlegungen in BFH-Urteil vom 22.06.2011 I R 43/10, BStBl II 2011, 892). Der Beklagte hat die insoweit gewerbesteuerpflichtigen Einkünfte jedoch in unzutreffender Höhe ermittelt. Basierend auf den dargelegten Grundsätzen zu § 3 Nr. 20 GewStG ist auch bei der Unterbringung von Begleitpersonen ausgehend vom dem Zweck der Vorschrift, die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten und die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern, die Abgrenzung zwischen den Erträgen, die von der Gewerbesteuerfreiheit umfasst sind, und denen, die der Gewerbesteuer unterliegen, vorzunehmen. 86

Dabei unterfallen nach der bereits in der mündlichen Verhandlung geäußerten Ansicht des Senats die Erträge aus der Unterbringung solcher Begleitpersonen der Steuerbefreiung, die nachweisbar einen (unmittelbaren) medizinischen Nutzen für die Versorgung und/oder Genesung der Patienten haben. Denn insoweit wird zum einen die Behandlung und Versorgung der kranken und pflegebedürftigen Personen verbessert und zum anderen werden auch die Sozialversicherungsträger letztlich von Kosten entlastet. Denn, wie in der mündlichen Verhandlung erörtert, unterliegt es keinem Zweifel, dass – ohne dass das beziffert werden könnte oder müsste – durch die Anwesenheit von Begleitpersonen zugleich aufseiten der Klinik weniger (Pflege?)Personal erforderlich wird. Mit Blick auf den Standpunkt des Beklagten ist hier abermals darauf hinzuweisen, dass für die Umsatzsteuer andere Vorschriften maßgeblich sind, die über die hier in Rede stehende Frage der Gewerbesteuerbefreiung keine Aussage treffen. 87

Nach Auffassung des Senats ist für die Gewerbesteuerbefreiung daher nicht zwingend erforderlich, dass die Unterbringung der Begleitpersonen für die Behandlung der Patienten unerlässlich sein muss, mithin die Versorgung der Patienten ohne die Begleitperson nicht möglich wäre. Andererseits reicht es in Anbetracht des o.g. Zwecks der Steuerbefreiung aber auch nicht aus, dass die Unterbringung der Begleitpersonen für die Behandlung nur in irgendeiner Weise, z.B. in Form von seelischer Unterstützung, förderlich ist. Dabei hält es der Senat jedenfalls für ausreichend, wenn die medizinische Notwendigkeit einer Begleitperson durch eine Bestätigung des behandelnden Arztes nachgewiesen wird, denn hieraus ergibt sich der erforderliche, spezifisch medizinische Nutzen für die Versorgung und/oder Genesung des Patienten. 88

2. Ausgehend von diesen Erwägungen geht der Senat unter Berücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens von einem Anteil steuerbefreit untergebrachter 89

Begleitpersonen von 40% in den Jahren 2011 und 2012 und von 60% im Jahr 2013 aus.

Für den Streitzeitraum liegen lediglich für die Monate September 2013 bis Dezember 2013 Bescheinigungen der von der Klinik angestellten Ärzte über eine medizinische Notwendigkeit der Begleitpersonen vor. Der insoweit unstreitige Anteil von 78,5% betrug. Dieser werde nach Angaben der Klägerin auch durch die Werte der Folgejahre (84,95 % in 2014, 79,64 % in 2015 und 79,63 % in 2016) bestätigt. Für die Jahre 2011 und 2012 sowie auch die übrigen Monate des Streitjahres 2013 liegen keinerlei Nachweise – auch nicht in anderer Form – vor, was ungeachtet der von der Klägerin angegebenen strukturellen Ähnlichkeit nicht zu einer Gleichbehandlung der Jahre führen kann. 90

Der Senat sieht keinen durchgreifenden Grund, die von der Klägerin vorgelegte Bescheinigung des Jahres 2013 in ihrer Aussagekraft insgesamt zu verwerfen. Er erkennt nach Durchsicht sämtlicher vorgelegter Bescheinigungen nicht, dass inhaltlich aus einigen Bescheinigungen eine medizinische Notwendigkeit in einem eng verstandenen Sinne tatsächlich nicht zwingend hervorgeht und die Bescheinigungen z.T. auch sehr kurz gehalten sind bzw. Textbausteine verwenden. Insoweit wäre es zwar – insbesondere auch im Interesse der Klägerin – sicherlich vorteilhaft, wenn die Bescheinigungen zukünftig etwa eine genaue Diagnose, den Behandlungszeitraum, den Zeitraum der erforderlichen Anwesenheit der Begleitperson und genauere Angaben zur Einbeziehung der Begleitperson in die Behandlung enthalten würden. Der Senat hält allerdings nach dem vorstehend erläuterten Verständnis dafür, dass der Nachweis des (unmittelbaren) medizinischen Nutzens für die Versorgung und/oder Genesung der Patienten im Rahmen des § 3 Nr. 20 GewStG in den Bescheinigungen strukturell ausreichend nachgewiesen wird. Dabei bestehen – da viele der Patienten der Klägerin eine ähnliche Diagnose aufweisen – auch keine grundsätzlichen Bedenken gegen die Verwendung gleichlautender Textpassagen. Zutreffend weist der Beklagte – im Schreiben vom 31.08.2018 (dort S. 6) – indessen darauf hin, dass einzelne der Bescheinigungen fehlerhaft sind bzw. Auffälligkeiten aufweisen (z.B. fehlender Stempel, falscher Name), was die Aussagekraft dieser Bescheinigungen einschränkt. Es erscheint dem Senat angesichts dessen und in Ermangelung einer vollständigen Dokumentation für die Streitjahre sachgerecht, den Anteil ausgehend von den grundsätzlich zu akzeptierenden Bescheinigungen, aber in Ansehung der auch vom Beklagten hervorgehobenen Einzelbeanstandungen schätzweise zu bestimmen. 91

Auch angesichts dessen, dass in 2013 erstmalig Bescheinigungen über die Notwendigkeit von Begleitpersonen ausgestellt worden sind, schätzt der Senat den Anteil der steuerbefreit untergebrachten Begleitpersonen für das Jahr 2013 auf 60 % der gesamten Begleitpersonen. In der Schätzung eines Betrages von nicht steuerbefreit untergebrachten Begleitpersonen i.H.v. 40 % sind auch die arabischen Begleitpersonen enthalten, für deren Unterbringung unstreitig keine medizinische Notwendigkeit bestand und auch kein anderweitiger medizinischer Nutzen erkennbar ist. 92

Für die Streitjahre 2011 und 2012, für die die Klägerin keine Nachweise vorlegen konnte, schätzt der Senat – hiervon ausgehend zuzüglich eines Abschlages wegen insgesamt fehlender Nachweise und in Anlehnung an die Einigung der Klägerin mit der Vor-BP – einen Anteil an steuerbefreit untergebrachten Begleitpersonen i.H.v. 40 %. 93

3. Hinsichtlich der Ermittlung der in Zusammenhang mit den gewerbesteuerpflichtigen Erträgen von nicht steuerbefreit untergebrachten Begleitpersonen stehenden Betriebsausgaben, ist nach Auffassung des Senats in Übereinstimmung mit der Klägerin nur eine Vollkostenermittlung sachgerecht. 94

Entgegen der Auffassung des Beklagten spiegelt bei der Ermittlung der gewerbesteuerlich zu berücksichtigenden Einkünfte aus der Unterbringung von Begleitpersonen nur die Berücksichtigung sämtlicher durch diese verursachten Kosten, mithin z.B. auch die Abnutzung der Einrichtungsgegenstände und der Immobilie durch diese, die tatsächlichen Einkünfte wieder. Es können daher nicht nur, wie der Beklagte es für das Jahr 2013 getan hat, die Kosten zugrunde gelegt werden, die zusätzlich durch die Begleitpersonen verursacht werden wie z.B. deren Verpflegung.

Da sich infolge einer fehlenden getrennten Buchführung diese Kosten nicht genau ermitteln lassen, sind diese durch den Senat zu schätzen. Der Senat geht dabei im Wege einer sachgerechten Schätzung zunächst von den Kostenaufstellungen der Klägerin laut Anlagen 8.1 bis 8.3 der Einspruchsbegründung vom 25.08.2017 aus. Die in dieser Aufstellung nicht enthaltenen Personalkosten schätzt der Senat in der in der von der Klägerin vorgelegten Ermittlung der Verpflegungskosten der Begleitpersonen für 2012 ausgewiesenen Aufwendungen. Zusätzlich sind noch anteilige Kosten des Fahrservice zu berücksichtigen. Da allerdings in den Kosten laut den Anlagen 8.1. bis 8.3 auch Kosten enthalten sind, die in höherem Umfang durch die Patienten verursacht werden (wie z.B. Instandhaltung betrieblicher Räume, Abschreibungen, Wäschekosten und Werbekosten), nimmt der Senat von diesen Kosten noch einen Abschlag von 20 % vor.

4. Danach ergibt sich unter Berücksichtigung der von der BP insgesamt ermittelten Einnahmen (laut BP-Bericht) und des von der Klägerin ermittelten Anteils der gesamten Begleitpersonen an den untergebrachten Personen (Patienten und Begleitpersonen) i.H.v. 12,8 % in 2011, 12,55 % in 2012 und 12,53 % in 2013 folgende Berechnung:

	2011	2012	2013
Erlöse	[32,30 €]	[32,41 €]	[35,20 €] +[3,66 €]
Anteil der Begleitpersonen an sonstige Kosten lt. Anlagen 8.1-8.3	[18,89 €]	[20,13 €]	[24,10 €]
Anteil der Begleitpersonen an Kosten für Fahrservice [16,48 €] x -12,8 % in 2011 -12,55 % in 2012 -12,53 % in 2013	[2,11 €]	[2,07 €]	[2,07 €]

Anteil der Begleitpersonen an Personalkosten (Konten 41xx) lt. Ermittlung Verpflegungskosten für 2012			
[26,94 €] x	[3,45 €]	[3,38 €]	[3,38 €]
-12,8 % in 2011			
-12,55 % in 2012			
-12,53 % in 2013			
Summe Kostenanteil Begleitpersonen	[24,45 €]	[25,58]	[29,55 €]
Davon 80 % (Abschlag 20 % u.a. wegen Abschreibung etc.)	[19,56 €]	[20,46 €]	[23,63 €]
[Ergebnisanteile Begleitpersonen (Einnahmen-Ausgaben)]	[12,80 €]	[11,94 €]	[15,28 €]
Davon steuerpflichtig (60 % in 2011 und 2012 und 40 % in 2013)	[7,68 €]	[7,16 €]	[6,11 €]
Bisherige gewerbesteuerpflichtige Einkünfte betr. Begleitpersonen	[12,60 €]	[12,66 €] €	[17,19 €]
Minderung gewerbesteuerpflichtiger Gewinn	-[4,92 €]	-[5,50 €]	-[11,08 €]

D. Soweit mit der Klage eine Änderung des Bescheides über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2013 vom 18.07.2017 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 20.02.2019 begehrt wird, bleibt sie ohne Erfolg. Denn nach den o.g. Änderungen der der Gewerbebesteuer zugrunde zu legenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb verbleibt kein auf den 31.12.2013 festzustellender vortragsfähiger Gewerbeverlust. 99

E. Die nach den Urteilgründen erforderliche Neuberechnung wird dem Beklagten aufgegeben (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO). 100

F. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO sowie auf §§ 135 Abs. 3, 139 Abs. 4 FGO. Der Beigeladenen, die sich im Verfahren weder inhaltlich beteiligt noch Anträge gestellt hat, waren keine Kosten aufzuerlegen oder zu erstatten. 101

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 102

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO zuzulassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat und zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erforderlich ist. Die Frage, ob eine Rückstellung für Steuernachforderungen aufgrund einer Außenprüfung, denen keine 103

Steuerhinterziehung zugrunde liegt, bereits im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung zu berücksichtigen ist, beantwortet der Senat abermals abweichend von den Richtlinien der Finanzverwaltung (H 4.9 EStH). Die vom Senat vertretene Lesart zur Reichweite von § 3 Nr. 20 GewStG ist über den Streitfall hinaus bedeutsam und bedarf abschließender Klärung durch den BFH.
