
Datum: 17.07.2002
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 3337/00 G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2002:0717.2K3337.00G.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Betrieb der Klägerin als Krankenhaus zu qualifizieren ist. Dies ist Voraussetzung für die von der Klägerin angestrebte Gewerbesteuerbefreiung . 1

Die Geschäftsführerin der Klägerin, von Beruf Krankengymnastin, und der Arzt Dr. A vereinbarten unter dem1994 die Errichtung einer stillen Gesellschaft, nach der Dr. A als stiller Teilhaber an einer zu gründenden GmbH im Umfang von 50 % beteiligt werde. Dr. A sollte 25.000,-- DM als Anteil für die Stammkapitalaufbringung der GmbH leisten, die anschließend die Geschäftsführerin alleine errichten sollte. 2

Mit Datum vom gleichen Tag gründete die Geschäftsführerin die GmbH. Sie wurde alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der Klägerin. Gemäß § 3 des GmbH - Vertrages war Gegenstand des Unternehmens die Errichtung und der Betrieb eines medizinischen Dienstleistungszentrums für ambulante und teilstationäre Rehabilitation, ferner die Errichtung und der Betrieb eines Instituts für fachspezifische Diagnostik und die Durchführung von Informations- und Lehrveranstaltungen für den Bereich der Medizin und ihrer Grenz- und Nachbarggebiete. Mit Vertrag vom1994 wurde die Durchführung der stillen Gesellschaft zwischen der Geschäftsführerin und Dr. A bis Ende 1999 ausgesetzt. 3

Auf ihren Antrag hin erhielt die Klägerin die Erlaubnis der Stadt B gemäß § 30 der Gewerbeordnung (GewO) zum Betrieb einer privaten Krankenanstalt für ambulante und teilstationäre Rehabilitation bei Erkrankungen und Verletzungen des Bewegungsapparates und bei neurologischen Erkrankungen (Bl. 20 der Betriebsprüfungs - Handakten des Beklagten). Nach der GmbH-Gründung betrieb die Klägerin die private Krankenanstalt in den Räumen X-Strasse in B.	4
Für das Jahr 1994 schätzte der Beklagte mangels Abgabe einer Gewerbesteuererklärung die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Gewerbesteuer 1994 entsprechend fest. Auf den Einspruch der Klägerin, den sie damit begründete, dass sie mehr als 40 % ihres Umsatzes mit Sozialversicherungsträgern mache und deshalb gewerbesteuerbefreit sei, forderte der Beklagte die Klägerin zur Vorlage entsprechender Nachweise auf. Die Klägerin reichte sodann eine Liste der behandelten Patienten und der abrechnenden Kostenstellen zu den Steuerakten. Daraufhin hob der Beklagte die Gewerbesteuerfestsetzung 1994 auf und setzte auch für die Folgejahre keine Gewerbesteuer fest.	5
Am 01.02.1999 ordnete der Beklagte die Durchführung einer steuerlichen Außenprüfung im Betrieb der Klägerin für die Jahre 1995 bis 1997 an. Nach Prüfung vertrat er die Auffassung, dass die Klägerin gewerbesteuerpflichtig sei, weil der Betrieb kein Krankenhaus i.S.d. § 3 Nr. 20 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) sei. Daran fehle es, weil die Klägerin keine Nachweise über vertragliche Beziehungen zu Krankenkassen vorgelegt habe und im Übrigen keine einem Krankenhaus vergleichbare vollständige Versorgung anbiete, da die Klägerin den Patienten keine Verpflegungsleistungen gewähren könne (Betriebsprüfungsbericht vom 25.11.1999, Tz. 13). Der Beklagte setzte mit Bescheiden vom 01.02.2000 auf der Basis der klägerischen Bilanzen Gewerbesteuer für die Jahre 1995 - 1997 fest und wies die Einsprüche mit Entscheidung vom 04.05.2000 zurück.	6
Dagegen richtet sich die vorliegende Klage.	7
Die Klägerin ist der Auffassung, dass ihr Betrieb ein Krankenhaus i.S.d. § 3 Nr. 20 GewStG sowie des § 2 Nr. 1 Krankenhausfinanzierungsgesetz (KHG) und des § 107 Sozialgesetzbuch V (SGB V) darstelle. Sie behauptet, dass sie ärztliche Leistungen erbringe und unter ständiger ärztlicher Leitung stehe. So beschäftige sie zwei Fachärzte als Vollzeitkräfte. Die Ärzte der Klägerin führten zunächst eine Eingangsuntersuchung der eintreffenden Patienten durch und erstellten darauf fußend den maßgeblichen Behandlungsplan. Bei Durchführung dieses Behandlungsplans würden die Ärzte der Klägerin dann selbst diagnostische und therapeutische Leistungen erbringen. Sie begleiteten die Behandlung verantwortlich, z. B. durch Zwischenuntersuchungen und Besprechungen mit Einzeltherapeuten und griffen je nach Konstellation verändernd in die Behandlungsabläufe ein.	8
Die Klägerin stehe zudem auch nur Patienten und deren Begleitpersonen offen, da an der Anmeldung und Rezeption der Tagesklinik sämtliche Personen sich anzumelden hätten und bei dieser Anmeldung lediglich Patienten und, soweit notwendig, deren Begleitpersonal ein Betreten der weiteren Räumlichkeiten der Klägerin gestattet würden.	9
Mit der Aufnahme in die Einrichtung werde die Lebensweise der Patienten und ihrer Begleitpersonen medizinisch begründet und Verhaltensregeln unterworfen, denn die Patienten hätten sich an die Vorgaben des Personals zu halten. In den gesamten Räumlichkeiten der Klägerin gebe es keine Behandlungsräumlichkeit, die den Patienten zur freien Verfügung offen stehe. Die Patienten würden sich vielmehr ausschließlich nach Weisung und unter Anleitung und Aufsicht des ärztlichen und pflegerischen Personals in den einzelnen Behandlungssektionen und, soweit angezeigt, auch in den Ruhebereichen	10

bewegen.

Schließlich entfalle ein wesentlichen Teil der Gesamtleistungen der Klägerin auf teilstationäre Leistungen im Sinne des § 2 Nr. 1 KHG. Denn die Klägerin erbringe weit mehr als 1/3 ihrer unternehmerischen Leistung teilstationär. Die Patienten der Klägerin würden dazu in der Einrichtung für die Dauer der am Tage über mehrere Stunden stattfindenden Behandlung aufgenommen und dort untergebracht. Diese Unterbringung erfolge einerseits über die Zuweisung spezieller Räumlichkeiten, in denen die Patienten ihre privaten Gegenstände und ihre Kleidung aufbewahren könnten als auch durch das Vorhandensein eines den speziellen Bedürfnissen der Behandlungsform gerecht werdenden Ruheraumes, in dem Liegen bereit stünden. Die Nutzung dieses Ruheraumes erfolge über die Zuweisung von ärztlichen und pflegerischen Personal. Zudem stehe den Patienten auch ein Warte- und Aufenthaltsbereich zur Verfügung. Den Patienten sei es verwehrt, zwischen den Behandlungseinheiten frei die Einrichtung zu verlassen. Lediglich die Unterbringung in Mehrbettzimmern, wie dies Kennzeichen einer vollstationären Einrichtung sei, werde nicht angeboten. 11

Zwar würden die Patienten der Klägerin nicht von ihr gepflegt werden, dies sei jedoch auch nicht erforderlich. In Einzelfällen gebe die Klägerin Mahlzeiten an die Patienten aus, soweit dies in medizinischer Hinsicht sinnvoll erscheine und wegen der Verweil- 12

dauer angezeigt sei. Dies sei wegen des jeweiligen Behandlungszuschnitts in der Regel jedoch nicht angezeigt. Für kleinere Zwischenmahlzeiten stehe den Patienten die Möglichkeit offen, den vorhandenen Küchenbereich für das Personal zu nutzen. 13

Der Umfang der teilstationären Leistungen der Klägerin an den Gesamtleistungen betrage 60 % bis 70 %. Diese Schätzung resultiere aus einem Abgleich der Abrechnungen der Klägerin gegenüber den Kostenträgern sowie aus den zwischen der Klägerin und den Krankenkassen geschlossenen Versorgungsverträgen. Lediglich 20 % bis 30 % der Leistungen erbringe die Klägerin ambulant in Form ergänzender Komplexleistungen oder Verabfolgung reiner Heilmittelabgaben. 14

Zur Begründung nimmt die Klägerin weiter Bezug auf die in den Anlagen 2 bis 5 zum Schriftsatz vom 05.04.2001 zu den Gerichtsakten gereichten Verträge mit der M-Krankenkasse, der N-Krankenkasse, der O-Krankenkasse, dem P-Kassen Landesverband , der Q-Krankenkasse und der R-Krankenkasse. Soweit in den in der Anlage überreichten Verträgen terminologisch statt von teilstationären Leistungen von ambulanten Rehabilitationsleistungen die Rede sei, ändere dies nichts an der Charakterisierung der Vereinbarung als einer solchen über teilstationäre Behandlung. Die abweichende Terminologie beruhe ausschließlich auf den gesetzlichen Vorgaben im SGB V. Denn dort sei lediglich eine Abgrenzung zwischen vollstationärer und ambulanter Rehabilitation vorgesehen. Folgerichtig sei in der Vereinbarung mit der O-Krankenkasse, die sich nach SGB VI richte, entsprechend der dort vorgesehenen gesetzlichen Terminologie die Behandlung als teilstationär bezeichnet. 15

Dass ein wesentlicher Teil der von der Klägerin erbrachten Leistungen teilstationäre Behandlungen betreffe, ergebe sich auch aus dem Verhältnis der Entgelte. Denn während die Klägerin in den die teilstationären Leistungen erfassenden Verträgen einheitlich einen Vergütungssatz abrechne, liege derjenige in dem Vertrag mit der R-Krankenkasse, der ambulante Rehabilitationsleistungen betreffe, deutlich niedriger. Zudem ergebe sich eine andere Abrechnungsart, da jede Behandlungseinheit separat abgerechnet werde. Hierzu nimmt die Klägerin Bezug auf exemplarische Abrechnungen, Anlagen 6 bis 8 sowie die schriftliche Bestätigung der N-Krankenkasse, Anlage 9 als Anlage zum Schriftsatz vom 16

29.06.2001.

Auf Befragen des Gerichts hat der mit Untervollmacht der Geschäftsführerin der Klägerin in der mündlichen Verhandlung auftretende Dr. A erklärt: Er könne nicht sicher erinnern, ob im Streitzeitraum eine Krankenschwester als Pflegekraft in der Einrichtung tätig gewesen sei. Derzeit jedenfalls sei eine Krankenschwester in Teilzeit beschäftigt. In der Einrichtung würden medizinische Apparaturen vorgehalten, die ansonsten nur in vollstationären Einrichtungen zu finden seien und im Einzelfall Anschaffungskosten von über 130.000 DM aufgewiesen hätten. In der Einrichtung würden täglich durchschnittlich ca. 50 Personen betreut. Sie hielten sich durchschnittlich rund 4 1/2 Stunden an drei bis vier Tagen je Woche (= etwa jeden zweiten Tag) in der Einrichtung auf. 17

Die Klägerin beantragt, 18

die Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1995, 1996 und 1997, 19
jeweils vom 01.02.2000, sowie die Einspruchsentscheidung vom 04.05.2000 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Der Beklagte vertritt die Auffassung, dass der Betrieb der Klägerin nicht als Krankenhaus im Sinne des § 2 Nr. 1 KHG zu qualifizieren sei. So stehe die fehlende Möglichkeit, die zu versorgenden Personen in der Einrichtung unterzubringen und zu verpflegen, der Anerkennung als Krankenhaus entgegen. Auch eine - für die Krankenhauseigenschaft notwendige - Abrechnung mit den Krankenversicherungsträgern nach einem Pflegesatz für teilstationäre Behandlung liege nicht vor, weil die Patienten der Klägerin während des Aufenthaltes in der Einrichtung nicht verköstigt würden. Selbst die Abgabe von Getränken sei im Streitzeitraum nicht vorgesehen gewesen. Insgesamt entspreche die Abrechnungspraxis der Klägerin nicht der von teilstationären Reha-Einrichtungen. 22

Soweit in den Anlagen zu den Schriftsätzen Vereinbarungen mit Kostenträgern vorgelegt worden seien, bezögen sich diese ausschließlich auf ambulante Leistungen (M-Krankenkasse und R-Krankenkasse). Zudem seien die Vereinbarungen mit der O-Krankenkasse und der R-Krankenkasse nicht maßgeblich, da sie nicht die Streitjahre, sondern das Jahr 1999 beträfen. 23

Entscheidungsgründe: 24

Die Klage ist unbegründet. 25

Die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide 1995 bis 1997 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Klägerin ist in den Streitjahren gewerbesteuerpflichtig, weil keine der gesetzlichen Befreiungen von der Gewerbesteuer einschlägig ist. 26

Nach § 3 Nr. 20 b GewStG sind Krankenhäuser von der Gewerbesteuer befreit, wenn sie die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung (AO) bezeichneten Voraussetzungen erfüllen. Nach § 67 Abs. 1 AO ist ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich der Bundespflegesatzverordnung fällt, ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflage tage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§§ 11, 13 und 26 der Bundespflegesatzverordnung - BPflV -) berechnet werden. Ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich der 27

Bundespflegegesetzverordnung fällt, ist ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40 vom Hundert der jährlichen Pflage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird, § 67 Abs. 2 AO.

Unter welchen Voraussetzungen eine Einrichtung, die medizinische Leistungen erbringt, als Krankenhaus anzusehen ist, ist den zitierten Rechtsgrundlagen nicht zu entnehmen. Sie setzen den Inhalt des Krankenhausbegriffs vielmehr voraus. Regelmäßig wird daher auf die Begriffsbestimmungen des Sozialrechts zurückgegriffen (so z.B. BFH, Urteil vom 02.03.1989 IV R 83/86, Bundessteuerblatt - BStBl - II, 1989, 506; BFH, Beschluss vom 01.03.1995 IV B 43/94, BStBl II 1995, 418). 28

Im Sozialrecht war der Krankenhausbegriff bis 1989 lediglich in § 2 Nr. 1 KHG (vom 29.06.1972, Bundesgesetzblatt -BGBl- I, 1009) legaldefiniert. Danach sind Krankenhäuser Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können. Rehabilitationseinrichtungen können danach ebenfalls Krankenhäuser sein, wenn sie die Tatbestandsvoraussetzungen im Übrigen erfüllen (so auch R 82 Abs. 3 Nr. 9 EStR 1995; FG München, Beschluss vom 05.05.1993 15 V 383/93, EFG 1994, 177 unter Hinweis auf § 5 Nr. 7 KHG). 29

Im Gegensatz dazu wurden mit der Legaldefinition des am 01.01.1989 in Kraft getretenen § 107 SGB V Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen (Abs. 2) ausdrücklich aus dem Krankenhausbegriff (Abs. 1) ausgeklammert. Krankenhäuser sind nach dieser Regelung Einrichtungen, 30

- die der Krankenhausbehandlung oder Geburtshilfe dienen, 31

- fachlich, medizinisch unter ständiger ärztlicher Leitung stehen, 32

- über ausreichende ihrem Versorgungsauftrag entsprechende diagnostische und the- 33

rapeutische Möglichkeiten verfügen und nach wissenschaftlich anerkannten Metho- 34

den arbeiten, 35

- mit Hilfe von jederzeit verfügbarem ärztlichem, Pflege-, Funktions- und medizinisch- 36

technischem Personal darauf eingerichtet sind, vorwiegend durch ärztliche und pfl- 37

gerische Hilfeleistung Krankheiten der Patienten zu erkennen, zu heilen und ihre Ver- 38

schlimmerung zu verhüten, Krankheitsbeschwerden zu lindern oder Geburtshilfe zu 39

leisten und 40

- in denen die Patienten untergebracht und gepflegt werden können. 41

Rehabilitationseinrichtungen gem. § 107 Abs. 2 SGB V dagegen sind Einrichtungen, 42

- die der stationären Behandlung der Patienten dienen, 43

- um eine Krankheit zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder Krankheitsbe- 44

45

schwerden zu lindern oder im Anschluss an Krankenhausbehandlung den dabei er-	
zielten Behandlungserfolg zu sichern oder zu festigen, auch mit dem Ziel einer dro-	46
henden Behinderung oder Pflegebedürftigkeit vorzubeugen, sie nach Eintritt zu be-	47
seitigen, zu bessern oder eine Verschlimmerung zu verhüten (Rehabilitation),	48
- wobei Leistungen der aktivierenden Pflege nicht von den Krankenkassen übernom-	49
men werden dürfen (§ 107 Abs. 2 Nr. 1 SGB V)	50
und	51
- fachlich medizinisch unter ständiger ärztlicher Verantwortung und unter Mitwirkung	52
von fachlich geschultem Personal darauf eingerichtet sind, den Gesundheitszustand	53
der Patienten nach einem ärztlichen Behandlungsplan vorwiegend durch Anwendung	54
von Heilmitteln einschl. Krankengymnastik, Bewegungstherapie, Sprachtherapie oder	55
Arbeits- und Beschäftigungstherapie, ferner durch andere geeignete Hilfen, auch	56
durch geistige und seelische Einwirkungen, zu verbessern und den Patienten bei der	57
Entwicklung eigener Abwehr- und Heilungskräfte zu helfen, (§ 107 Abs. 2 Nr. 2)	58
und	59
- in denen die Patienten untergebracht und gepflegt werden können, (§ 107 Abs. 2 Nr. 3).	60
Nach Auffassung des Senats ist für die Auslegung des Krankenhausbegriffs i.S.d. § 3 Nr. 20	61
b GewSt die Definition des § 107 SGB V maßgeblich. Der Begriff ist steuerrechtlich einheitlich	
zu definieren, weil die steuerrechtlichen Vorschriften identische Förderzwecke verfolgen	
(BFH, Beschluss vom 01.03.1995 IV B 43/94, BStBl II 1995, 418; FG München, 15 V 383/93,	
a.a.O.). Dafür spricht auch der übereinstimmende Verweis auf § 67 AO (BFH, IV B 43/94,	
a.a.O.). Maßgeblich ist dabei die detaillierte Definition in § 107 SGB V. Denn diese ermöglicht	
mit ihren für den Bereich des sozialrechtlichen Fachgebiets geschaffenen, ins Einzelne	
gehenden Regelungen und Abgrenzungen auch für den Bereich des Steuerrechts die hier	
notwendige zuverlässige Unterscheidung, z.B. in § 4 Nr. 16 c Umsatzsteuergesetz - UStG -,	
zwischen einem Krankenhaus und anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung, (so	
auch FG München, 15 V 383/93, a.a.O.; offen gelassen in BFH, Beschluss vom 01.03.1995	
IV B 43/94, BStBl II 1995, 418). Gleiches trifft auf § 3 Nr. 20 d GewStG bei der Frage, ob eine	
Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme oder zur ambulanten Pflege kranker oder	
pflegebedürftiger Personen vorliegt, zu. Auch dort ist zwischen (teil-) stationären und	
ambulanten Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen für die Gewerbesteuerbefreiung zu	
differenzieren (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21.02.2001 II 279/00, EFG 2001,	
645). Auch für diese Zuordnung wird auf die Voraussetzungen des § 107 SGB V	
zurückgegriffen (Schleswig-Holsteinisches FG, II 279/00, a.a.O.). Eine derart sichere	
Differenzierung kann dagegen der Regelung des § 2 Nr. 1 KHG nicht entnommen werden.	
In Anwendung dieser Rechtsgrundsätze ist die Einrichtung der Klägerin nicht als	62
Krankenhaus i.S.d. § 3 Nr. 20 b GewStG zu werten. Denn die Klägerin betreibt kein	

Krankenhaus gem. § 107 Abs. 1 SGB V, sondern eine Rehabilitationseinrichtung. Hierfür spricht schon die eigene Bezeichnung der Einrichtung als "Reha-Zentrum"; dies folgt aber davon abgesehen bereits aus dem eigenen Sachvortrag der Klägerin, mit dem sie ihre Leistung bei der Behandlung von Patienten beschreibt. Denn darin legt sie im Einzelnen dar, dass Inhalt ihrer Leistungen ist, den Gesundheitszustand der Patienten nach einem ärztlichen Behandlungsplan vorwiegend durch Anwendung von Heilmitteln einschl. Krankengymnastik, Bewegungstherapie und andere geeignete Hilfen zu verbessern. Das Vorliegen rehabilitativer Leistungen der Klägerin folgert der Senat zudem aus den vertraglichen Vereinbarungen der Klägerin mit den Sozialversicherungsträgern, nach denen gerade keine Leistungen für Krankenhausbehandlung gem. § 39 SGB V, sondern ausdrücklich Leistungen zur Rehabilitation gem. §§ 27 Abs. 1 Nr. 6, 40 Abs. 1, 43 Nr. 2 SGB V vereinbart gewesen sind. Diese Vereinbarungen geben die von der Klägerin tatsächlich erbrachten Leistungen zutreffend wider, wie aus den vorgelegten beispielhaften Abrechnungen (Anlagen 6 - 8 zum Schriftsatz vom 05.04.2001, Bl. 37 GA) und der Bestätigung der Vertreter der Klägerin auf die ausdrückliche Nachfrage des Senats in der mündlichen Verhandlung folgt.

Aber auch ohne Berücksichtigung des neueren, auf § 107 SGB V basierenden sozialrechtlichen Begriffs des Krankenhauses erweist sich der Bescheid als rechtmäßig. Denn auch dann, wenn die höchstrichterliche Rechtsprechung, die den Begriff des Krankenhauses in Anlehnung an § 2 Nr. 1 KHG definiert hat, als Maßstab zu Grunde gelegt wird, ist der Betrieb der Klägerin nicht als Krankenhaus zu qualifizieren.

63

Nach den schon von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes (RFH) entwickelten Voraussetzungen für die Feststellung der Krankenhauseigenschaft (Urteile vom 29.2.1940 III 267/39, Reichssteuerblatt (RStBl) 1940, 349; vom 25.2.1943 III 167/42, RStBl 1943, 342; vom 16.4.1943 III 120/42, RStBl 1943, 452; vgl. BFH, Urteil vom 21.12.1955, V 258/54 U BStBl III 1956, 56), die auch mit § 2 Nr. 1 KHG übereinstimmen (vgl. BFH, Urteil vom 02.03.1989 IV R 83/86, BStBl II 1989, 506 (507)), ist zunächst erforderlich, dass die ärztliche und pflegerische Hilfeleistung und Betreuung in der Einrichtung gegenüber den zu versorgenden Personen planmäßig und regelmäßig erbracht wird. Auf diese Hilfeleistung und Betreuung muss die Einrichtung ferner durch entsprechenden Einsatz personeller, sächlicher oder/und organisatorischer Mittel, also durch jederzeit rufbereite Ärzte, qualifiziertes Pflegepersonal und die dazu notwendige medizinisch-technische Ausstattung eingerichtet sein, wobei auch eine teilstationäre und damit nicht ganztägige ärztliche und pflegerische Leistung ausreichend ist (BFH, IV R 83/86, a.a.O.; vgl. auch die entsprechenden Anforderungen in A 82 Abs. 2 EStR 1995, A 34c Abs. 3 S. 1 GewStR 1990). Zudem müssen in der Einrichtung die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können (BFH, IV R 83/86, a.a.O.). Im Sinne dieser Definition sind stets als Krankenhäuser anzusehen Einrichtungen, die in den Krankenhausbedarfsplan aufgenommen wurden oder die Versorgungsverträge gem. § 108 Nr. 3 SGB V mit Landesverbänden der Krankenkassen und Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen haben.

64

Diese Voraussetzungen erfüllt die Klägerin für die Streitjahre nicht.

65

Sie war im Streitzeitraum 1995 bis 1997 weder in den Krankenhausbedarfsplan aufgenommen worden noch hat sie für diese Jahre Versorgungsverträge gem. § 108 Nr. 3 SGB V mit Landesverbänden der Krankenkassen oder Verbänden der Ersatzkassen abgeschlossen. Soweit die Klägerin auf die Vereinbarung mit der M-Krankenkasse und dem P-Kassen-Landesverband vom 02.05.1999 hinweist (Anlage 4 zum Schriftsatz vom 02.05.2001, Bl. 37 GA), ist dies unerheblich. Denn der Vertrag erlaubt keine für die Klägerin günstigen Rückschlüsse auf die hier zu beurteilenden Veranlagungszeiträume, weil er nach

66

dem Streitzeitraum geschlossen wurde. Er enthält überdies kein Krankenhausversorgungsvertrag gem. § 108 Nr. 3 SGB V, weil lediglich Maßnahmen gem. §§ 27 Abs. 1 Nr. 6, 40 Abs. 1 und 43 Nr. 2 SGB V, dagegen eine Krankenhausbehandlung gem. § 39 SGB V nicht vereinbart sind.

Die Klägerin erfüllt darüber hinaus nicht alle die für die Qualifizierung als Krankenhaus notwendigen Tatbestandsvoraussetzungen im oben dargestellten Sinne. Die Klägerin weist weder die für die Einrichtung eines Krankenhauses erforderlichen personellen, sächlichen noch organisatorischen Mittel auf.

67

Nach der Auswertung des klägerischen Sachvortrags einschließlich der von der Klägerin in den Anlagen zum Schriftsatz vom 05.04.2001 (Bl. 37 GA) vorgelegten Vereinbarungen und Muster-Abrechnungen sowie der ergänzenden informatorischen Befragung des Vertreters der Klägerin in der mündlichen Verhandlung, des ärztlichen Leiters der Einrichtung der Klägerin, Dr. A, geht der Senat davon aus, dass die räumliche und apparative Ausstattung der Klägerin in den Streitjahren den Anlagen 2 und 3 der Vereinbarungen mit der M-Kassen-Regionaldirektion B und der N-Krankenkasse in B vom 29.10.1996 und vom 20.06.1996 entspricht (Anlagen 2 und 3 zum Schriftsatz vom 05.04.2001, Bl. 34 GA). Die personelle Ausstattung folgt zur Überzeugung des Senats, die sich auf die Auswertung der vertraglichen Vereinbarungen für die Streitjahre sowie den Einlassungen des Vertreters der Klägerin in der mündlichen Verhandlung stützt, aus den Anlagen 1 der Vereinbarungen mit der M-Krankenkasse B und der N-Krankenkasse (a.a.O.). Mit Hilfe dieser Ausstattung hat die Klägerin ihre Patienten einem typisierten Behandlungsablauf unterzogen, der sich ebenfalls aus der Analyse der vertraglichen Vereinbarungen der Klägerin mit der M-Krankenkasse und der N-Krankenkasse, der schriftsätzlichen Darlegungen der Klägerin und der ergänzenden Darstellung in der mündlichen Verhandlung ergibt. Danach hat die Klägerin nach einer Aufnahmeuntersuchung und der Erstellung eines Rehabilitationsplanes Basis- und erweiterte Leistungen zur Rehabilitation - mit einer Zwischenuntersuchung i.d.R. nach jeweils zehn Reha-Einheiten - und eine Abschlussuntersuchung durchgeführt (§ 6 Nr. 6 der Verträge, a.a.O.; Schriftsatz vom 05.04.2001, Bl. 38 GA). In einem typischen Regelbehandlungsfall führte dies nach Schilderung des Dr. A dazu, dass sich die Patienten durchschnittlich rund vier Stunden etwa zwei- bis drei Mal in der Woche in der Einrichtung zur Durchführung der Behandlungsmaßnahmen aufhielten.

68

Auf der Grundlage dieser Ausstattung und Organisation der Einrichtung ist die Klägerin nicht in einem Umfang apparativ, räumlich und personell ausgestattet, wie es für ein Krankenhaus erforderlich ist. Die apparative und räumliche Ausstattung der Klägerin beschränkte sich - entsprechend ihrer selbst formulierten Aufgabenstellung der "medizinischen Rehabilitation in ambulanter Form" (Präambel des Vertrags mit der M-Krankenkasse vom 29.10.1996, Anlage 2 zum Schriftsatz vom 05.04.2001, Bl. 37 GA) - im Wesentlichen auf die Möglichkeit zur Durchführung von Physiotherapiemaßnahmen. Damit fehlen wesentliche, für ein Krankenhaus notwendige Einrichtungen. Es fehlt beispielsweise an einem Intensivzimmer mit entsprechender Ausstattung oder an einem klinisch-chemischen Labor. Diese Einrichtungen sind aber typisch für den Betrieb eines Krankenhauses und Bedingung für die Feststellung einer Einrichtung als Krankenhaus (FG München, Beschluss vom 15.06.1997 15 V 1677/96, EFG 1997, 1252). Es fehlt weiter an Einrichtungen für eine Übernachtungsmöglichkeit, wie sie auch bei Tageskliniken für Ausnahmefälle vorgesehen ist. Die Klägerin hat nämlich kein Bett mit dazugehöriger Räumlichkeit, das die Möglichkeit des Verweilens von Patienten in der Einrichtung über Nacht eröffnet, vorgehalten. Für eine solche Situation war die Klägerin auch personell nicht vorbereitet. In personeller Hinsicht fehlt es weiter an einer vollzeitbeschäftigten, examinierten Krankenschwester, wie die Anlagen 1 der Vereinbarungen

69

mit der M-Krankenkasse B und der N-Krankenkasse (a.a.O.) ausweisen. Auch dies ist jedoch für die Annahme eines Krankenhauses erforderlich (FG München, 15 V 1677/96, a.a.O.).

Die von der Klägerin betriebene Einrichtung ist auch deshalb kein Krankenhaus, weil die ärztliche Hilfeleistung bei einer Behandlung in der Einrichtung der Klägerin lediglich Unterstützungsfunktion gegenüber den sonstigen therapeutischen Maßnahmen hat.

70

Bei Krankenhäusern muss die intensive, aktive und fortdauernde ärztliche Betreuung im Vordergrund des Heilgeschehens stehen; die Pflege ist in aller Regel der ärztlichen Betreuung untergeordnet (Schmidt in Peters, Kommentar zum Krankenversicherungsrecht, 19. Aufl., Stand 07/01, § 39 Rz. 37 m.w.N.; BFH, Urteil vom 07.08.1959, V 89/57 U, BStBl 1959 III S. 457; FG München, Beschluss vom 15.06.1997 15 V 1677/96, EFG 1997, 1252, jeweils betr. einem Kneipp-Sanatorium). Dagegen liegt bei Rehabilitationseinrichtungen der Behandlungsschwerpunkt vorwiegend auf der Anwendung von Heilmitteln und anderen geeigneten Hilfen nach § 107 Abs. 2 Nr. 2 SGB V (Schmidt in Peters, a.a.O., Rz. 90 a.E.). Die ärztliche Hilfeleistung hat hierbei lediglich unterstützende Funktion, wie z.B. bei Anordnung und Überwachung des Einsatzes therapeutischer Hilfsmittel. Dies reicht für eine für ein Krankenhaus typische Behandlung nicht aus (BFH, V 89/57 U, a.a.O.; FG München, 15 V 1677/96, a.a.O.).

71

Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei der Einrichtung der Klägerin nicht um ein Krankenhaus, weil bei der von der Klägerin erbrachten medizinischen Leistung nicht die ärztliche, sondern die Heilhilfsmittelleistung im Vordergrund steht. Dies folgert der Senat aus dem typischen Behandlungsablauf. Danach besteht die ärztliche Leistung hauptsächlich in der Anordnung und Überwachung der einzusetzenden Hilfsmittel. Die zu diesem Zweck stattfindenden ärztlichen Aufnahme-, Zwischen- und Schlussuntersuchungen reichen auch dann nicht aus, Schwerpunkt der Behandlungsmaßnahme zu werden, wenn der Arzt im Einzelfall umfangreichere Untersuchungen und Ablaufänderungen vornimmt und so die ärztliche Hilfeleistung von erheblicher Bedeutung wird (so bereits BFH, V 89/57 U, a.a.O.). Denn im Vergleich zu einer typischen Krankenhausbehandlung, bei der eine tägliche Visite obligatorisch ist, ist die ärztliche Kontrolldichte bei der Klägerin durch die planmäßigen Intervalle von jeweils zehn Behandlungseinheiten, die bei typischem Verlauf zu einem etwa vierzehntägigem Arztkontrollturnus führt, derart herabgesetzt, dass er einer Ambulanz vergleichbar ist, jedenfalls nicht mehr von einer im Vordergrund stehenden ärztlichen Hilfeleistung ausgegangen werden kann.

72

Der Qualifizierung der klägerischen Einrichtung als Krankenhaus steht weiterhin die fehlende Eingliederung der Patienten unter das medizinische Regime entgegen.

73

Um die ärztliche und pflegerische Hilfeleistung erbringen zu können, ist es notwendig, dass mit der Aufnahme in die Einrichtung die Lebensweise der aufgenommenen Patienten den gezielten medizinisch begründeten Verhaltensregeln unterworfen ist (Schmidt in Peters, a.a.O., § 39 SGB V Rz. 130 für die vollstationäre und Rz. 137 für die teilstationäre Unterbringung; BFH, V 89/57 U, a.a.O.); hierzu muss die volle physische und organisatorische Eingliederung des Patienten in den Krankenhausbetrieb, die wegen Bettlägerigkeit und Pflegebedürftigkeit des Patienten oder zur Ermöglichung bestimmter intensiver Behandlungsmaßnahmen erforderlich ist, festgestellt werden können (Schmidt in: Peters, a.a.O., Rz. 130).

74

An diesem Merkmal fehlt es vorliegend. Denn es steht nicht zur Überzeugung des Senats fest, dass die Patienten, die bei der Klägerin in den Streitjahren behandelt wurden, in dieser Weise physisch und organisatorisch in die Einrichtung eingegliedert waren. Diesbezügliche

75

Zweifel ergeben sich aus dem typischen Behandlungsablauf, wie er schriftsätzlich vorgetragen und vom Vertreter der Klägerin, Dr. A, dargestellt wurde. Dieser typische Ablauf ist nach Überzeugung des Senats weder in Folge der zeitlichen Verweildauer der einzelnen Behandlungsmaßnahme oder des Turnus der Behandlungsabfolge noch in Folge der Kombination beider Elemente ausreichend. Denn sowohl die tägliche Dauer des Aufenthalts als auch die Frequenz der Besuche ermöglichen für die Patienten ohne weiteres die Aufrechterhaltung ihrer gewöhnlichen Lebensgewohnheiten bis hin zur Möglichkeit, je nach Art der Beschwerden und der ausgeübten Tätigkeit die Erwerbstätigkeit fortzusetzen. Dies schließt die für ein Krankenhaus typische und aus medizinischer Sicht zur Verbesserung der Heilungschancen erforderliche vollständige Eingliederung in das Versorgungssystem für die Patienten der Klägerin aus. Stattdessen begründen die zeitlichen Intervalle zwischen den einzelnen Behandlungsabschnitten im Gegensatz zu einer konzentrierten Blockbildung einer Krankenhausbehandlung typische Behandlungsschemata einer ambulanten Rehabilitation.

Dieses Ergebnis wird auch durch die Analyse der vertraglichen Vereinbarungen der Klägerin mit der M-Krankenkasse und der Q-Krankenkasse (a.a.O.) bestätigt. Denn 76
Regelungsgegenstand dieser Vereinbarungen sind durchgängig und ausschließlich ambulante Rehabilitationsmaßnahmen der Klägerin. Davon gingen offensichtlich auch die Vertragspartner aus. Bereits nach der Formulierung in der Präambel erklärten die Vertragspartner ihre Absicht, medizinische Rehabilitation in ambulanter Form zu sichern. Diese Formulierung wurde in § 1 wiederholt und in § 5 Nr. 6 im Einzelnen näher aufgeschlüsselt. Stets wurde dabei jedoch von einer ambulanten medizinischen Rehabilitation ausgegangen. Auch die Einschränkung bei der Übernahme von Behandlungskosten, die nur in Betracht komme, wenn die ambulante Rehabilitationsmaßnahme geeignet sei, stationäre Krankenhausaufenthalte zu vermeiden oder zu verkürzen, bzw. ansonsten notwendige stationäre Rehabilitationsmaßnahmen zu ersetzen (§ 1 Nr. 2 der Verträge, a.a.O.), belegt die beiderseitige Vorstellung der Beteiligten, mit den vereinbarten Leistungen ambulante Rehabilitationsmaßnahmen zu verabreden.

Daran vermag auch der Hinweis der Klägerin auf die vermeintlich zwingende gesetzliche Wortwahl des SGB V, nach der allein ambulante oder stationäre, nicht aber teilstationäre Rehabilitation vorgesehen gewesen sei und dies eine entsprechende Wortwahl in den vertraglichen Vereinbarungen ausgeschlossen habe, nichts zu ändern. Diese durch das Schreiben des Vorstandsvorsitzenden der Q-Krankenkasse vom 07.03.2001 (Bl. 48 ff GA) bekräftigte Darstellung steht im Zusammenhang mit dem weiteren Hinweis der Klägerin auf die neue Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) zur teilstationären Rehabilitation. 77
Nach dem Urteil des BSG vom 05.07.2000 (B 3 KR 12/99 R, BSGE 87, 14) umfasst der Begriff der ambulanten Rehabilitation gem. § 40 Abs. 1 SGB V - anders als bei Krankenhäusern - auch die teilstationäre Leistungserbringung (BSG, B 3 KR 12/99 R, a.a.O.). Diese Rechtsprechung führt vorliegend nicht zu einem anderen Ergebnis, weil die dortigen Grundsätze keine Änderung in der Qualifizierung der Leistungen der Klägerin eröffnen. Denn die Frage, ob die klägerische Einrichtung teilstationäre Leistungen erbringt, ist auch unter Berücksichtigung, dass eine gesetzliche Möglichkeit zum Abschluss eines Versorgungsvertrages gem. § 111 SGB V für eine teilstationäre Reha-Einrichtung nicht bestand, allein nach den Kriterien zu beurteilen, ob teilstationäre Leistungen vorliegen und insoweit eine Qualifizierung als Krankenhaus erlauben. Diese Frage ist für die Klägerin, wie dargestellt, verneinend zu beantworten. Zudem bestätigen die Ausführungen des zitierten Urteils des BSG nach Auffassung des Senats die Wertung der klägerischen Einrichtung als Ambulanz. Denn der dort beschriebene Typus einer teilstationären Reha-Maßnahme eines Versicherten, der sich tagsüber in der Reha-Einrichtung zur Kur und nachts und an den kurfreien Tagen zu Hause oder Hotel aufhalte (BSG, B 3 KR 12/99 R, a.a.O.), entspricht nicht

der typischen Behandlung eines Patienten in der Einrichtung der Klägerin, bei der die Blockbildung der Maßnahme in den Streitjahren gerade nicht feststellbar ist.

Schließlich kommt keine Gewerbesteuerbefreiung nach einer anderen Vorschrift neben der strittigen des § 3 Nr. 20 b GewStG in Betracht. Insbesondere eine Anwendung des § 3 Nr. 20 d GewStG scheidet aus. Die Klägerin betreibt weder eine Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen noch eine solche zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen. Denn für den Betrieb erstgenannter Einrichtungen ist das Vorliegen einer teilstationären Reha-Klinik erforderlich (Schleswig-Holsteinisches FG, II 279/00, a.a.O.). Daran fehlt es, wie oben ausgeführt. Eine ambulante Pflegeeinrichtung unterhält die Klägerin nicht, weil diese nach § 3 Nr. 20 d GewStG nur die ambulante Pflege Kranker in deren Wohnung umfasst (Schleswig-Holsteinisches FG, II 279/00, a.a.O.). Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt und auch von der Klägerin nicht behauptet worden. 78

Hinsichtlich der Höhe der festgesetzten Gewerbesteuer sind Bedenken weder nach Aktenklage erkennbar noch von der Klägerin vorgebracht worden. 79

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung. 80

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen. Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn eine Rechtsfrage zu entscheiden ist, an deren Beantwortung ein allgemeines Interesse besteht, weil ihre Klärung das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Es muss sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame und auch für die einheitliche Rechtsanwendung wichtige Frage handeln (BFH, Beschluss vom 27.6.1985 I B 23/85, BStBl II 1985, 605; BFH, Beschluss vom 17.10.2001 III B 65/01, BFH/NV 2002, 217 betr. § 115 n.F.), die klärungsbedürftig und im konkreten Streitfall auch klärungsfähig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 5. Aufl. 2002, § 115 Rz. 23). 81

Nach diesen Maßstäben hat die Frage, ob Rehabilitationszentren der Art, wie sie die Klägerin betreibt, als Krankenhäuser gewerbesteuerbefreit sind, grundsätzliche Bedeutung. Denn diese Form der medizinischen Einrichtungen gewinnt nach der Neufassung des § 40 SGB V ab dem 01.01.2001 zunehmend an Bedeutung (vgl. die Ausführungen des BSG, B 3 KR 12/99 R, a.a.O., hierzu) und kann im Einzelfall eine teilstationäre Einrichtung darstellen, ohne dass höchstrichterlich geklärt ist, ob Reha-Zentren überhaupt und wenn ja, nach welchen Kriterien als Krankenhaus nach § 3 Nr. 20 b GewStG qualifiziert werden können. 82