
Datum: 01.06.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 243/14
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:0601.15K243.14.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VIII R 10/17

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob die Klägerin in den Streitjahren gewerblich i.S.d. § 15 Einkommensteuergesetz (EStG) tätig war. 2

Die Klägerin hat ein Studium der Sozialarbeit absolviert; sie ist Diplomsozialarbeiterin. 3

Sie bietet Menschen mit einer psychischen Erkrankung, körperlichen oder geistigen Behinderung oder chronischer Suchterkrankung (Alkohol oder Cannabis) Unterstützung bei einer selbstbestimmten Lebensführung an (vgl. auchde). 4

Die Klägerin wird von Kliniken, Ärzten oder gesetzlichen Betreuern der Amtsgerichte kontaktiert, ob sie für Menschen insbesondere aus der stationären Behandlung heraus die ambulante Versorgung bzw. Wiedereingliederung in die Gesellschaft betreuen kann. Hierfür führt sie zunächst mit den volljährigen Patienten allein oder gemeinsam mit den behandelnden Ärzten ein Erstgespräch durch. Nach eingehender Besprechung erstellt die Klägerin einen so genannten „Hilfeplan“. Dieser wird anschließend in einer „Konferenz“ besprochen. An dieser Konferenz nehmen verschiedenen Interessenvertreter (z.B. Landschaftsverband, Vertreter der Stadt, ein Arzt und Sozialarbeiter) teil. 5

Im Rahmen dieser Konferenz wird der Hilfeplan in Abstimmung mit der Klägerin gegebenenfalls angepasst. Anschließend werden gegebenenfalls finanzielle Mittel durch den Landschaftsverband als Kostenträger bewilligt. Hierbei handelt es sich um Gelder nach dem SGB XII.

Die Klägerin hat für ihre Tätigkeit auch Fachkräfte, insbesondere Diplom-Heilpädagogen und Diplom-Sozialarbeiter, angestellt. Das „Erstgespräch“ mit (potentiellen) Klienten findet in Anwesenheit der Klägerin statt. Die weiteren Gespräche und Kontakte finden ohne Anwesenheit der Klägerin statt. Vielfach findet das zweite persönliche Gespräch in Anwesenheit der Klägerin erst nach etwa 6 Monaten statt. 7

Die Klägerin gab für das Streitjahr keine Gewerbesteuererklärung ab. 8

Der Beklagte gelangte zu der Auffassung, die Klägerin sei gewerblich - und nicht wie von der Klägerin angenommen - selbständig im Sinne des § 18 EStG- tätig. 9

Entsprechend erließ der Beklagte am 17. Januar 2013 einen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag. Hierin legte er den von der Klägerin im Rahmen der Einkommensteuererklärung erklärten Gewinn der Besteuerung zu Grunde. 10

Hiergegen legt die Klägerin fristgerecht Einspruch ein. Die Klägerin vertrat die Auffassung, ihre Einkünfte seien nicht gewerbesteuerpflichtig, da es sich bei ihrer Tätigkeit um eine freiberufliche Tätigkeit im Sinne von § 18 EStG handele. 11

Ihre Tätigkeit sei mit der eines Arztes vergleichbar. Des Weiteren sei die Tätigkeit auch mit der Tätigkeit eines Sozialtherapeuten vergleichbar. Schließlich sei die Tätigkeit eine erzieherische Tätigkeit im Sinne von § 18 EStG. 12

Zumindest sei die Tätigkeit jedoch nach § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG von der Gewerbesteuer befreit, weil Gelder nach dem SGB bezogen würden. 13

Den eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2014 als unbegründet zurück. 14

Unstreitig liege kein Katalogberuf vor. Auch sei kein ähnlicher Beruf gegeben. 15

Die Tätigkeit der Klägerin sei der eines Arztes nicht ähnlich. Die Ausbildung der Klägerin weise nicht die vergleichbare wissenschaftliche Ausbildung auf wie die eines Arztes. 16

Desweiteren könne auch nicht festgestellt werden, dass die Tätigkeit der eines Sozialtherapeuten vergleichbar sei. 17

Er führte ferner aus, die Klägerin sei nicht erzieherisch tätig geworden. Es fehle an der Voraussetzung, dass die gesamte Persönlichkeit geformt werde. Vielmehr würden im Streitfall in der Regel erwachsene Menschen in den normalen Lebensalltag wieder eingegliedert, indem sie dabei unterstützt würden, am sozialen Leben wieder teilnehmen zu können. 18

Schließlich seien auch die Voraussetzungen für eine Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Gewerbesteuergesetz nicht erfüllt. Die Klägerin übernehme keine Pflege im Sinne dieser Norm. 19

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 2. Januar 2014 Bezug genommen

Hiergegen hat die Klägerin die vorliegende Klage erhoben. Sie ist weiter der Auffassung, ihre Tätigkeit unterliege nicht der Gewerbesteuer. Zur Begründung verweist sie auf ihren Vortrag im Einspruchsverfahren. Ergänzend trägt sie vor, die ausgeübte Tätigkeit sei erzieherisch im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Die ambulant betreuten Personen sollten an ein „normales“ Leben herangeführt werden. Dies sei gerade der Begriff der „Formung einer Persönlichkeit“ die der Gesetzgeber verlange. Dass diese normalerweise gegenüber jungen Menschen erfolge sei unbestritten, jedoch bedeute dies nicht, dass eine solche Formung bei geistig und psychisch erkrankten Erwachsenen ausgeschlossen sei. Es werde ferner auf das BFH-Urteil vom 11. Juni 1997 – XI R 2/95 –, BFHE 183, 450, BStBl II 1997, 687 Bezug genommen.

Schließlich werde die Klägerin wie ein Sozialtherapeut tätig. Die Klägerin erstellte selber Hilfepläne in den psychologische, pädagogische, sozialtherapeutische und medizinische Entscheidungen ineinandergriffen. Diese würden dann von der Klägerin im Rahmen der Konferenz vorgetragen und erläutert. Sodann würden die einzelnen Maßnahmen durch die Klägerin umgesetzt.

Dies ergebe sich auch daraus, dass die Klägerin umfassend zu den Krankheitsbildern nach den ärztlichen „Schlüsseln“ Stellung nehme und Therapievorschlüsse erarbeite. Die gleichen Schlüssel verwendeten auch Ärzte und Psychologen.

Ferner sei eine sonstige selbständige Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG gegeben.

Schließlich sei eine Befreiung nach § 3 Nr. 20 Gewerbesteuergesetz anzunehmen.

Die Klägerin schliesse Vergütungsvereinbarungen mit dem Landschaftsverband Rheinland unmittelbar ab. Die Vergütungsvereinbarung werde aufgrund *des SGB* geschlossen.

Entscheidungsgründe

I. Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs.1 Satz 1 FGO).

Zu Recht erließ der Beklagte für das Streitjahr einen Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag.

1. Die Klägerin unterliegt mit ihrer Tätigkeit im Streitjahr der Gewerbesteuerpflicht.

Gemäß § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Nach § 15

Abs. 2 S. 1 EStG ist eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbstständige Arbeit anzusehen ist.

Da vorliegend die übrigen Merkmale eines Gewerbebetriebs erfüllt sind, wäre die Tätigkeit des Klägers vorliegend nur dann nicht als gewerblich einzustufen, wenn sie sich als

Ausübung eines freien Berufs i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG darstellen würde. Dies ist nicht der Fall.

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG gehören zu der freiberuflichen Tätigkeit die selbstständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, die selbstständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte, Notare, Patentanwälte, Vermessungsingenieure, Ingenieure, Architekten, Handelschemiker, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater, beratenden Volks- und Betriebswirte, vereidigten Buchprüfer (vereidigten Bücherrevisoren), Steuerbevollmächtigten, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten, Journalisten, Bildberichterstatler, Dolmetscher, Übersetzer, Lotsen und ähnlicher Berufe. 34

a) Die Tätigkeit der Klägerin gehört - unstreitig - nicht zu den in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausdrücklich aufgeführten Katalogberufen. 35

b) Die Tätigkeit ist auch kein ähnlicher Beruf i.S. der genannten Vorschrift. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der der Senat folgt, muss insbesondere die Ausbildung für den ähnlichen Beruf der für den Katalogberuf vergleichbar sein (vgl. Urteile vom 10. Dezember 1987 IV R 176/85, BFHE 152, 120, BStBI II 1988, 273 und vom 11. Mai 1989 IV R 43/88, BFHE 157, 155, BStBI II 1989, 797). Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Weder ist die Ausbildung der Klägerin eines Arztes ähnlich, noch der eines Heilpraktikers. 36

Ob die Tätigkeit der Klägerin - wie von ihr behauptet - mit der Tätigkeit eines Soziotherapeuten/Sozialtherapeuten vergleichbar ist, kann im Streitfall dahingestellt bleiben. Die von der Kläger angeführten Berufe sind keine in § 18 EStG genannten Katalogberufe. 37

c) Schließlich war die Klägerin im Streitjahr nicht erzieherisch tätig. 38

Erziehung bedeutet nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, der der erkennende Senat folgt, die planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und sittlichen Formung junger Menschen zu tüchtigen und mündigen Menschen; dabei wird unter Mündigkeit die Fähigkeit verstanden, selbständig und verantwortlich die Aufgaben des Lebens zu bewältigen (vgl. BFH-Urteile vom 21. November 1974 II R 107/68, BFHE 115, 64, BStBI II 1975, 389, und vom 17. Mai 1990 IV R 14/87, BFHE 161, 361, BStBI II 1990, 1018). 39

Ob als erzieherische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch eine entsprechende Schulung von Erwachsenen in Betracht kommt und ob tüchtige und mündige Menschen noch erziehbar im Sinne der Vorschrift sind, ist bisher höchstrichterlich soweit ersichtlich nicht entschieden (ablehnend FG Düsseldorf, Urteil vom 25. Januar 2005 – 17 K 572/02 G –, juris). Voraussetzung jeder erzieherischen Tätigkeit ist jedenfalls, dass die ganze Persönlichkeit geformt wird (BFH, Urteil vom 11. Juni 1997 – XI R 2/95 –, BFHE 183, 450, BStBI II 1997, 687). Eine Tätigkeit mit dem Ziel, nur bestimmte individuelle Verhaltenspositionen und Persönlichkeitsdefekte zu überwinden, wird wegen der fehlenden Ganzheitlichkeit nicht als Erziehung angesehen (BFH-Urteil vom 2. Februar 2000 XI R 38/98; FG Düsseldorf, Urteil vom 25. Januar 2005 – 17 K 572/02 G –, juris). 40

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht gegeben. Der Senat hat bereits Zweifel daran, ob volljährige, geschäftsfähige Menschen „erzogen“ werden können, kann die Entscheidung dieser Frage jedoch dahingestellt lassen. 41

Im Streitfall ist nicht feststellbar, dass auf die Persönlichkeit der Klienten im Ganzen eingewirkt wird und sie körperlich, geistig und sittlich geformt werden. Denn die Tätigkeit der Klägerin zielt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf Hilfestellung und Unterstützung im Alltag bei der allgemeinen Lebensführung ab. Die Klienten erarbeiten gemeinsam mit der Klägerin und ihren Mitarbeitern Ziele und versuchen diese wiederum mit Unterstützung der Klägerin und ihrer Mitarbeiter umzusetzen. Gegen die Annahme einer erzieherischen Tätigkeit spricht nach Auffassung des Senats auch, dass die Tätigkeit der Klägerin letztendlich vom Willen der Klienten abhängt. Die Klienten bestimmen im Ergebnis - soweit die Finanzierung gesichert ist - einseitig, ob eine (weitere) Zusammenarbeit mit der Klägerin erfolgt.

Der Senat verkennt nicht, dass im Rahmen der Tätigkeit der Klägerin Lernprozesse in Gang gesetzt werden und die Persönlichkeit der Klienten hierdurch reifen kann. Gleichwohl kann nach Überzeugung des Senats in dieser Ingangsetzung von Prozessen keine Einwirkung auf die Persönlichkeit der Klienten im Ganzen und eine körperliche, geistige und sittliche Formung der Persönlichkeit insgesamt angenommen werden. 43

d) Selbst wenn eine erzieherische Tätigkeit gegeben wäre, ist die Tätigkeit der Klägerin nicht als freiberuflich i.S.d. § 18 ESTG anzusehen. 44

Ein Angehöriger eines freien Berufs ist i.d.S. auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient; Voraussetzung ist aber, dass er aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). 45

Fachlich vorgebildete Arbeitskräfte i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sind nicht nur Angestellte, sondern auch Subunternehmer. Dem Charakter der selbstständigen Tätigkeit i.S. des § 18 EStG entspricht es, dass sie durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen geprägt ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21. März 1995 XI R 85/93, BStBl II 1995, 732, m.w.N.). Fehlt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen der "Stempel seiner Persönlichkeit", so ist sie keine freiberufliche. Auf die steuerliche oder arbeits- und sozialversicherungsrechtliche Qualifizierung der Tätigkeit der Mitarbeiter kommt es daher nicht an. Fachlich vorgebildet ist sowohl der Mitarbeiter, der dieselbe berufliche Qualifikation wie der Betriebsinhaber erworben hat, als auch derjenige, der eine weniger qualifizierte Berufsausbildung aufzuweisen hat. Eine aufgrund eigener Fachkenntnisse eigenverantwortliche Tätigkeit liegt nur vor, wenn die persönliche Teilnahme des Berufsträgers an der praktischen Arbeit in ausreichendem Umfang gewährleistet ist. Die Eigenverantwortlichkeit erschöpft sich nicht darin, nach außen die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des einzelnen Auftrags zu tragen. Die Ausführung jedes einzelnen Auftrags muss vielmehr dem Steuerpflichtigen selbst und nicht den qualifizierten Mitarbeitern zuzurechnen sein. Es genügt daher nicht eine gelegentliche fachliche Überprüfung der Mitarbeiter (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1. Februar 1990 IV R 140/88, BStBl II 1990, 507; XI R 85/93, a.a.O.). Dies gilt für alle freiberuflichen Tätigkeiten (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 8. Juni 1995 IV R 80/94, BStBl II 1995, 776; vom 11. Mai 1976 VIII R 111/71, BStBl II 1976, 641). Die Tatbestandsmerkmale "leitend" und "eigenverantwortlich" stehen selbstständig nebeneinander. Auch eine besonders intensive leitende Tätigkeit, zu der u.a. die Organisation des Sach- und Personalbereichs, Arbeitsplanung, Arbeitsverteilung, Aufsicht über Mitarbeiter und deren Anleitung und die stichprobenweise Überprüfung der Ergebnisse gehören, vermag daher die eigenverantwortliche Tätigkeit nicht zu ersetzen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. September 1999 V R 56/97, BFH/NV 2000, 284; vom 5. Juni 1997 IV R 43/96, BStBl II 1997, 681; vom 20. Dezember 2000 XI R 8/00, BStBl II 2002, 478). Die 46

Klägerin hat selbst vorgetragen, nicht bei allen „Zweitgesprächen“ zwischen Mitarbeitern und Klienten zugegen zu sein und in vielen Fällen nur einen halbjährlichen persönlichen Kontakt zu den Klienten herzustellen. Dies steht einer eigenverantwortlichen Tätigkeit im Streitfall entgegen.

2. Die Tätigkeit ist auch nicht von Gewerbesteuer befreit 47

a) Insbesondere kommt keine Befreiung nach § 3 Nr. 20 d GewStG in Betracht. 48

Nach § 3 Nr. 20 GewStG sind Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen sowie Einrichtungen zur ambulanten oder stationären Rehabilitation von der Gewerbesteuer befreit, wenn bei Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen im Erhebungszeitraum die Pflegekosten in mindestens 40 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind. 49

Zur näheren Definition der in der Vorschrift verwendeten Begriffe ist auf die Begriffsbestimmungen des Sozial- und Sozialversicherungsrechts zurückzugreifen. Das GewStG lässt ebenso wenig wie andere steuerliche Vorschriften ein eigenes Verständnis der dem Gesundheitswesen entlehnten Begriffe des § 3 Nr. 20 GewStG erkennen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. Juni 2011 I R 59/10, BFH/NV 2012, 61, m.w.N). 50

Die Voraussetzungen des § 20 Nr. 20 d GewStG sind nicht erfüllt. Die Klägerin erbringt keine pflegerischen Leistungen. Die Klienten der Klägerin bedürfen keiner Pflege im Sinne des Sozialrechts. 51

b) Ob die Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 e GewStG vorliegen kann dahingestellt bleiben. Die Vorschrift ist nach § 36 Abs. 1 GewStG in der durch das Kroatien-AnpG geänderten Fassung erstmals für den Erhebungszeitraum 2015 anzuwenden (vgl. BFH, Urteil vom 09. September 2015 – X R 2/13 –, BFHE 251, 59, BStBl II 2016, 286). 52

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 53