

---

**Datum:** 02.05.2024  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 15. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 15 K 1653/22  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2024:0502.15K1653.22.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, X R 15/24  
**Rechtskraft:** nicht rechtskräftig

---

**Tenor:**

Die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2015 (vom 9. März 2017), 2016 (vom 3. Mai 2018) und 2018 (vom 22. Mai 2020), alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2022, werden dahingehend geändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag mit jeweils 0 € festgesetzt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- |  |   |
|--|---|
| Die Beteiligten streiten im Rahmen der Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge 2015, 2016 und 2018 über die Frage, ob gewerbliche Einkünfte der Klägerin gem. § 3 Nr. 20 Buchst. e) Gewerbesteuergesetz (GewStG) von der Gewerbesteuer befreit sind.  | 1 |
| Die Klägerin ist Diplomsozialarbeiterin mit einer Weiterbildung zur Suchtkrankenhelferin. In den Streitjahren unterstützte sie im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe Menschen mit einer psychischen Erkrankung, körperlichen und/oder geistigen Behinderungen oder chronischen Suchterkrankungen bei einer selbstbestimmten Lebensführung. Ausweislich des Internetangebots wurde z. B. Unterstützung | 2 |
|  | 3 |

• beim eigenverantwortlichen, selbständigen Wohnen im vertrauten Lebensraum,	45
• beim Finden einer zufriedenstellenden, tagesstrukturierenden Tätigkeit,	6
• bei der Suche nach einer bezahlten Arbeit,	7
• bei einer erfüllenden Lebensführung sowie Freizeitgestaltung,	8
• beim Knüpfen und Führen von sozialen Kontakten und	9
• bei der Anbindung an Fachärzte, Therapeuten, Sucht- und Schuldnerberatungsstellen u. ä.	10
angeboten.	11
Die Klägerin erbrachte diese Leistungen im Rahmen einer Leistungs- und Prüfungsvereinbarung mit dem Landschaftsverband Rheinland (LVR) als zuständigem Sozialhilfeträger. Die Vereinbarung (siehe Blatt – Bl. – 112 ff. der elektronischen Gerichtsakte – eGA; in besserer Qualität siehe Bl. 193 ff. eGA; Ergänzungsvereinbarung siehe Bl. 122) enthält detaillierte Regelungen zu Art, Ziele und Inhalt der Leistungen sowie zur Beschränkung der Leistungen auf Menschen mit psychischer Behinderung, Menschen mit geistiger Behinderung, Menschen mit körperlicher Behinderung und Menschen mit chronischer Suchterkrankung im Einzugsgebiet der Stadt A, des B und des C. Sie verweist ferner auf einen Rahmenvertrag gem. § 79 Abs. 1 Sozialgesetzbuch (SGB) Zwölftes Buch (XII) – Sozialhilfe (SGB XII) in der bis zum 31. Dezember 2019 geltenden Fassung (nachfolgend „SGB XII a.F.“), welche diverse (Sozial-)Verbände mit dem LVR und weiteren kommunalen Vertretungen in Nordrhein-Westfalen geschlossen haben. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Vereinbarungen und den Rahmenvertrag verwiesen.	12
Die Klägerin war gemäß dem in §§ 75 ff. SGB XII a.F. geregelten Vertragsrecht für den LVR (Sozialhilfeträger) ein „Leistungserbringer im Leistungsbereich Ambulantes Betreutes Wohnen“. Die Klägerin erzielte in allen Streitjahren nahezu sämtliche Einnahmen durch Vergütungen des LVR; geringe Zahlungen entfallen auf „Selbstzahler“.	13
Ihre Leistungen stellen, was zwischen den Beteiligten in tatsächlicher Hinsicht unstrittig ist, nach der in den Streitjahren geltenden Gesetzesfassung „Hilfen zu selbstbestimmtem Leben in betreuten Wohnmöglichkeiten“ gemäß § 53 Abs. 4 SGB XII a.F. i.V.m. § 55 Abs. 2 Nr. 6 Sozialgesetzbuch (SGB) Neuntes Buch (IX) – Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen (in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung; nachfolgend „SGB IX a.F.“) dar. Nach neuer Rechtslage (SGB IX in der ab dem 1. Januar 2018 geltenden Fassung – „SGB IX n.F.“) liegen Assistenzleistungen im Rahmen der Sozialen Teilhabe nach § 77 SGB IX n.F. vor (nach Integration des Eingliederungshilferechts aus dem SGB XII in das SGB IX: § 113 i.V.m. § 77 SGB IX n.F.).	14
Der Ablauf zur Bewilligung dieser Leistungen stellt sich nach von der Klägerin eingereichten Anlagen (mit einem beispielhaften Verfahrensablauf; vgl. Bl. 93 ff. eGA; vor Integration der Eingliederungshilfe in das SGB IX war diese in §§ 53 ff. SGB XII a.F. geregelt) wie folgt dar:	15
Zur Kostentragung durch den LVR ist ein Antragsverfahren erforderlich. Der Antrag kann formlos gestellt werden, sinnvoll ist aber ein vom LVR vorgesehener Vordruck bzw. Online-Antrag. Der LVR ist im Rheinland Rehabilitationsträger der Leistungen zur sozialen Teilhabe	16

gem. § 5 Nr. 5, § 6 SGB IX n.F. sowie Träger der Eingliederungshilfe gem. §§ 90 ff. SGB IX n.F. In den Streitjahren war er ebenso nach SGB XII a.F. und SGB IX a.F. für die Eingliederungshilfe zuständig. Auf Grundlage des Antrags und einer Reihe weiterer Dokumenten führt der LVR eine Bedarfsermittlung durch. Hierbei werden u.a. eine fachärztliche Stellungnahme oder andere medizinisch aussagekräftige Unterlagen gefordert, aus welchen die Behinderung oder drohende Behinderung erkennbar ist. Das hierzu verwendete Formular (siehe Beispiel in Bl. 97 eGA) ermöglicht die Angabe von geistigen, seelischen oder körperlichen Behinderungen unter Bezeichnung des Diagnoseschlüssels nach der „International Statistical Classification of Diseases and Related Health Problems“ (ICD-10 bzw. zukünftig ICD-11). Die Klassifikation enthält u.a. in Kapitel F eine Reihe von psychischen Störungen und Verhaltensstörungen einschließlich stoffgebundener Störungen (bspw. chronischer Alkoholismus oder Missbrauch psychotroper Substanzen), welche regelmäßig bei dem von der Klägerin betreuten Personenkreis vorliegen. Bei fehlender Stellungnahme und anderweitiger medizinischer Unterlagen kann der LVR ein Gutachten in Auftrag geben. Nach Prüfung bewilligt der LVR durch eine „individuelle Hilfeplanung“ (vgl. Beispiel Bl. 142 ff. eGA; hier wird die Klägerin als vorgesehener Leistungserbringer mit einem bestimmten Umfang in Stunden/Minuten pro Woche benannt, vgl. Bl. 163 eGA) näher festgelegte Leistungen für einen dort festgelegten (begrenzten) Zeitraum.

Die Abläufe im Besteuerungsverfahren stellen sich wie folgt dar:

17

Zu einer Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung eines Vorjahres (2010) hatte die Klägerin bereits vor dem erkennenden Senat unter dem Aktenzeichen 15 K 243/14 ein Klageverfahren geführt. Die Klage befasste sich mit der Frage, ob die Leistungen der Klägerin eine freiberufliche – nicht der Gewerbesteuer unterliegende – Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) darstellen. Der Senat hat dies im Urteil vom 1. Juni 2017 (veröffentlicht in EFG 2017, 1662) verneint und die Klage abgewiesen sowie die Revision zugelassen. Im anschließenden Revisionsverfahren (Az. BFH VIII R 10/17) hat der BFH die Revision der Klägerin mit Urteil vom 29. September 2020 als unbegründet zurückgewiesen und ausgeführt, dass gewerbliche Einkünfte vorlägen. Zur damaligen Rechtslage in § 3 Nr. 20 Buchst. d) GewStG haben Finanzgericht und BFH ferner ausgeführt, dass die Leistungen der Klägerin nicht als Pflegeleistungen einzuordnen seien. Unter Rn. 33 der in Juris veröffentlichten Entscheidungsgründe hat der BFH – wie bereits das FG – offen gelassen, ob es sich bei der von der Klägerin geführten Einrichtung um eine „Einrichtung zur ambulanten Rehabilitation“ i.S.d. § 3 Nr. 20 Buchst. e) GewStG handele, weil diese durch das Kroatien-Anpassungsgesetz (vom 25. Juli 2014, BGBl I 2014, 1266) eingeführte Regelung erst ab dem Erhebungszeitraum 2015 gelte (Verweis auf BFH-Urteile vom 9. September 2015, X R 2/13, BStBl II 2016, 286 und vom 25. Januar 2017, I R 74/14, BStBl II 2017, 650).

18

Für die hier streitigen Erhebungszeiträume (2015, 2016 und 2018) erließ der Beklagte von Amts wegen unter dem 9. März 2017 (2015), 3. Mai 2018 (2016) und 22. Mai 2020 (2018) positive Festsetzungen über den Gewerbesteuermessbetrag (B. 10 ff. eGA). Zur Begründung führte er aus, dass die Festsetzungen aufgrund der Erkenntnisse des Rechtsbehelfsverfahrens zum Gewerbesteuermessbetrag 2010 erforderlich seien. Hiergegen jeweils fristgerecht eingelegte Einsprüche ruhten jeweils während des o.g. Klage- und Revisionsverfahrens. Nach der o.g. BFH-Entscheidung nahm der Beklagte die Einspruchsverfahren wieder auf und wies die Einsprüche mit (zusammengefasster) Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2022 (Bl. 4 ff. eGA) als unbegründet zurück. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb wurde von ihm vollständig als gewerbesteuerpflichtig eingestuft.

19

20

Hiergegen wendet sich die Klägerin und führt – zusammengefasst – an, dass ihre Tätigkeit gem. § 3 Nr. 20 Buchst. e) GewStG (in der ab dem Erhebungszeitraum 2015 geltenden Neufassung) von der Gewerbesteuer befreit sei. Sie betreibe eine Einrichtung zur ambulanten Rehabilitation. Ihre Leistungen seien in mindestens 40 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden. § 3 Nr. 20 Buchst. e) Satz 2 GewStG verlange, dass die Einrichtung Leistungen im Rahmen der verordneten ambulanten oder stationären Rehabilitation im Sinne des Sozialrechts einschließlich der Beihilfavorschriften des Bundes und der Länder erbringe. Das Gesetz stelle ausdrücklich nicht auf eine „verordnete Leistung“ ab, sondern auf „Leistungen im Rahmen der verordneten ... Rehabilitation“. Hiermit bringe das Gesetz zum Ausdruck, dass alle mit der Rehabilitation im Zusammenhang stehenden Leistungen steuerfrei seien. Die Steuerfreiheit sei nicht auf die medizinische Rehabilitation i.S.d. §§ 40, § 107 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) Sozialgesetzbuch (SGB) Fünftes Buch (V) – Gesetzliche Krankenversicherung – (nachfolgend SGB V) beschränkt. Der Begriff sei weiter zu verstehen, der in § 3 Nr. 20 Buchst. e) GewStG verwendete Begriff der Rehabilitation unterscheide nicht zwischen „medizinischer“ und „sozialer“ Rehabilitation. Die Rehabilitation und Teilhabe von Menschen mit Behinderungen seien – über die medizinische Rehabilitation hinaus – im SGB IX geregelt. Das Gesetz sei mit „Rehabilitation“ überschrieben und beruhe auf der UN-Behindertenrechtskonvention (UN-BRK) sowie dem Gesetz zur Stärkung der Teilhabe und Selbstbestimmung von Menschen mit Behinderungen (Bundesteilhabegesetz – BTHG). In SGB IX Teil 2 n.F. sei die aus dem SGB XII a.F. herausgelöste und reformierte Eingliederungshilfe nunmehr als besondere Leistung integriert worden. Zur „Teilhabe am Leben in der Gesellschaft“ werden nach den in § 5 SGB IX n.F. geregelten Leistungsgruppen neben der medizinischen Rehabilitation (§ 5 Nr. 1 SGB IX a.F. und n.F.) auch „Leistungen zur sozialen Teilhabe“ (§ 5 Nr. 5 SGB IX n.F.; zuvor „Leistungen zur Teilhabe am Leben in der Gemeinschaft“ gem. § 5 Nr. 4 SGB IX a.F.) gezählt. Derartige Leistungen erbringe die Klägerin. Der Gesetzgeber (Verweis auf BT-Drs. 18/1529, Seite 71) gehe auch von einem weiten Begriffsverständnis aus, weil er die medizinische Rehabilitation in § 40 Abs. 1, 2 SGB V lediglich als Beispiel benenne. Eine Beschränkung der Vorschrift auf den medizinischen Bereich sei aus dem Wortlaut und der Gesetzesbegründung nicht erkennbar. Kostenträger sei hier in praktisch allen Fällen (bis auf wenige privat von Klienten bezahlte Tätigkeiten) der LVR als überörtlicher Sozialhilfeträger. Dessen Leistungen beruhten auf dem Grundsatz, dass ambulante Leistungen einer (mit wesentlich höheren Kosten verbundenen) stationären Behandlung vorgingen. Ergänzend verweist sie auch auf eine jüngere – nicht rechtskräftige – Entscheidung des FG Köln (Urteil vom 27. Februar 2024, 11 K 1719/15, Juris) zu einem Heilerziehungspfleger, dessen gleichartige Leistungen im Bereich „Ambulant Betreutes Wohnen“ als Pflegeleistungen eingeordnet worden sind.

Die Klägerin beantragt,	21
die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2015 (vom 9. März 2017), 2016 (vom 3. Mai 2018) und 2018 (vom 22. Mai 2020), alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Juli 2022, dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag mit jeweils 0 € festgesetzt wird,	22
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	23
Der Beklagte beantragt,	24
die Klage abzuweisen,	25
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	26

Er ist – zusammengefasst – unter Darlegung der Gesetzeshistorie des § 3 Nr. 20 GewStG der Auffassung, dass die durch das Kroatien-Anpassungsgesetz eingefügte Regelung in § 3 Nr. 20 Buchst. e) GewStG nur die im Einleitungssatz („Krankenhäuser, Altenheime, ...“) genannten Einrichtungen umfasse. Die Klägerin sei unstreitig weder ein Krankenhaus noch ein Altenheim, ein Altenwohnheim oder ein Pflegeheim. Eine „Einrichtung zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen“ liege ebenso wenig vor. Die in § 3 Nr. 20 GewStG dem Sozialrecht entlehnten Begriffe seien nach der BFH-Rechtsprechung (Verweis auf BFH-Urteil vom 9. September 2015, X R 2/13, BStBl II 2016, 286) nach sozialrechtlichen Maßstäben auszulegen. Die Klägerin betreibe keine Pflegeeinrichtung i.S.d. § 71 Sozialgesetzbuch (SGB) Elftes Buch (XI) – Soziale Pflegeversicherung (SGB XI). Dies habe der BFH – im Streitfall der Klägerin zum dortigen Erhebungszeitraum 2010 – bereits im Urteil vom 29. September 2020 (VIII R 10/17, BStBl II 2021, 387) festgestellt.

27

Entgegen der Auffassung der Klägerin liege auch keine „Einrichtung zur ambulanten oder stationären Rehabilitation“ vor. Die hierunter zu verstehende medizinische Rehabilitation umfasse nach der in § 107 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b) SGB V enthaltenen Legaldefinition Maßnahmen, die dazu dienen, eine Krankheit zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder Krankheitsbeschwerden zu lindern oder im Anschluss an eine Krankenhausbehandlung den dabei erzielten Behandlungserfolg zu sichern oder zu festigen, auch mit dem Ziel, eine drohende Behinderung oder Pflegebedürftigkeit abzuwenden, zu beseitigen, zu mindern, auszugleichen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder ihre Folgen zu mildern. Die Klägerin arbeite aber nicht auf dieser Rechtsgrundlage, sondern führe auf ihrer Homepage ausdrücklich an, dass sie Leistungen der Eingliederungshilfe nach dem SGB IX erbringe. Ihre Tätigkeit ziele auf eine Hilfe zur Bewältigung des Alltags ab und verfolge nicht die im SGB V dargelegten Zwecke. Der Begriff der Rehabilitation sei (steuerrechtlich) enger zu verstehen, da der Gesetzgeber ausweislich seiner Gesetzesbegründung (Verweis auf BT-Drs. 18/1529, Seite 71) insbesondere bezweckt habe, ambulante Rehabilitationseinrichtungen den anderen im Einleitungssatz des § 3 Nr. 20 GewStG benannten Einrichtungen gleichzustellen. Als Ausnahme- und auch Subventionsnorm sei § 3 Nr. 20 Buchst. e) GewStG restriktiv auszulegen. Der Beklagte verstehe Rehabilitationsleistungen als medizinische Leistungen, die der Abwendung, Beseitigung, Minderung oder dem Ausgleich einer Behinderung oder Pflegebedürftigkeit, der Verhütung ihrer Verschlimmerung oder Milderung ihrer Folgen dienen. Sie hätten das Ziel, die aus gesundheitlichen Gründen bedrohte oder beeinträchtigte Teilhabe wiederherzustellen, zu verbessern oder vor Verschlimmerung zu bewahren. Eine „Rehabilitation im Sinne des Sozialrechts“ sei hingegen eine multidisziplinäre, individuell ausgerichtete komplexe Leistung aus Leistungsbestandteilen der medizinischen Rehabilitation, die in einem Behandlungsplan zusammengefasst würden. Neben ärztlichen und psychotherapeutischen Leistungen könnten dies auch Arznei-, Verband-, Heil und Hilfsmittel sowie Heilmittelleistungen im Sinne medizinisch verordneter Therapien (z. B. Physio-, Ergo- oder Sprachtherapie) darstellen. Die durch das Bundesteilhabegesetz (BTHG) in das SGB IX überführten Regelungen zur Eingliederungshilfe umfassten gem. § 5 SGB IX ein weites Spektrum an Leistungen. Die soziale Rehabilitation erstreckte sich dabei auch auf die von der Klägerin erbrachten Leistungen. Diese Leistungen seien aber nach dem Verständnis des Beklagten keine Leistungen „im Rahmen der verordneten ambulanten oder stationären Rehabilitation“, sondern weitergehende (allgemeine) Hilfestellungen zur Bewältigung des Alltags. Der Begriff der „Verordnung“ sei als ärztlich verordnete Heilbehandlung zu verstehen.

28

## **Entscheidungsgründe**

29

30

I. Die Klage ist begründet. Die angefochtenen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Entgegen der Auffassung des Beklagten sind die von der Klägerin gegenüber dem LVR erbrachten Leistungen gem. § 3 Nr. 20 Buchst. e) GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Die übrigen (geringfügigen) Einkünfte liegen in allen Streitjahren unter dem Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG, wodurch in allen Streitjahren ein Steuermessbetrag von 0 € festzusetzen ist.

Nach § 3 Nr. 20 Buchst. e) GewStG (in der ab dem Erhebungszeitraum 2015 geltenden Fassung) sind Einrichtungen zur ambulanten oder stationären Rehabilitation von der Gewerbesteuer befreit, wenn bei diesen Einrichtungen die Behandlungskosten in mindestens 40 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind (Satz 1). Dies gilt nur, soweit die Einrichtung Leistungen im Rahmen der verordneten ambulanten oder stationären Rehabilitation im Sinne des Sozialrechts einschließlich der Beihilfevorschriften des Bundes und der Länder erbringt (Satz 2). 31

Die Klägerin ist vorliegend eine Einrichtung zur ambulanten Rehabilitation, welche ihre Leistungen auch im Rahmen der durch den LVR verordneten ambulanten Rehabilitation erbringt und bei denen – insoweit unstreitig – der LVR als gesetzlicher Träger der Sozialhilfe in nahezu allen Fällen die Behandlungskosten ganz oder zum überwiegenden Teil getragen hat. 32

Die Tätigkeiten der Klägerin fallen nach Überzeugung des Senats unter den Begriff der „Rehabilitation“ (hierzu nachfolgend 1.). Eine Begrenzung des Begriffsverständnisses auf Leistungen zur medizinischen Rehabilitation i.S.d. § 40 SGB V (Gesetzliche Krankenversicherung) und Leistungserbringung durch Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen i.S.d. § 107 Abs. 2 SGB V ist nicht geboten (hierzu nachfolgend 2.). 33

1. Die Klägerin ist eine Einrichtung zur (ambulanten) Rehabilitation und erbringt auch Rehabilitationsleistungen. 34

Durch höchstrichterliche Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 9. September 2015, X R 2/13, BStBl II 2016, 286; vom 29. September 2020, VIII R 10/17, BStBl II 2021, 387) ist geklärt, dass zur näheren Definition der in § 3 Nr. 20 GewStG verwendeten Begriffe auf die Begriffsbestimmungen des Sozial- und Sozialversicherungsrechts zurückzugreifen ist, weil das GewStG ebenso wie andere steuerliche Vorschriften ein eigenes Verständnis der dem Gesundheitswesen entlehnten Begriffe nicht erkennen lässt. 35

Im Sozialrecht wird „Rehabilitation“ allgemein als Begriff für die (Wieder-)Eingliederung von Menschen mit (drohenden) Behinderungen in die Gesellschaft, insbesondere in Arbeit und Beruf, verwendet. Unter Rehabilitation wird dabei das anzustrebende Ziel, zugleich aber auch die Gesamtheit der Leistungen und Maßnahmen, die diesem Ziel dienen, einschließlich des Verfahrens verstanden. Unerheblich ist, ob beim betroffenen Menschen die Behinderung von Geburt an besteht oder erst später – etwa durch Krankheit oder Unfall – eingetreten ist (Stöhler in Deutscher Verein, Fachlexikon der Sozialen Arbeit, 9. Aufl. 2022, „Rehabilitation“). 36

Die Sozialgesetzbücher verwenden den Begriff „Rehabilitation“ an verschiedenen Stellen: 37

Im Sozialgesetzbuch (SGB) Erstes Buch (I) – Allgemeiner Teil (SGB I) wird die „medizinische Rehabilitation“ bei den Leistungen einzelner Träger genannt (§§ 21, 23, 28). In § 29 SGB I (Leistungen zur Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen) werden die Begriffe „Rehabilitation“ und „Teilhabe“ nebeneinander verwendet, die Rehabilitation dort im Zusammenhang mit „Leistungen der medizinischen Rehabilitation“ und Teilhabe in Bezug auf verschiedene Bereiche (Arbeitsleben, Bildung, Soziale Teilhabe).

- In § 40 SGB V (Gesetzliche Krankenversicherung) sind „Leistungen zur medizinischen Rehabilitation“ geregelt. Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen i.S.d. SGB V sind in § 107 Abs. 2 SGB V definiert. 40
- Im SGB IX (amtliche Bezeichnung bereits in der Neufassung ab 2001: „Sozialgesetzbuch (SGB) Neuntes Buch (IX) – Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen“) werden unter dem Oberbegriff „Leistungen zur Teilhabe“ in § 4 verschiedene Sozialleistungen umfasst. In § 5 SGB IX a.F. werden unter dem Begriff der Teilhabe die Leistungen zur medizinischen Rehabilitation (§ 5 Nr. 1 SGB IX a.F.) sowie weitere Teilhabeleistungen aufgezählt. Die Träger der „Leistungen zur Teilhabe“ werden indes in § 6 SGB IX a.F. einheitlich als „Rehabilitationsträger“ legaldefiniert. Hier besteht keine Begrenzung auf medizinische Rehabilitation, da etwa auch Träger der öffentlichen Jugendhilfe oder die Träger der Sozialhilfe – wie hier der LVR – als Rehabilitationsträger definiert werden. Die von den Rehabilitationsträgern zur Ausführung von Leistungen beauftragten Dienste und Einrichtungen werden überdies in § 19 Abs. 4 SGB IX a.F. einheitlich als „Rehabilitationsdienste und -einrichtungen“ bezeichnet. 41

Der Senat kann hiernach keine trennscharfe Abgrenzung der Begriffe „Rehabilitation“ und „Teilhabe“ erkennen, da Teilhabe teils als Oberbegriff und teils als Synonym zur Rehabilitation genannt wird. Der Umstand, dass der Begriff der Rehabilitation oftmals mit „medizinische Rehabilitation“ eingegrenzt wird, spricht für ein weiteres Verständnis des Begriffs der „Rehabilitation“. Er kann demnach sowohl die – auf diesen Bereich ausdrücklich spezifizierte – medizinische Rehabilitation als auch bspw. die(Wieder-)Eingliederung in das Arbeitsleben und die Gemeinschaft umfassen. Der Umstand, dass in § 19 Abs. 4 SGB IX a.F. alle Dienste und Einrichtungen als „Rehabilitationsdienste und -einrichtungen“ bezeichnet werden, spricht auch für ein weites Begriffsverständnis. 42

2. Entgegen der Auffassung des Beklagten ist gewerbesteuerlich keine Eingrenzung der Rehabilitation auf eine „medizinische Rehabilitation“ i.S.d. SGB V (mit Kostentragung durch die gesetzliche Krankenversicherung) geboten. 43

a. Mit dem Begriff der medizinischen Rehabilitation hat sich der BFH bereits im Urteil vom 9. September 2015 (X R 2/13, BStBl II 2016, 286) befasst. Zum Begriff der „medizinischen Rehabilitation“ verweist der BFH auf die in § 107 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b SGB V enthaltene Legaldefintion. Die „medizinische Rehabilitation“ umfasse dabei Maßnahmen, die dazu dienen, eine Krankheit zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder Krankheitsbeschwerden zu lindern oder im Anschluss an eine Krankenhausbehandlung den dabei erzielten Behandlungserfolg zu sichern oder zu festigen, auch mit dem Ziel, eine drohende Behinderung oder Pflegebedürftigkeit abzuwenden, zu beseitigen, zu mindern, auszugleichen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder ihre Folgen zu mildern. Mit diesem Inhalt und Zweck diene sie der Behandlung von Krankheiten im weiten Sinne und gehöre daher zum Leistungsumfang sowohl der gesetzlichen Krankenversicherung (§§ 27 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, 40 SGB V) – auch im Rahmen der Rehabilitation und Teilhabe behinderter 44

Menschen (§§ 5 Nr. 1, 6 Abs. 1 Nr. 1, 26 SGB IX) – als auch der Sozialhilfe (§ 48 Satz 1 SGB XII mit der Verweisung auf die §§ 27 bis 43b des SGB V). In diesem Urteil hat der BFH zum Rehabilitationsbegriff bereits auf die Bestimmungen im SGB IX und SGB XII verwiesen und damit den Rehabilitationsbegriff nicht auf das SGB V begrenzt. Im dortigen Fall – vor Einführung des § 3 Nr. 20 Buchst. e) GewStG – hat der BFH die Klage (unter Aufhebung der stattgebenden erstinstanzlichen Entscheidung) allein deshalb abgewiesen, weil Rehabilitationseinrichtungen seinerzeit noch nicht in die Gewerbesteuerfreiheit einbezogen waren und der BFH die dortige Einrichtung nicht als Krankenhaus oder Pflegeeinrichtung einordnen konnte. Die Übertragung dieser Entscheidungsgrundsätze auf die neue Rechtslage spricht dafür, dass nunmehr auch – von Krankenhäusern und Pflegeheimen zu unterscheidende – Rehabilitationseinrichtungen der Gewerbesteuerfreiheit unterliegen und hierbei keine Begrenzung auf Rehabilitationseinrichtungen i.S.d. SGB V geboten ist, sondern vielmehr auch Einrichtungen i.S.d. SGB IX und SGB XII umfasst werden. Die Klägerin selbst ist im Streitfall indes – was auch der Beklagte nicht bestreitet – eine Rehabilitationseinrichtung gem. § 19 Abs. 4 SGB IX a.F. (heute §§ 28 Abs. 1 Nr. 3, 36 – „private Rehabilitationsdienste und -einrichtungen“).

b. Gegen eine Begrenzung des Rehabilitationsbegriffs auf eine „medizinische Rehabilitation“ im Sinne des Beklagtenverständnisses sprechen bereits die Formulierungen in § 26 SGB IX a.F. (heute – mit minimalen sprachlichen Änderungen: § 42 SGB IX n.F.). 45

Zur medizinischen Rehabilitation behinderter und von Behinderung bedrohter Menschen werden gem. § 26 Abs. 1 SGB IX a.F. die erforderlichen Leistungen erbracht, um 46

1. Behinderungen einschließlich chronischer Krankheiten abzuwenden, zu beseitigen, zu mindern, auszugleichen, eine Verschlimmerung zu verhüten oder 47
2. Einschränkungen der Erwerbsfähigkeit und Pflegebedürftigkeit zu vermeiden, zu überwinden, zu mindern, eine Verschlimmerung zu verhüten sowie den vorzeitigen Bezug von laufenden Sozialleistungen zu vermeiden oder laufende Sozialleistungen zu mindern. 49

Bestandteil einer medizinischen Rehabilitation sind nach § 26 Abs. 3 SGB IX a.F. auch medizinische, *psychologische und pädagogische Hilfen*, soweit diese Leistungen im Einzelfall erforderlich sind, um die in § 26 Abs. 1 SGB IX a.F. genannten Ziele zu erreichen oder zu sichern und Krankheitsfolgen zu vermeiden, zu überwinden, zu mindern oder ihre Verschlimmerung zu verhüten, insbesondere 50

1. Hilfen zur Unterstützung bei der Krankheits- und Behinderungsverarbeitung, 52
2. Aktivierung von Selbsthilfepotentialen, 53
3. mit Zustimmung der Leistungsberechtigten Information und Beratung von Partnern und Angehörigen sowie von Vorgesetzten und Kollegen, 54
4. Vermittlung von Kontakten zu örtlichen Selbsthilfe- und Beratungsmöglichkeiten, 55
5. Hilfen zur seelischen Stabilisierung und zur Förderung der sozialen Kompetenz, unter anderem durch Training sozialer und kommunikativer Fähigkeiten und im Umgang mit 56

Krisensituationen,

6. Training lebenspraktischer Fähigkeiten, 57
7. Anleitung und Motivation zur Inanspruchnahme von Leistungen der medizinischen Rehabilitation. 58

Die hier von der Klägerin erbrachten pädagogischen Hilfen (insbesondere nach Nr. 2, 5, 6) stellen demnach ein Element der (medizinischen) Rehabilitation dar. Da die von der Klägerin unterstützten Klienten durch das beim LVR praktizierte Verfahren ärztlich (i.d.R. sozialpsychiatrisch) untersucht sind und nach ICD-10 kodierte Krankheitsbilder vorliegen, kann der Senat nicht erkennen, weshalb die von der Klägerin erbrachten Leistungen nicht einer Vermeidung, Überwindung, Minderung oder Verhütung von Krankheitsfolgen dienen soll. Bei geistigen und psychischen Erkrankungen und Behinderungen, insbesondere bei den von der Klägerin betreuten Suchterkrankungen, bestehen die vom LVR im Hilfeplan bewilligten Leistungen gerade auch in pädagogischen Hilfen (zur Lebensgestaltung u.ä.), um die sozialen Krankheitsfolgen zu vermeiden, zu überwinden, zu mindern oder ihre Verschlimmerung zu verhüten. 59

c. Ganz entscheidend spricht gegen einen engen Rehabilitationsbegriff der mit § 3 Nr. 20 Buchst. e) GewStG verfolgte Gesetzeszweck. Hiernach dient die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 GewStG insgesamt der Verbesserung der Versorgungsstrukturen des dort genannten Personenkreises und der Kostenentlastung der Träger entsprechender Einrichtungen (vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl. 2023, § 3 Rn. 427 m.w.N.; zur Gesetzesbegründung siehe BT-Drs. 18/1529, Seite 70 f.). Würden Rehabilitationsleistungen – wie von der Klägerin nach SGB XII und SGB IX erbracht – der Gewerbesteuer unterworfen, würde dies zur Erhöhung der Kosten und damit zu einer Mehrbelastung der (öffentlich-rechtlichen) Kostenträger führen. Dies würde jedoch in letzter – dem Gesetzeszweck zuwiderlaufender – Konsequenz zu einer Schwächung der Versorgungsstrukturen beitragen. 60

d. Gegen einen engen Rehabilitationsbegriff sprechen darüber hinaus auch die durch übergeordnetes Recht verfolgten Zielsetzungen. Die zum 1. Januar 2018 in Kraft getretene Neufassung des SGB IX erfolgt aufgrund Artikel 1 des Gesetzes zur Stärkung der Teilhabe und Selbstbestimmung von Menschen mit Behinderungen (Bundesteilhabegesetz – BTHG; BGBl I 2016, 3234). Das BTHG verfolgt das Ziel, das am 26. März 2009 in Kraft getretene Übereinkommen der Vereinten Nationen über die Rechte von Menschen mit Behinderungen (UN-Behindertenrechtskonvention – UN-BRK) weiter in nationales Recht umzusetzen. Hierzu gehört u.a., Menschen mit Behinderungen soziale Dienstleistungen zur Verfügung zu stellen, die ihnen Inklusion, Selbstbestimmung und die Entscheidung, in der Gemeinschaft zu leben, ermöglichen (vgl. Ausführungen in BT-Drs. 18/9522). Würden – dem Verständnis des Beklagten folgend – zwar ärztliche und psychotherapeutische Leistungen nebst dort verordneten Therapien (z. B. Physio-, Ergo- oder Sprachtherapie) von Rehabilitationseinrichtungen i.S.d. § 107 Abs. 2 SGB V gewerbesteuerfrei erbracht werden können, andere Rehabilitations- und Teilhabeleistungen (Teilhabe am Arbeitsleben, Bildung, Soziale Teilhabe) indes gewerbesteuerpflichtig sein, so würde dies den mit der UN-BRK und dem BTHG verfolgten Inklusionszielen entgegenlaufen. Eine solche Sichtweise würde überdies verkennen, dass Erkrankungen und Behinderungen in vielen Fällen mit Beeinträchtigungen im sozialen Bereich einhergehen und sich daher insbesondere auch negativ auf die Soziale Teilhabe (frühere Bezeichnung: „Teilhabe am Leben in der Gemeinschaft“) auswirken und dass hierauf bezogene Leistungen folgerichtig den Leidensdruck von erkrankten und behinderten Personen mildern können. 61

- e. Soweit der Beklagte auf die Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/1529, Seite 70 f.) und die dort beispielhaft genannten „Einrichtungen der Rehabilitation nach SGB V“ verweist, ist dem zu entgegnen, dass es sich ausweislich der Gesetzesbegründung um eine nicht abschließende Aufzählung („...wie sie beispielsweise in § 40 Abs. 1 und 2 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) oder ... genannt sind“) handelt. 62
- f. Soweit sich der Beklagte auf den Begriff der „verordneten“ Leistungen beruft und hieraus wohl das Erfordernis einer für die konkrete Maßnahme notwendigen ärztliche Verordnung herleitet, kann der Senat dem nicht folgen. Wie zuvor aufgeführt, sind die von der Klägerin erbrachten Leistungen auch im Rahmen einer „medizinischen“ Rehabilitation gem. SGB IX möglich. Der Gesetzestext in § 3 Nr. 20 Buchst. e) Satz 2 GewStG führt zudem nicht an, dass „verordnete Leistungen“ erbracht werden, sondern „Leistungen im Rahmen der verordneten Rehabilitation“ vorliegen müssen. Der Senat versteht den Begriff der „Verordnung“ deshalb dahingehend, dass der LVR als zuständiger Rehabilitationsträger nach ärztlicher Stellungnahme auf Basis von nach ICD-10 kodierten Krankheitsbildern eine Rehabilitation dem Grunde nach bewilligt und in einer individuellen Hilfeplanung auch pädagogische Leistungen der Klägerin in einem festgelegten Umfang gestattet und/oder befürwortet. Diese Anforderungen sind im Streitfall erfüllt. 63
- II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 64
- III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf § 151 Abs. 3, Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. §§ 708 ff. ZPO. 65
- IV. Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat. 66