
Datum: 25.08.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 106/12 G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:0825.9K106.12G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

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

Tatbestand 1

Streitig ist, ob Dialysezentren nach § 3 Nr. 20 Buchstabe b) oder d) des 2
Gewerbesteuergesetzes (GewStG) von der Gewerbesteuer befreit sind.

Die Klägerin, eine GmbH, betreibt zwei Dialysezentren in Zusammenarbeit mit einer 3
medizinischen Gemeinschaftspraxis. Die Klägerin selbst beschäftigt keine Mediziner, sondern
qualifizierte Krankenfachkräfte und –pfleger, welche die Patienten während der Dialysen
betreuen.

Während einer Betriebsprüfung für die Jahre 1998 bis 2002 verständigten sich die Klägerin 4
und die Betriebsprüfung darauf, dass die Gewerbeerträge nach § 3 Nr. 20 Buchstabe d)
GewStG steuerfrei seien. Bei einem Dialysezentrum handele es sich um eine „Einrichtung zur
vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen“. Pflegebedürftig seien die
behandelten Personen deshalb, weil sie nicht imstande seien, ihre Blase zu entleeren und
insoweit auf die Hilfe des Dialysezentrums angewiesen seien (so die Niederschrift über die
Schlussbesprechung vom 27. 1. 2004 unter Hinweis auf Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 des
Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 14. 11. 1997, BStBl I 1997,
957, und auf § 14 Abs. 1 und Abs. 4 Nr. 1 des Sozialgesetzbuchs XI – SGB XI –).

Für die vorliegenden Streitjahre 2004 bis 2009 gab die Klägerin deshalb keine Gewerbesteuererklärungen ab. Der Beklagte (das Finanzamt – FA –) setzte auch zunächst keine Gewerbesteuermessbeträge für diese Jahre fest.

Für den vorhergehenden Veranlagungszeitraum 2003 wurde im Anschluss an eine weitere Betriebsprüfung zwischen den Beteiligten streitig, ob eine Schadensersatzleistung wegen der Nichteröffnung eines Dialysezentrums unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG fällt. Sowohl der erkennende Senat (Urteil vom 27. 4. 2010 9 K 5258/07, EFG 2011, 70) als auch nachgehend der Bundesfinanzhof (BFH, Beschluss vom 8. 9. 2011 I R 78/10, BFH/NV 2012, 44) verneinten dies und ließen gleichzeitig offen, ob der Betrieb eines Dialysezentrums gemäß § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist.

Im Jahr 2009 ordnete das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung A (GKBP) bei der Klägerin eine Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 u.a. bezüglich der Gewerbesteuer an und begann diese noch im selben Jahr. Die Prüfung wurde im Jahr 2010 auf die Jahre 2007 bis 2008 erweitert. Zur Gewerbesteuerpflicht vertrat die Prüferin die Auffassung, der Betrieb eines Dialysezentrums unterfalle nicht der Gewerbesteuerfreiheit nach § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG. Die Dialyse kompensiere nach Auffassung des Bundessozialgerichts (BSG) lediglich die ausgefallene Nierenfunktion und begründe damit keine Pflegebedürftigkeit i.S. des § 14 SGB XI (Tz. 2.6 des Betriebsprüfungsberichts vom 15. 12. 2010).

Das FA erließ daraufhin – unter Berücksichtigung weiterer, zwischenzeitlich nicht mehr streitiger Prüfungsfeststellungen (vgl. Klagerücknahme im Verfahren 9 K 108/12) – erstmalig Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2004 bis 2008 vom 1. 7. 2011 und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Gewerbesteuermessbescheid für das Jahr 2009 vom 26. 7. 2011.

Die Klägerin legte dagegen Einsprüche ein. Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA aus für das vorliegende Verfahren nicht relevanten Gründen einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 5. 8. 2011.

Durch Einspruchsentscheidung vom 9. 12. 2011 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück.

Die Klägerin betreibe keine Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen i.S. des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) 1. Alternative GewStG. Für die Auslegung des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG sei auf die Begriffsbestimmungen des SGB zurückzugreifen. Pflegebedürftig seien nach § 14 SGB XI Personen, die wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Krankheit oder Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens auf Dauer in erheblichem oder höherem Maße Hilfe bedürften. Als gewöhnliche und regelmäßig wiederkehrende Verrichtung komme bei Dialysepatienten lediglich das Entleeren der Blase in Betracht (§ 14 Abs. 4 Nr. 1 SGB XI). Einer dahingehenden Auslegung stehe jedoch die BSG-Rechtsprechung entgegen. Danach umfasse der Begriff der Blasenentleerung nur die Abführung der Körperflüssigkeit, die in den Nieren produziert worden sei und sich in der Harnblase oder in einem Blasenersatz gesammelt habe. Die Dialyse stelle nach Auffassung des BSG keine Blasenentleerung dar, sondern kompensiere die ausgefallene Nierenfunktion. Sie begründe damit keine Pflegebedürftigkeit im Sinne des § 14 SGB XI. Außerdem erfasse die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) 1. Alternative GewStG nur solche Einrichtungen, welche die pflegebedürftigen Personen in die Einrichtung aufnahmen. In Abgrenzung zur 2. Alternative der Vorschrift werde eine (stationäre) Aufnahme

vorausgesetzt, an der es im Streitfall fehle.

Des Weiteren handele es sich bei den ambulanten Dialysezentren der Klägerin auch nicht um Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen i.S. des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) 2. Alternative GewStG. Wie bereits dargestellt, sei das Tatbestandsmerkmal der Pflegebedürftigkeit nicht erfüllt. Außerdem fehle es an einer Einrichtung zur ambulanten Pflege. Auch insoweit sei auf die Definitionen des SGB XI zurückzugreifen, und zwar auf § 71 Abs. 1 SGB XI. Ambulante Pflegeeinrichtungen seien danach solche, die kranke und pflegebedürftige Personen in deren häuslicher Umgebung pflegten und hauswirtschaftlich versorgten. Dies treffe auf ein ambulantes Dialysezentrum nicht zu, da keine Pflege und Versorgung in der Wohnung der Patienten stattfinde. 12

Die Klägerin hat dagegen Klage erhoben. Sie macht geltend, die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 20 Buchstabe d) 2. Alternative GewStG lägen vor. 13

Dialysezentren seien zwar keine Krankenhäuser, jedoch teilstationäre Einrichtungen, die über die gleiche Einrichtung und über die gleiche Technik sowie vergleichbares Personal wie Krankenhäuser verfügten. Da Dialysebehandlungen vielfach auch in Krankenhäusern durchgeführt würden, sei aus Wettbewerbsgründen eine Gleichbehandlung geboten. 14

Außerdem handele es sich bei Dialysezentren um Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen. Nach dem Gesetzeswortlaut sei nicht erforderlich, dass ausschließlich Pflegeleistungen erbracht würden. Es müssten lediglich pflegebedürftige Personen aufgenommen werden. Dialysepatienten seien während der Dialysebehandlung stets pflegebedürftig, da sie während dieser Zeit zwingend auf fremde sachkundige Hilfe angewiesen seien. Dies ergebe sich auch aus einer genaueren Analyse der Patientenstruktur. Die meisten Patienten hätten mindestens die Pflegestufe 1. Auch diejenigen, die nicht über eine Pflegestufe verfügten, kämen mit der Dialyse alleine nicht zurecht. Bei einer Heimdialyse sei es medizinisch eigentlich geboten, dass ständig jemand vor Ort sei, um in Notfällen helfen zu können. Zumindest zum Beginn und zum Ende der Dialyse müsse aber eine weitere Person anwesend sein. Gerade bei älteren Patienten sei eine Heimdialyse kaum möglich, weil diese nicht hinreichend stabil seien und durchgehend eine Krankenschwester anwesend sein müsse. Ungefähr 80 % der Patienten seien ältere und schwerkranke Personen, die an weiteren Krankheiten zusätzlich zu ihrem Nierenversagen litten. Circa 15 % der Patienten seien trotz erwerbsfähigen Alters nicht berufsfähig. Etwa 95 % der Patienten (teilweise Liegendpatienten) würden mit Krankentransporten zur Dialyse gebracht, weil sie selbst nicht in der Lage seien, die Einrichtung zu erreichen. Ein erheblicher Teil der Dialysepatienten sei deshalb bereits grundpflegebedürftig. Der mit der Dialyse verbundene Flüssigkeitsverlust führe außerdem häufig zu einem Blutdruckabfall, teilweise auch zu Erbrechen und/oder Durchfall und dies erfordere eine strenge und dauerhafte Krankenbeobachtung. Aus den vorgenannten Gründen und unter Kostengesichtspunkten habe sich eine zentralisierte Dialyse als vorzugswürdig herausgestellt. Eine typische Dialysebehandlung dauere vier bis sechs Stunden und müsse liegend erfolgen. Die Bauchfelldialyse dauere in der Regel sogar zwölf Stunden. Bei der Dialyse vermische sich die Grundpflege mit der Krankenbehandlung. Die Dialyse müsse deshalb als eine Art Behandlungspflege verstanden werden. 15

Die aufgezählten Dienstleistungen seien unzweifelhaft Pflegeleistungen, die die Voraussetzungen der §§ 107, 111 SGB V erfüllten. Die Klägerin verfüge im Übrigen über alle Voraussetzungen hinsichtlich der Qualifizierung der Geschäftsleitung und der Mitarbeiter, um als Pflegeeinrichtung i.S. von § 71 Abs. 2 SGB XI zu gelten. 16

Soweit die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchstabe d GewStG erfordere, dass in mindestens 40 % der Fälle die Dialysekosten von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen würden, liege diese Bedingung im Streitfall eindeutig vor. Von 100 Patienten seien nur ca. sechs Patienten privat versichert.	
Die Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG auf Dialysezentren widerspreche im Übrigen nicht den vom Gesetzgeber ausgedrückten Willen, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten.	18
Nach dem Kenntnisstand der Geschäftsleitung der Klägerin gebe es derzeit bundesweit keine Dialyseeinrichtung, die gewerbesteuerpflichtig sei. Die gesamten Pflegesatzkalkulationen basierten darauf, dass Dialyseeinrichtungen gewerbesteuerfrei seien.	19
Die Klägerin beantragt,	20
unter Änderung der Gewerbesteuermessbescheide 2004 bis 2007 vom 1. 7. 2011, des Gewerbesteuermessbescheides 2008 vom 5. 8. 2011 und des Gewerbesteuermessbescheides 2009 vom 26. 7. 2011, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 9. 12. 2011, die Gewerbesteuermessbeträge 2004 bis 2009 jeweils mit 0 € festzustellen,	21
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	22
Das FA beantragt,	23
die Klage abzuweisen,	24
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	25
Zur Begründung verweist es auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt es vor, es werde nicht bestritten, dass ein Teil der Patienten aufgrund ihrer Erkrankung eingeschränkt sei und ggf. insbesondere während der Dialysebehandlung im Dialysezentrum mehr Unterstützung als sonst benötige. Eine Pflegebedürftigkeit in dem o.g. Sinn sei jedoch aufgrund der Tatsache, von der Dialyse abhängig zu sein, nicht gegeben.	26
Der Senat hat den Rechtsstreit am 25. 10. 2014 mündlich verhandelt. Auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen. Die Entscheidung wurde nicht verkündet, sondern sollte zugestellt werden. Das von den Richtern unterschriebene Urteil ohne Tatbestand, Entscheidungsgründe und Rechtsmittelbelehrung wurde am 4. 9. 2014 der Geschäftsstelle übermittelt. Auf telefonische Nachfrage des Finanzamts hat die Vorsitzende diesem gegenüber den Tenor der Entscheidung am 9. 9. 2014 telefonisch bekanntgegeben. Am 11. 9. 2014 ging beim Finanzgericht ein weiterer Schriftsatz der Klägerin ein, auf den wegen der Einzelheiten verwiesen wird.	27
Entscheidungsgründe	28
I. Der Senat kann über den Rechtsstreit entscheiden, ohne erneut in eine mündliche Verhandlung oder in eine weitere Beratung mit den ehrenamtlichen Richtern einzutreten.	29
Das von den Berufsrichtern unterschriebene und bei der Geschäftsstelle hinterlegte Urteil i.S. des § 100 Abs. 4 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist mit der telefonischen	30

Bekanntgabe des Tenors durch die Vorsitzende gegenüber dem FA am 9. 9. 2014 für das Gericht verbindlich geworden (vgl. BFH-Urteil vom 23. 10. 2003 V R 24/00, BFHE 203, 523, BStBl II 2004, 89; BFH-Beschluss vom 8. 3. 2011 IV S 14/10, BFH/NV 2011, 1161). Der erst nachfolgend am 11. 9. 2014 bei Gericht eingegangene Schriftsatz der Klägerin muss deshalb unberücksichtigt bleiben. Dementsprechend kommt eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung von vornherein nicht in Betracht. Mangels jedweden Ermessens des Gerichts in dieser Sachverhaltskonstellation bedarf es – anders als in den Fällen einer gefällten, das Gericht aber noch nicht bindenden Entscheidung (vgl. dazu Beschluss des erkennenden Senats vom 29.9.2012 9 K 2546/11, EFG 2013, 64) – auch keiner weiteren Beratung mit den ehrenamtlichen Richtern. Im Übrigen wird in dem nachgereichten Schriftsatz ohnehin nur der bisherige Sachvortrag der Klägerin wiederholt (und durch das Schreiben eines anderen Betreibers eines Dialysezentrums bestätigt), der im Kern unstreitig ist (s. dazu nachfolgend unter II.).

II. Die Klage ist unbegründet. Die Klägerin wird durch die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide nicht in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Tätigkeit der Klägerin als Kapitalgesellschaft gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 GewStG). Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 20 Buchstabe b) oder d) GewStG erfüllt die Klägerin nicht. 31

1. Von der Gewerbesteuer befreit sind gemäß § 3 Nr. 20 GewStG – jeweils unter den dort unter den Buchstaben a) bis d) bezeichneten weiteren Voraussetzungen – Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen. 32

Nach der BFH-Rechtsprechung, welcher der erkennende Senat folgt, ist zur Auslegung des § 3 Nr. 20 GewStG auf die Begriffsbestimmungen des Sozialgesetzbuchs abzustellen (vgl. BFH-Beschluss vom 18. 9. 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126; ähnlich zu § 4 Nr. 16 Buchstabe e des Umsatzsteuergesetzes in der bis einschließlich des Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Fassung – UStG a.F. – BFH-Urteil vom 5. 2. 2004 V R 2/03, BFHE 104, 496, BStBl II 2004, 669). 33

2. Die Klägerin ist nicht gemäß § 3 Nr. 20 Buchstabe b) GewStG von der Gewerbesteuer befreit. 34

a) Die Dialysezentren der Klägerin sind keine Krankenhäuser i.S. der vorgenannten Norm. 35

Für die Auslegung des Begriffs Krankenhaus in § 3 Nr. 20 Buchstabe b) GewStG ist auf § 2 Nr. 1 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes (KHG) und auf § 107 SGB V abzustellen (BFH-Beschluss vom 1. 3. 1995 IV B 43/94, BFHE 177, 126, BStBl II 1995, 418; BFH-Urteile vom 22. 10. 2003 I R 65/02, BFHE 204, 278, BStBl II 2004, 300; vom 22. 6. 2011 I R 59/10, BFH/NV 2012, 61). Prägend für ein Krankenhaus ist danach die Möglichkeit einer stationären Behandlung und einer durchgängigen Vollverpflegung (vgl. auch § 107 Abs. 1 SGB V und dazu JurisPK-SGB V § 107 Rz. 35). Allerdings können unter Umständen auch Einrichtungen, die ausschließlich teilstationäre Leistungen erbringen als Krankenhaus einzuordnen sein (vgl. BSG-Urteil vom 28. 1. 2009 B 6 KA 61/07 R, BSGE 102, 219; JurisPK-SGB V § 107 Rz. 36; unergiebig, weil nur teilstationäre Rehabilitationskliniken betreffend, ist insoweit das BFH-Urteil vom 22. 10. 2003 I R 65/02, BFHE 204, 278, BStBl II 2004, 300). Der BFH hat steuerliche Begünstigungen für Krankenhäuser davon abhängig gemacht, dass ein wesentlicher Teil der Unternehmensleistung auf den stationären oder teilstationären Bereich der betreffenden Einrichtung entfällt (BFH-Urteil vom 2. 3. 1989 IV R 83/86, BFHE 156, 183; 36

bestätigt durch BFH-Beschluss vom 1. 3. 1995 IV B 43/94, BFHE 177, 126, BStBl II 1995, 418).

Die Dialysezentren der Klägerin sind danach – wie auch die Klägerin einräumt – keine Krankenhäuser. Unstreitig verfügen sie nicht über die Möglichkeit einer vollstationären Behandlung und einer durchgängigen Vollverpflegung. Bei der Dialyse handelt es sich auch nicht um eine teilstationäre, sondern um eine ambulante Behandlung, die als alleiniger Unternehmensgegenstand nicht zur Bejahung eines Krankenhauses führen kann. Ausgehend von dem maßgeblichen sozialversicherungsrechtlichen Begriffsverständnis werden Dialysen grundsätzlich als ambulante fachärztliche Leistung oder als nichtärztliche Dialyseleistung abgerechnet (vgl. § 85 Abs. 3a S. 4 SGB V, § 126 Abs. 5 SGB V i.d.F. vom 14. 11. 2003, § 126 Abs. 3 SGB V i.d.F. vom 26. 3. 2007). Dementsprechend hat auch der BFH die Dialyse in einer von einem Kassenarzt betriebenen Dialysestation als ambulante und nicht als teilstationäre Behandlung beurteilt (BFH-Beschluss vom 1. 3. 1995 IV B 43/94, BFHE 177, 126, BStBl II 1995, 418 m.w.N.; vgl. auch – wenngleich zwischenzeitlich aufgehoben – BMF vom 23.01.1991 zu § 7f EStG, juris, unter Hinweis auf das BVerwG-Urteil vom 18. 10. 1984 1 C 36/83, BVerwGE 70, S. 201 ff.; Kläßmann/Siebenmorgen/Notz, Die Besteuerung der Krankenhäuser, 4. Aufl., S. 14 unter Hinweis auf § 2 Abs. 2 Satz 3 Bundespflegesatzverordnung; Lang/Burhoff, Besteuerung der Ärzte, Zahnärzte und sonstiger Heilberufe, 7. Aufl., Rz. 629; vgl. des Weiteren – wenngleich zur Rundfunkgebührenbefreiung – OVG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 27. 7. 2001 12 A 10609/01, juris; Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Urteil vom 11. 7. 2001, 7 B 00.2866, juris; VG Hannover, Urteil vom 25. 7. 2002 6 A 5547/00, juris). Dem folgt der erkennende Senat.

37

Die Dialysezentren können auch nicht im Wege einer Gesetzesauslegung den Krankenhäusern deshalb gleichgestellt werden, weil die Krankenhausbehandlung gem. § 39 Abs. 1 Satz 1 SGB V vollstationär, teilstationär, vor- und nachstationär (§ 115a SGB V) sowie ambulant (§ 115b SGB V) erbracht werden kann (vgl. zu Letzterem BFH-Urteil vom 31. 7. 2013 I R 82/12, BFHE 243, 180, BFH/NV 2014, 203). Insoweit ist zunächst zu berücksichtigen, dass Krankenhäusern solche steuerliche Vergünstigungen, die auf den Begriff des Krankenhauses abstellen, nur dann zustehen, wenn – wie bereits dargelegt – ein wesentlicher Teil der Unternehmensleistung auf den stationären Bereich (einschließlich der teilstationären Leistungen) entfällt und dass insoweit auch die in Krankenhäusern durchgeführten Dialysen dem Bereich der ambulanten Behandlung zuzuordnen sind (BFH-Beschluss vom 1. 3. 1995 IV B 43/94, BFHE 177, 126, BStBl II 1995, 418). Ob die Krankenhäuser mit der Durchführung von Dialysen in ein tatsächliches oder potentiell Wettbewerbsverhältnis zu solchen Einrichtungen treten, die ausschließlich Dialysen durchführen, ist für die Auslegung des § 3 Nr. 20 Buchstabe b) GewStG nicht von Bedeutung. Die vorgenannte Norm befreit solche Einrichtungen, welche die Definition des Krankenhauses erfüllen, einschränkungslos von der Gewerbesteuer. Obwohl Dialysezentren, die ambulante Leistungen abrechnen, auch keine Einrichtung i.S. des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) darstellen (s. dazu nachfolgend unter II.b)) und damit gewerbesteuerpflichtig sind, liegt darin keine verfassungsrechtlich unzulässige Benachteiligung im Vergleich zu der Steuerbefreiung für Krankenhäuser. Zwar lässt sich aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts ableiten (BFH-Beschluss vom 18. 9. 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126; vgl. auch BFH-Urteil vom 8. 9. 1994 IV R 85/93, BFHE 175, 451, BStBl II 1995, 67). Der Gesetzgeber hat Krankenhäuser jedoch auch durch andere Normen begünstigt, um die Gesundheitskosten für Mitglieder der Sozialversicherung niedrig zu halten, ohne dass dies vom BFH unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten beanstandet worden wäre (vgl. BFH-Urteile vom 31. 7. 2013 I R 31/12, BFH/NV 2014, 185, und I R 82/12, BFHE 243, 180, BFH/NV 2014, 203, zu § 67 Abs. 1 AO

38

a.F. – Abgabe von Zytostatika durch eine Krankenhausapothek e an ambulant behandelte Patienten des Krankenhauses). Der erkennende Senat folgt dieser Beurteilung auch für Zwecke des § 3 Nr. 20 Buchst. b) GewStG. Der Gesetzgeber überschreitet die verfassungsrechtliche Grenze seiner Gestaltungsfreiheit nicht, wenn er Krankenhäuser wegen der von diesen grundsätzlich gewährleisteten vollstationären Versorgung und ihrer damit verbundenen besonderen Bedeutung für das Gesundheitssystem von der Gewerbesteuer befreit, ohne gleichzeitig für alle denkbaren anderen Leistungen, die ebenfalls der Gesundheitsversorgung dienen und unter Umständen über die Sozialversicherung abgerechnet werden, dieselbe Steuervergünstigung zu gewähren (vgl. auch zur Gewerbesteuerpflicht eines Arztes für Laboratoriumsmedizin BFH-Urteil vom 21. 3. 1995 XI R 85/93, BFHE 177, 377, BStBl II 1995, 732; zur Gewerbesteuerpflicht von Krankentransport und Rettungsdienst BFH-Urteil vom 18. 9. 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126; zur Gewerbesteuerpflicht ambulanter Rehabilitationszentren bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2014 siehe BFH-Urteil vom 22. 10. 2003 I R 65/02, BFHE 204, 278, BStBl II 2004, 300 und Sächsisches Finanzgericht – FG –, Urteil vom 10. 10. 2013 4 K 1898/11, Nichtzulassungsbeschwerde I B 176/13, a.A. allerdings Niedersächsisches FG, Urteil vom 12. 11. 2012 7 K 10204/09, DStRE 2013, 1497; vgl. außerdem zur zulässigen steuerlichen Differenzierung zwischen einer Heimunterbringung und ambulanten Maßnahmen, wenngleich dort im Bereich der Pflege, BFH-Urteil vom 8. 9. 1994 IV R 85/93, BFHE 175, 451, BStBl II 1995, 67).

b) Die Voraussetzungen für eine Gewersteuerbefreiung der Klägerin gemäß § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG liegen ebenfalls nicht vor. 39

Die Regelung in § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG betreffend (private) Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen entspricht wegen des abweichenden Obersatzes zwar nicht wörtlich, aber weitgehend § 4 Nr. 16 Buchstabe e) UStG a.F. Beide Normen wurden eingeführt, um dem veränderten Altersaufbau der Bevölkerung in Großstädten Rechnung zu tragen, in denen diese Einrichtungen zunehmende Bedeutung gewinnen und um die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern (vgl. zu § 3 Nr. 20 Buchstabe d GewStG: Bundestagsdrucksache 12/5764, 43; vgl. zu § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG a.F.: Bundestagsdrucksachen 12/1368, 27 und 12/1506, 178; BFH-Urteil vom 8. 9. 1994 IV R 85/93, BFHE 175, 451, BStBl II 1995, 67; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21. 2. 2001 II 279/00, EFG 2001, 645). Die Vorschriften sollen zur Kostenentlastung bei den entsprechenden Einrichtungen beitragen und als „Verschonungssubvention“ mittelbar auch einen Anreiz für die Vornahme von Investitionen in diesem Bereich schaffen (vgl. auch zu § 3 Nr. 20 Buchstabe c GewStG BFH-Urteil vom 29. 3. 2006 X R 59/00, BFHE 213/50, BStBl II 2006, 661 unter II. 3e, bb, II.3.g). 40

Zur Auslegung des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG sind deshalb nicht nur – wie bereits allgemein zu § 3 Nr. 20 GewStG dargelegt – die Begriffsbestimmungen des Sozialgesetzbuchs heranzuziehen (s.a. speziell zu § 3 Nr. 20 Buchstabe d GewStG: Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 3 Nr. 20 GewStG Rz. 433; Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 3 Anm. 516), sondern auch die zu § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG a.F. entwickelten Grundsätze (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21. 2. 2001 II 279/00, EFG 2001, 645). 41

aa) Die Dialysezentren der Klägerin sind keine Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen i.S. des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG. 42

Die vorgenannten Norm setzt in ihrer ersten Alternative die Aufnahme in eine Einrichtung voraus, also bereits nach ihrem eigenen Wortlaut nicht nur den Besuch einer Einrichtung, sondern einen längerfristigen Aufenthalt und eine Eingliederung in das Versorgungssystem der Einrichtung. Unter Berücksichtigung der heranzuziehenden Begriffsbestimmungen des Sozialgesetzbuchs fallen unter die Einrichtungen zur Aufnahme pflegebedürftiger Personen solche Einrichtungen, in denen pflegebedürftige Personen zeitweise vollstationär (ganztätig) – Kurzzeitpflegeeinrichtungen – oder teilstationär (tagsüber oder nachts) – Tages- und Nachteinrichtungen – untergebracht und gepflegt werden (vgl. §§ 41, 42 SGB XI; BFH-Urteil vom 5. 2. 2004 V R 2/03, BFHE 204, 496, BStBl II 2004, 669 zu § 4 Nr. 16 Buchst. e UStG a.F.; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 3 Nr. 20 Rz. 434). Lediglich ambulante Leistungen, wie sie von den Dialysezentren der Klägerin erbracht werden (vgl. unter II.2.), führen nicht zu einer Aufnahme in eine Einrichtung (s.a. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21. 2. 2001 II 279/00, EFG 2001, 645, wonach bei einer ambulanten Pflege keine Aufnahme in eine Einrichtung vorliegt).

43

Entscheidend kommt hinzu, dass § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG sowohl nach seinem Wortlaut („Aufnahme pflegebedürftiger Personen“, „Einrichtungen zur ambulanten Pflege“, „Pflegekosten“) wie nach seiner Entstehungsgeschichte entscheidend auf die Pflege abstellt. Dies und die gebotene Orientierung an den Begriffsbestimmungen des Sozialgesetzbuchs (vgl. die grundlegende Unterscheidung zwischen dem SGB V betreffend die Krankenversicherung und dem die soziale Pflegeversicherung regelnden SGB XI) erfordern eine Trennung zwischen Pflegeeinrichtungen und solchen Einrichtungen, in denen zwar im Einzelfall auch Hilfen bei den Verrichtungen des täglichen Lebens zur Verfügung gestellt werden, die jedoch von ihrer Grundausrichtung her einem anderen Zweck als der Pflege dienen (vgl. Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21. 2. 2001 II 279/00, EFG 2001, 645; a.A. Niedersächsisches FG, Urteil vom 12. 11. 2012 7 K 10204/09, DStRE 2013, 1497, Rev. X R 2/13). So bestimmt § 71 Abs. 4 SGB XI ausdrücklich, dass stationäre Einrichtungen, in denen die Leistungen zur medizinischen Vorsorge oder zur medizinischen Rehabilitation im Vordergrund des Zweckes der Einrichtung stehen, sowie Krankenhäuser keine Pflegeeinrichtungen sind. Im Streitfall ist zwar zu Recht zwischen den Beteiligten unstreitig, dass ein erheblicher Teil der Dialysepatienten der Klägerin zumindest wegen ihres Alters oder wegen zusätzlicher Erkrankungen pflegebedürftig i.S. des § 14 Abs. 1 SGB XI ist, also gemäß der dortigen Legaldefinition wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Krankheit oder Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens auf Dauer, voraussichtlich für mindestens sechs Monate, in erheblichem oder höherem Maße der Hilfe bedarf. Gleichwohl steht bei Dialysezentren nicht die Pflege, sondern die Behandlung einer Krankheit (der gestörten Nierenfunktion) bzw. eine Kompensation der ausgefallenen Nierenfunktion im Vordergrund (vgl. BSG-Urteil vom 12. 11. 2003 B 3 P 5/02 R, juris). Mithin betreibt die Klägerin mit ihren Dialysezentren keine Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen, sondern Einrichtungen zur (ambulanten) Behandlung kranker Personen, die während der medizinischen Behandlung auch pflegerisch versorgt werden.

44

bb) Die Klägerin betreibt auch keine Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen.

45

Aus den bereits unter 2.b) aa) dargestellten Gründen handelt es sich bei den von der Klägerin betriebenen Dialysezentren nicht um Einrichtungen „zur ... Pflege“. Darüber hinaus fehlt es auch an der Voraussetzung einer Einrichtung zur ambulanten Pflege, weil unter ambulanten Pflegeeinrichtungen gemäß § 71 Abs. 1 SGB XI nur solche Einrichtungen zu verstehen sind, welche die Pflegebedürftigen in ihrer Wohnung pflegen und hauswirtschaftlich versorgen (vgl.

46

Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21. 2. 2001 II 279/00, EFG 2001, 645 zu ambulanten Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen, die ihre Leistungen in den Räumen des Unternehmens erbringen; Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 3 Anm. 518; wohl auch Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 3 Nr. 20 Rz. 435). Die Klägerin führt demgegenüber die Dialysen in ihren eigenen Räumlichkeiten durch und nicht in der Wohnung ihrer Patienten.

c) Der Senat folgt damit im Ergebnis der Ansicht der Finanzverwaltung (abgestimmte Auffassung zwischen den Referatsleitern des Bundes und der Länder, vgl. dazu OFD NRW vom 2. 9. 13, DB 2013, M 13). Im Ergebnis derselben Auffassung scheint Lang/Burhoff (in Besteuerung der Ärzte, Zahnärzte und sonstiger Heilberufe, 7. Aufl., Rz. 629) zu sein, während die Frage in dem bereits zitierten BFH-Beschluss vom 8. 9. 2011 I R 78/10 (BFH/NV 2012, 44) und von Sarrazin (in Lenski/Steinberg, GewStG, § 3 Anm. 517) offen gelassen wurde. 47

3. Der neue Steuerbefreiungstatbestand des § 3 Nr. 20 Buchstabe e) GewStG in der Fassung vom 25. 7. 2014 für Einrichtungen der stationären und ambulanten Rehabilitation hat bereits deshalb keine Bedeutung für den Streitfall, weil er erstmals für den Erhebungszeitraum 2015 anzuwenden ist (§ 36 GewStG in der Fassung vom 25. 7. 2014). 48

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 49

IV. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO zuzulassen. Eine Entscheidung des BFH ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache und zur Fortbildung des Rechts erforderlich. Der BFH hat die Frage, ob Dialysezentren unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG fallen, bislang ausdrücklich offen gelassen. 50