Finanzgericht Köln, 11 K 1719/15

Datum:	27.02.2024
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	11. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	11 K 1719/15
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2024:0227.11K1719.15.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, VIII B 25/24
Rechtskraft:	nicht rechtskräftig

Tenor:

Unter Änderung des Bescheides über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages 2013 vom 20.2.2015 in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung wird der Gewerbesteuermessbetrag i. H. v. 0 € neu festgesetzt.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

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

Tatbestand: 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die vom Kläger aus seinem Unternehmen im Jahr 2013 erzielten Einkünfte der Gewerbesteuer unterliegen. 2

Der Kläger ist ausgebildeter Heilerziehungspfleger. Er ist seit dem Jahr 2005 auf dem Gebiet der ambulanten Eingliederungshilfe tätig und erbrachte unter anderem im Streitjahr unter der Bezeichnung „Z“ Leistungen der ambulanten Eingliederungshilfe gegenüber Menschen mit geistigen und/oder psychischen Beeinträchtigungen und Suchterkrankten. 3

4

Der zwischen dem Kläger und dem Landschaftsverband Rheinland (LVR) im ...2014 geschlossene Vertrag („Leistungs- und Prüfungsvereinbarung“), der in Bezug auf die vom Kläger zu erbringenden Leistungen inhaltsgleich für das Streitjahr galt, beschreibt die vom Kläger zu erbringenden Leistungen als ambulante Eingliederungshilfe zum selbständigen Wohnen (Ambulant Betreutes Wohnen) für dauerhaft wesentlich behinderte Menschen im Rahmen der §§ 53, 54 SGB XII i.V.m. § 55 SGB IX.

Es handelt sich um ein gemeindeintegriertes Hilfeangebot, das der betreuten Person ein selbstbestimmtes Leben in einer Wohnung ermöglicht. Das „Ambulant Betreute Wohnen“ ist ein am Bedarf der betreuten Person orientiertes Betreuungsangebot, das sich auf ein breites Spektrum an Hilfestellungen im Bereich Wohnen bezieht und der sozialen Integration dient. Vorwiegend handelt es sich um eine aufsuchende Betreuung und Begleitung im Rahmen der ambulanten Eingliederungshilfe gemäß § 54 SGB XII (vgl. § 1 Abs. 1 des Vertrags). Die verfolgten Ziele sind in § 1 Abs. 2 des Vertrags näher definiert. Hiernach soll der betreuten Person eine weitestgehend eigenständige Lebensführung, soziale Eingliederung und Teilhabe am Leben eröffnet und erhalten werden. Als Inhalt der vom Kläger zu erbringenden Leistungen definiert § 1 Abs. 3 des Vertrags „verschiedene Formen der Hilfestellung, unterschiedliche Unterstützungs- und Beratungsangebote, Hilfeplanung und Reflektion, Gesprächsangebote, Telefonkontakte, persönliche Kontakte, Begleitung, Mithilfe, Anleitung, Übernahme, Übung, Beratung, Erinnerung, Kontrolle, Zeiten von Erreichbarkeit, Zusammenarbeit mit anderen Diensten und Institutionen“. Als „direkte Betreuungsleistungen“ („von Angesicht zu Angesicht“ bzw. „von Ohr zu Ohr“) werden in § 1 Abs. 4 die Erstellung/Mitwirkung bei der Hilfeplanung und Betreuungsplanung, Hausbesuche, Gespräche mit der betreuten Person und ihrem sozialen Umfeld, Klinikbesuche, Begleitung der betreuten Person außerhalb der Wohnung, telefonische Kontakte mit der betreuten Person und die Begleitung und Unterstützung beim Wechseln der Wohnung etc. genannt. Als „Mittelbare Betreuungsleitungen“ werden z.B. die Mitarbeit bei Hilfeplankonferenzen, Gespräche im sozialen Umfeld der betreuten Person, Organisation des Hilfefeldes und der Hilfeplanung, Telefonate und Schriftverkehr in Alltagsangelegenheiten der betreuten Person, Einzelfalldokumentation des Betreuungsprozesses und der Abschlussbericht genannt. Darüber hinaus werden „indirekte Leistungen“ beschrieben, wie z.B. die Organisation und Leitung des Dienstes, die Öffentlichkeitsarbeit und die Bearbeitung von Anfragen und Aufnahmen. Nach § 3 des Vertrags sind die Intensität und Dauer der Leistungen einzelfallbezogen zu bestimmen und richten sich nach dem individuellen Hilfebedarf der betreuten Person. Der Hilfebedarf wird vom Sozialhilfeträger festgestellt. Nach § 5 des Vertrags werden geeignete Fachkräfte zur Erbringung der Leistungen eingesetzt, die in § 5 Abs. 1 des Vertrags beispielhaft genannt sind (u.a. Erzieher/innen, Heilerziehungspfleger/innen, Pflegefachkräfte etc.). Nach § 5 Abs. 3 des Vertrags ist die „Fallverantwortung“ durch eine Fachkraft im Sinne des § 5 Abs. 1 des Vertrags wahrzunehmen. Die Fallverantwortung umfasst insbesondere die individuelle Hilfe- und Bedarfsplanung sowie den Einsatz des Betreuungspersonals. Für nähere Einzelheiten wird auf die Vereinbarung mit dem LVR Bezug genommen (Bl. 30 ff. d.A.). 5

Die Leistungen wurden gemäß einer zwischen dem Kläger und dem LVR im ... 2014 geschlossenen Vergütungsvereinbarung – auf die für nähere Einzelheiten Bezug genommen wird – pauschal mit Stundensätzen vergütet, vgl. § 1 der Vergütungsvereinbarung. Für die Streitjahre existierte eine inhaltsgleiche Vergütungsvereinbarung nach Pauschalsätzen. 6

Der Betrieb des Klägers wurde für die Jahre 2008 bis 2010 im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung geprüft. Der Betriebsprüfer kam zu dem Ergebnis, dass der Kläger aus seinem Unternehmen Einkünfte aus freiberuflicher Tätgkeit erziele. Im 7

Betriebsprüfungsbericht ist hierzu ausgeführt, dass der Hauptbestandteil der vom Kläger erbrachten Leistungen im therapeutischen Bereich zu sehen sei. Für nähere Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 19.7.2012 Bezug genommen (vgl. Bl. 30 ff. d.A.).

Die der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstreitigen Einkünfte aus dieser Tätigkeit deklarierte der Kläger in seiner Einkommensteuererklärung für 2013 als Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 EStG. Eine Gewerbesteuererklärung gab er für das Streitjahr nicht ab. 8

Der Beklagte berücksichtigte die Einkünfte bei der Einkommensteuerfestsetzung für 2013 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und erließ mit Datum vom 20.2.2015 einen Bescheid über den im vorliegenden Verfahren streitigen Gewerbesteuermessbetrag für 2013. 9

Den vom Kläger unter anderem gegen die Festsetzung des Gewerbebsteuermessbetrags für 2013 eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 28.5.2015 zurück und führte zur Begründung aus, dass der Kläger als Heilerziehungspfleger gewerbliche Einkünfte erziele, die der Gewerbesteuer unterlägen. Der Kläger gehöre keinem „Katalogberuf“ an, es handele sich bei der von ihm erbrachten Tätigkeit auch nicht um einen „ähnlichen Beruf“. Zudem liege weder eine erzieherische noch eine unterrichtende Tätigkeit vor. Der Umstand, dass die Tätigkeit des Klägers im Rahmen der Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 als eine freiberufliche Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG qualifiziert worden sei, stehe einer abweichenden Beurteilung in den Folgejahren nicht entgegen, zumal über die steuerlichen Sachverhalte in jedem Veranlagungszeitraum neu zu entscheiden sei. Für nähere Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 10

Mit seiner hiergegen erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein ursprüngliches Begehren weiter und führt zur Begründung aus, dass er – der Kläger – im Rahmen einer „freiberuflichen Tätigkeit“ als Heilerziehungspfleger tätig sei. Die Tätigkeit erstrecke sich auf die ambulante Eingliederungshilfe nach dem SGB XII bei körperlich, geistig und psychisch behinderten Menschen, Suchterkrankten sowie chronisch mehrfach geschädigten Personen. Ziel sei es, die betreuten Personen „insoweit therapeutisch medizinisch“ zu rehabilitieren. Der Hauptbestandteil der Tatigkeit sei daher im therapeutischen Bereich zu sehen. Der pflegerische Aspekt stehe „weitgehend im Hintergrund“. Die Tatigkeit sei daher „insoweit mit den anderen Heilberufen vergleichbar“. Zudem sei festzuhalten, dass seine – des Klägers – persönliche Arbeitsleistung ausschlaggebend für die Ausübung seines Berufes sei. Insoweit unterscheide sich seine Tatigkeit von einer gewerblichen Tätigkeit im Sinne des § 15 EStG. Im Übrigen stelle der Betriebsprüfungsbericht vom 19.7.2012 ausdrücklich die Charakteristik seiner – des Klägers – beruflichen Tätigkeit verbindlich fest. Die Sachlage habe sich seitdem – insbesondere mit Blick auf die Geschäftstätigkeit und das Geschäftsmodell – nicht geändert. Die Tätigkeit sei im Streitjahr und den Folgejahren in demselben Umfang und auf dieselbe Weise ausgeübt worden. Auch sei keine Änderung der einschlägigen gesetzlichen Normen eingetreten. Daher sei nicht nachvollziehbar, weshalb und auf welcher gesetzlichen Grundlage der Beklagte nunmehr seine eigene Rechtsauffassung ändern wolle. Er – der Kläger – könne sich aus Vertrauensschutzgründen auf die damalige Auffassung des Beklagten verlassen und sei vor einer „Willkür der Finanzverwaltung“ zu schützen. Der Beklagte gehe fehl in der Annahme, dass die Tätigkeit ohne eine staatliche Zulassung und Überwachung ausgeübt werden könne. Vielmehr dürfe die Tätigkeit nur nach einer besonderen Zulassung durch die zuständige Aufsichtsbehörde ausgeübt werden. Zudem bestehe eine Rechenschaftspflicht. Dies ergebe sich aus der mit dem LVR abgeschlossenen „Leistungs- und Prüfungsvereinbarung“ vom bzw. .2014. 11

12

Auch sei zu berücksichtigen, dass das BMF-Schreiben vom 22.10.2004 bereits bei der Betriebsprüfung für die Jahre 2008 bis 2010 vorgelegen habe. Anhand der gesetzlichen Vorschriften und der verwaltungsinternen Anweisungen habe der Betriebsprüfer seinerzeit eine Beurteilung der Sach- und Rechtslage vorgenommen. Der Betriebsprüfungsbericht enthalte eine ausdrückliche Abgrenzung zur gewerblichen Tätigkeit. Im Übrigen habe die Betriebsprüfung ausschließlich die Qualifikation der Einkünfte zum Gegenstand gehabt. Weitere Prüfungshandlungen habe der Betriebsprüfer ausweislich des Prüfungsberichts nicht vorgenommen. Zudem sei das Ergebnis der Betriebsprüfung durch den Außenprüfer bereits vor Bekanntgabe des Prüfungsberichtes telefonisch dem seinerzeit zuständigen Steuerberater, Herrn U, mitgeteilt worden. Im Rahmen dieses Gesprächs habe der Außenprüfer betont, dass die Prüfungsfeststellungen hinsichtlich der Abgrenzung der Einkünfte „mit dem zustandigen Referat bei der Oberfinanzdirektion NRW in Köln abgestimmt“ seien. Die Betriebsprüfung sei eine abschließende Prüfung des Steuerfalles. Nach Durchführung der Betriebsprüfung solle Rechtsfrieden in Bezug auf die geprüften Sachverhalte eintreten. Aus diesem Grunde seien eventuelle Vorbehalte der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 3 AO aufgehoben worden. Nach dem BMF-Schreiben vom 14.11.2007 erzielten Gastfamilien, die behinderte Menschen in Form des betreuten Wohnens aufnähmen, Einkünfte aus § 18 EStG. Dies ergebe sich auch aus der Verfügung des bayerischen Landesamtes für Steuern vom 17.9.2010 (https://datenbank.nwb.de/Dokument/376217/, siehe auch Bayerisches Landesamt für Steuern, 29.5.2009, S 2342.1.1-2 St32/St33, FMNR1f0130009). Die von Gastfamilien erbrachten therapeutischen Leistungen seien mit denen des Klägers vergleichbar. Eine Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte scheide daher bereits aufgrund verwaltungsinterner Anweisungen aus. Es bestehe ein Vertrauensschutz. Ohne eine Änderung der Gesetzeslage oder einen Neuerlass des BMF-Schreibens vom 22.10.2004 stelle eine Änderung der Rechtsauffassung einen Verstoß gegen den „gesetzlich normierten Vertrauensschutz“ dar. Er – der Kläger – habe sein Unternehmen unter Berücksichtigung der Feststellungen des Finanzamtes „auf Basis des § 4 Abs. 3 EStG“ organisiert. Die Erstellung der durch die Umqualifizierung der Einkünfte erforderlichen Buchführung sei nicht ohne erhebliche Mehrarbeit und Mehrkosten möglich. Bei der Qualifikation der Einkünfte stelle das Gesetz auf den sogenannten Einzelvergleich ab. Insoweit seien sowohl das Ausbildungsniveau als auch das Tätigkeitsfeld des Klägers mit den Katalogberufen zu vergleichen. Ein Heilerziehungspfleger sei eine sozialpädagogische Fachkraft. Die Ausbildung dauere drei bis fünf Jahre und ende mit dem Anerkennungsjahr. Dies verdeutliche, dass das Fachwissen in derselben Breite angelegt sei, wie das anderer Katalogberufe (Heilpraktiker oder Krankengymnast). Insoweit sei die Vergleichbarkeit der qualifizierten Ausbildung mit anderen Heilberufen gegeben. Auch mit Blick auf die Zulassung, Aufsicht und Kontrolle sei eine „eindeutige Vergleichbarkeit“ mit anderen Heilberufen gegeben. Um seine – des Klägers – Leistungen in Anspruch nehmen zu können, bedürfe es neben der sozialhilferechtlichen Voraussetzungen insbesondere der medizinischen lndikation (wesentliche Behinderung) im Sinne der §§ 53 ff. SGB XII. Die typischen Krankheitsbilder seien im ICD 10 klassifiziert. Hierbei handele es sich u.a. um Schizophrenien, affektive Störungen, Persönlichkeitsstörungen und Suchterkrankungen. Alle Krankheitsbilder wiesen als gemeinsames Merkmal die Teilhabestörung am Leben in der Gemeinschaft oder der Gesellschaft auf. Die Patienten würden angeleitet, ihr eigenes Leben wieder selbständig in den Griff zu bekommen. Es erfolgten Angebote, um die Patienten zu rehabilitieren. Dies gehe aus der vorgelegten „Leistungs- und Prüfungsvereinbarung“ (dort unter (2) Einzelziele) deutlich hervor (z.B. „Beseitigung, Milderung oder Verhütung von Verschlimmerung einer vorhandenen Behinderung oder deren Folgen"). Nach einem Urteil des BVerwG vom 25.6.1970 sei als ärztliche Tätigkeit jede berufsmäßige Tätigkeit zur Feststellung, Heilung und Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden zu verstehen. Seine – des Klägers –

Tätigkeit sei auf die medizinisch therapeutische Rehabilitation angelegt. Auch die Grundanforderungen an eine freiberufliche Tätigkeit, nämlich das „geistige Vermögen“ und die persönliche Arbeitskraft als maßgebender Faktor für die Einkünfteerzielung, seien erfüllt. Er – der Kläger – bestimme in jedem einzelnen Fall die Art der Behandlung selbst. Das zur Behandlung eingesetzte Personal müsse selbst mindestens über dieselbe fachliche Qualifikation wie er – der Kläger – verfügen. So würden ausschließlich Diplom-Sozialpädagogen, Diplom-Pädagogen und staatlich anerkannte Erzieher in der therapeutischen Behandlung eingesetzt. Lediglich eine Teilzeitkraft sei für hauswirtschaftliche und handwerkliche Anleitungen ohne vergleichbare Ausbildung nach Vorgabe durch ihn – den Klager – tätig.

Schließlich sei zu berücksichtigen, dass sich durch die Umqualifizierung der Einkünfte erhebliche Konsequenzen für die Zukunft ergäben. Hierzu zähle insbesondere die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht. Darüber hinaus seien gewerbemelderechtliche Vorschriften zu erfüllen und eine Zwangsmitgliedschaft in der IHK die Folge, wobei letztgenanntes auch für die Vergangenheit gelte. 13

Streitig sei vorliegend im Ergebnis alleine, ob er – der Kläger – heilberuflich tätig und somit den Katalogberufen gleichzustellen sei. Über die zu verneinende Frage, ob er erzieherisch tätig sei, bestehe hingegen kein Streit. Für die Beurteilung der heilberuflichen Tätigkeitkeit biete es sich an, die Abgrenzung anhand des BMF-Schreibens vom 20.11.2019 (IV C 6-82246/19/10001) unter Berücksichtigung der Vergleichbarkeit der ausgeübten Tätigkeit, der Ausbildung und der gesetzlichen Bedingungen an die Ausübung als den maßgeblichen Kriterien vorzunehmen. Im Übrigen lägen die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 GewStG vor. 14

Der Kläger beantragt, 15

den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 vom 20.2.2015 16
sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass der Gewinn des Klägers aus Gewerbebetrieb nach § 3 Nr. 20d GewStG steuerfrei gestellt wird,

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen, 19

dem Kläger die Kosten aufzuerlegen, 20

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 21

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung und führt ergänzend aus, dass bei der Ausübung der Tätigkeit als Heilerziehungspfleger zwar die persönliche Arbeitsleistung im Vordergrund stehe. Ein Heilerziehungspfleger gehöre jedoch nicht zu den Katalogberufen i.S. des § 18 EStG und sei auch nicht in dem zur Einordnung der Einkünfte aus der Tätigkeit eines Heilberufs ergangenen BMF-Schreiben vom 22.10.2004 aufgeführt. Ein den Katalogberufen „Arzt“, „Heilpraktiker“ oder „Krankengymnast“ ähnlicher Beruf liege ebenfalls nicht vor. Gegen die ausschließliche Ausübung eines Heilberufs sprächen insbesondere die in der Vereinbarung mit dem LVR aufgeführten Betreuungsleistungen in Form von Begleitung bei Behördengängen oder Arztbesuchen sowie Unterstützung bei Freizeitplanung, Telefon- und Schriftverkehr sowie Alltagsangelegenheiten der betreuten 22

Personen. Die im Rahmen der Betriebsprüfung erfolgte Qualifizierung der Tätigkeit habe in erster Linie auf den Auskünften und Sachvorträgen des Klägers beruht. Die Feststellungen der Betriebsprüfung hätten keine Bindungswirkung für die Folgejahre, da die steuerlichen Verhältnisse für jeden Veranlagungszeitraum neu zu prüfen seien. Eine „Abstimmung“ des Prüfers mit der Oberfinanzdirektion sei weder aus den Steuer- und Betriebsprüfungsakten ersichtlich noch dem zuständigen OFD-Referat bekannt. Im Übrigen würde ein etwaig stattgefundenes Gespräch keine Bindungswirkung für Folgejahre entfalten. Auch sei nicht erkennbar, inwiefern der Kläger bei Kenntnis einer Umqualifizierurg der Einkünfte in den Streitjahren andere Dispositionen getroffen hätte bzw. die Rechtsfrage der Einkunftsart durch entsprechende rechtzeitige Maßnahmen hätten beeinflussen können. Mit Blick auf den Gewerbesteuermessbetrag sei zu berücksichtigen, dass § 3 Nr. 20 Buchstabe e) GewStG erst ab dem Veranlagungszeitraum 2015 anwendbar sei. Im Übrigen handele es sich bei der Tätigkeit des Klägers nicht (nur) um ambulante medizinische Rehabilitationsleistungen wie sie z.B. in § 40 SBG V oder § 35 Bundesbeihilfeverordnung genannt seien.

Der Kläger sei auch nicht erzieherisch tätig. Erziehung sei die planmäßige Tätigkeit zur körperlichen, geistigen und sittlichen Formung junger Menschen. Es sei bereits fraglich, ob als erzieherische Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG eine entsprechende Schulung von volljährigen und geschäftsfähigen Menschen in Betracht komme. Jedenfalls sei nicht feststellbar, dass auf die Persönlichkeit der betreuten Personen im Ganzen eingewirkt werde. Die Tätigkeit des Klägers ziele nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf Hilfestellung und Unterstützung im Alltag bei der allgemeinen Lebensführung ab. Die betreuten Personen versuchten, die gemeinsam mit dem Kläger und seinen Mitarbeitern erarbeiteten Ziele mit Unterstützung des Klägers und seinen Mitarbeitern umzusetzen. Obwohl im Rahmen der Tätigkeit des Klägers sicherlich Lernprozesse in Gang gesetzt würden und die Persönlichkeit der betreuten Personen reife, könne eine körperliche, geistige und sittliche Formung der Persönlichkeit im Ganzen nicht angenommen werden. Selbst wenn eine erzieherische Tätigkeit vorläge, sei die Tätigkeit des Klägers nicht als freiberuflich anzusehen. Denn Voraussetzung einer freiberuflichen Tätigkeit sei, dass die Tätigkeit aufgrund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich ausgeübt werde. Dem Charakter der selbstständigen Tätigkeit i.S. des § 18 EStG entspreche es, dass sie durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen geprägt sei. Fehle der Tätigkeit der „Stempel der Persönlichkeit“, so sei sie nicht freiberuflich. Eigenverantwortlichkeit liege vor, wenn die Ausführung jedes einzelnen Auftrags dem Steuerpflichtigen selbst und nicht den qualifizierten Mitarbeitern zuzurechnen sei. Eine besonders intensive leitende Tätigkeit, zu der die Organisation des Personalbereichs, Arbeitsplanung, Arbeitsverteilung, Aufsicht über Mitarbeiter und deren Anleitung gehörten, könne die eigenverantwortliche Tätigkeit nicht ersetzen. Es sei nicht davon auszugehen, dass der Kläger bei allen Gesprächen mit den betreuten Personen zugegen sei und ständigen Kontakt zu allen betreuten Personen habe. Die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern sei nicht uneingeschränkt auf den vorliegenden Streitfall anwendbar, da sie insbesondere keine inhaltliche Auseinandersetzung mit der Abgrenzung der Einkunftsarten beinhalte. 23

Das Verfahren ruhte durch Beschluss vom 15.11.2017 mit Blick auf das beim Bundesfinanzhof unter dem Az. VIII R 10/17 geführte Revisionsverfahren. 24

Entscheidungsgründe: 25

1. 26

Die Klage ist begründet. 27

Der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag vom 20.2.2015 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten. 28

a) 29

Der Kläger unterliegt mit dem Gewinn aus der von ihm ausgeübten Tätigkeit der Gewerbesteuer. 30

Nach § 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. 31

Diese Voraussetzungen sind hinsichtlich der vom Kläger ausgeübten Tätigkeit erfüllt. Hierüber besteht bis auf die Frage, ob der Kläger einen freien Beruf oder eine andere selbständige Tätigkeit ausübte, Einigkeit zwischen den Beteiligten, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht. Der Kläger war im Streitjahr nicht freiberuflich im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG tätig. 32

aa) 33

Der Kläger erfüllt als ausgebildeter Heilerziehungspfleger nicht die Kriterien eines sogenannten „Katalogberufs“ im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG. 34

bb) 35

Die Tätigkeit des Klägers ist nicht als „ähnlicher Beruf“ im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu qualifizieren, wobei als „ähnliche Berufe“ allenfalls die in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten „Heilberufe“, wie Arzt, Heilpraktiker oder Krankengymnast in Betracht kommen. 36

Dabei kann offen bleiben, ob die Ausbildung des Klägers als Heilerziehungspfleger einer Ausbildung in einem der vorgenannten „Katalogberufe“ vergleichbar wäre. Denn der Kläger bietet seine Leistungen im Rahmen der „Z“ als Gesamtleistung an. Die ausweislich des mit dem LVR abgeschlossenen Vertragswerks zu erbringenden Leistungen sind keine Leistungen, die den üblicherweise von den Angehörigen der vorgenannten „Heilberufe“ erbrachten Leistungen entsprechen oder mit diesen vergleichbar wären. Alleine die Ausbildung in einem „ähnlichen Beruf“ führt nicht dazu, dass jede Tätigkeit einer entsprechend ausgebildeten Person auch als eine einem „Katalogberuf“ ähnliche Tätigkeit – und damit als freiberuflich – zu qualifizieren wäre. 37

Ausweislich der mit dem LVR abgeschlossenen Vereinbarung und den Ausführungen des Klägers in seinen Schriftsätzen und in der mündlichen Verhandlung umfasst das „Ambulate Betreute Wohnen“ ein Gesamtpaket von unterschiedlichen Leistungen. Hierzu zählen nach § 1 Abs. 3 des Vertrags „verschiedene Formen der Hilfestellung, unterschiedliche Unterstützungs- und Beratungsangebote, Hilfeplanung und Reflektion, Gesprächsangebote, Telefonkontakte, persönliche Kontakte, Begleitung, Mithilfe, Anleitung, Übernahme, Übung, Beratung, Erinnerung, Kontrolle, Zeiten von Erreichbarkeit, Zusammenarbeit mit anderen 38

Diensten und Institutionen“. Als „direkte Betreuungsleistungen“ („von Angesicht zu Angesicht“ bzw. „von Ohr zu Ohr“) nennt § 1 Abs. 4 des Vertrags die Erstellung bzw. Mitwirkung bei der Hilfeplanung und Betreuungsplanung, Hausbesuche, Gespräche mit der betreuten Person und ihrem sozialen Umfeld, Klinikbesuche, Begleitung der betreuten Person außerhalb der Wohnung, telefonische Kontakte mit der betreuten Person und die Begleitung und Unterstützung beim Wechseln der Wohnung etc. genannt. Als „Mittelbare Betreuungsleitungen“ werden z.B. die Mitarbeit bei Hilfeplankonferenzen, Gespräche im sozialen Umfeld der betreuten Person, Organisation des Hilfefeldes und der Hilfeplanung, Telefonate und Schriftverkehr in Alltagsangelegenheiten der betreuten Person, Einzelfalldokumentation des Betreuungsprozesses und der Abschlussbericht genannt. Darüber hinaus werden „indirekte Leistungen“ beschrieben, wie z.B. die Organisation und Leitung des Dienstes, die Öffentlichkeitsarbeit und die Bearbeitung von Anfragen und Aufnahmen.

Es handelt sich mithin um eine Vielzahl von Leistungen, die – abgesehen von einer unmittelbaren Interaktion mit der betreuten Person – insbesondere auch die Hilfestellung im Haushalt, die Begleitung zu Fachärzten und ähnlichem sowie unterschiedliche Unterstützungs- und Beratungsangebote und die Zusammenarbeit mit anderen Diensten und Institutionen umfassen. Diese Leistungen dienen nicht der „Ausübung der Heilkunde“ und erfüllen damit nicht die Kriterien einer einem der oben genannten „Heilberufe“ ähnlichen Tätigkeit, so dass sie insgesamt nicht als solche einer freiberuflichen Tätigkeit angesehen werden können. Die vom Unternehmen des Klägers erbrachten Leistungen wurden zudem mit Pauschalsätzen gegenüber dem LVR abgerechnet. Eine Einzelabrechnung, die eine genaue Zuordnung zu einzelnen Leistungen zu einem bestimmten Leistungsbereich ermöglichen würde, erfolgte nicht. Selbst wenn man für einen – nicht näher dargelegten und nachgewiesenen – Teil der vom Kläger erbrachten Leistungen eine einem „Heilberuf“ ähnliche Tätigkeit annehmen wollte, ist vor dem Hintergrund der Gesamtabrechnung und dem Umstand, dass ein Gesamtleistungspaket geschuldet und erbracht wird, keine Differenzierung danach möglich, welchen Umfang und welche Gewichtung der Kläger für eine ausschließlich in einem „ähnlichen Beruf“ erbrachte Tätigkeit im Vergleich zu den sonstigen Tätigkeiten seiner Mitarbeiter und deren Leitung aufwendet und abrechnet hätte. 39

Unabhängig davon sind die Voraussetzungen für eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht erfüllt. Ein Angehöriger eines freien Berufs ist auch dann freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte bedient. 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 30.9.1999 – V R 56/97, BFH/NV 2000, 284; vom 5.6.1997 – IV R 43/96, BStBl II 1997, 681 und vom 20.12.2000 – XI R 8/00, BStBl II 2002, 478). Dem Charakter der selbstständigen Tätigkeit im Sinne des § 18 EStG entspricht es vielmehr, dass sie durch die unmittelbare, persönliche und individuelle Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen geprägt ist (vgl. nur BFH-Urteil vom 21.3.1995 – XI R 85/93, BStBl II 1995, 732, m.w.N.). Die Eigenverantwortlichkeit erschöpft sich allerdings nicht darin, nach außen die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung des einzelnen Auftrags zu tragen. Vielmehr muss die Ausführung jedes einzelnen Auftrags dem Steuerpflichtigen selbst und nicht den qualifizierten Mitarbeitern zuzurechnen sein. Eine gelegentliche fachliche Überprüfung der Mitarbeiter genügt daher nicht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1.2.1990 – IV R 140/88, BStBl II 1990, 507). Dies gilt für alle freiberuflichen Tätigkeiten (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 8.6.1995 – IV R 80/94, 40

BStBl II 1995, 776; vom 11.5.1976 – VIII R 111/71, BStBl II 1976, 641). Fehlt der Tätigkeit der „Stempel seiner Persönlichkeit“, so ist sie keine freiberufliche.

Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung ausführlich erläutert, dass er unter anderem im Streitjahr zwar insbesondere die Aufnahme neuer Klienten mit Anamnese und Erstgespräch vornahm und danach die individuellen Behandlungs- und Betreuungspläne erstellte und mit seinem Betreuungspersonal abstimmte. In der Folgezeit wurden die zu betreuenden Personen vom Personal des Klägers eigenständig betreut, wobei der Kläger zwar als Ansprechpartner zur Verfügung stand, er seine Klienten jedoch nach Möglichkeit lediglich etwa „einmal monatlich“ persönlich kontaktierte oder besuchte. Dies reicht für eine leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit nicht aus. 41

cc) 42

Der Kläger war auch weder unterrichtend noch erzieherisch tätig (vgl. BFH-Urteil vom 29.9.2020 – VIII R 10/17, BStBl. II 2021, 387). 43

dd) 44

Aus dem Umstand, dass der Betriebsprüfungsbericht vom 19.7.2012 die Tätigkeit des Klägers als freiberuflich einstufte, ergibt sich nicht Abweichendes. Der Kläger kann sich insoweit insbesondere nicht auf einen Vertrauensschutz berufen. 45

Die Finanzbehörde ist nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung an ihre rechtliche Würdigung in früheren Veranlagungszeiträumen nicht gebunden. Dies gilt selbst dann, wenn eine – fehlerhafte – Rechtsansicht in einem Prüfungsbericht niedergelegt wurde oder wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine fehlerhafte, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hat und der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert haben sollte (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.1.2010 – IV R 86/08, BFH/NV 2010, 1096 und vom 21.10.1992 – X R 99/88, BStBl. II 1993, 289, jeweils m.w.N.). 46

Zu einer Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann es nur in besonderen Ausnahmefällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsempfinden in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen. Dies kommt nach ständiger Rechtsprechung (nur) dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt wurde oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (vgl. BFH-Urteil vom 23.2.2012 – IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112), aufgrund dessen der Steuerpflichtige disponiert hat. Ein solcher Vertrauenstatbestand besteht in einer bestimmten Position oder einem bestimmten Verhalten der Finanzverwaltung, auf Grund dessen der Steuerpflichtige bei objektiver Beurteilung annehmen konnte, das Finanzamt werde an seiner Position oder seinem Verhalten konsequent und auf Dauer festhalten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23.8.2017 – VI R 70/15, BStBl. II 2018, 174). 47

Das ist vorliegend nicht der Fall. Die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 19.7.2012 und die Umsetzung der dort vertretenen Rechtsauffassung in den entsprechenden Steuerbescheiden reichen hierfür nicht aus. Auch eine etwaige „Vorabinformation“ des damaligen steuerlichen Beraters des Klägers durch den Betriebsprüfer nebst einem Hinweis auf eine „Abstimmung“ des Ergebnisses mit der Oberfinanzdirektion führt zu keinem anderen Ergebnis; insbesondere liegt darin weder eine verbindliche Zusage noch ein Umstand, der für 48

die Folgejahre einen Vertrauenstatbestand schafft, aufgrund dessen der Kläger disponiert hat.

ee) 49

Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der Verfügung des bayerischen Landesamtes für Steuern vom 17.9.2010 (https://datenbank.nwb.de/Dokument/376217/, siehe auch Bayerisches Landesamt für Steuern, 29.5.2009, S 2342.1.1-2 St32/St33, FMNR1f0130009), zumal die Verfügung einen völlig anderen Sachverhalt betrifft (Betreutes Wohnen für Behinderte in Gastfamilien). 50

b) 51

Die gewerblichen Einkünfte des Klägers sind von der Gewerbesteuer befreit, da die Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG vorliegen. 52

aa) 53

Nach § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG sind unter anderem Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen von der Gewerbesteuer befreit, wenn 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. 54

aaa) 55

Zur Auslegung des Begriffs der Einrichtung zur ambulanten Pflege ist auf § 71 Abs. 1 SGB XI in der für das Streitjahr geltenden Fassung (im Folgenden: a.F.) zurückzugreifen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29.9.2020 – VIII R 17/10, BStBl. II 2021, 387 und vom 25.1.2017 – I R 74/14, BStBl. II 2017, 650). § 71 Abs. 1 SGB XI a.F. dient dabei als Legaldefinition im Rahmen des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG (vgl. BFH-Urteil vom 29.9.2020 – VIII R 17/10, BStBl. II 2021, 387). 56

Gemäß § 71 Abs. 1 SGB XI a.F. sind ambulante Pflegeeinrichtungen (Pflegedienste) selbständig wirtschaftende Einrichtungen, die unter ständiger Verantwortung einer ausgebildeten Pflegefachkraft Pflegebedürftige in ihrer Wohnung pflegen und hauswirtschaftlich versorgen. Bei ambulanten Pflegeeinrichtungen, die überwiegend behinderte Menschen pflegen und betreuen, gelten nach Landesrecht ausgebildete Heilerziehungspflegerinnen und Heilerziehungspfleger mit einer praktischen Berufserfahrung von zwei Jahren innerhalb der letzten acht Jahre als ausgebildete Pflegefachkraft (vgl. § 71 Abs. 3 Satz 2 SGB XI a.F.). 57

Diese Voraussetzungen sind beim Kläger erfüllt. Das Unternehmen des Klägers ist eine ambulante Pflegeeinrichtung im Sinne des § 71 Abs. 1 Satz 1 SGB XI a.F. 58

(a) 59

Das vom Kläger betriebene Unternehmen ist eine selbständig wirtschaftende Einrichtung, die Pflegebedürftige in ihrer Wohnung pflegt. Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung ausführlich und für den Senat nachvollziehbar dargelegt, dass sich der Betreuungsumfang seines Unternehmens im Streitjahr auf etwa 70-75 Personen erstreckte, von denen etwa 7-10 Personen pflegebedürftig im Sinne des § 14 SGB XI a.F. waren, da sie in eine Pflegestufe im Sinne des § 15 Abs. 1 SGB XI a.F. eingruppiert waren. Unerheblich für die Qualifizierung als 60

ambulante Pflegeeinrichtung ist, dass im Rahmen der vom Kläger mit seinem Unternehmen erbrachten Eingliederungshilfe im Streitjahr neben den Pflegebedürftigen im Sinne des § 14 SGB XI a.F. noch weitere Personen ohne Pflegestufe mit für die Gewährung der Eingliederungshilfe maßgebenden gesundheitlichen Beeinträchtigungen versorgt und betreut wurden. Denn die Einrichtung muss nicht ausschließlich Pflegeleistungen gegenüber Pflegebedürftigen im Sinne des § 14 SGB XI a.F. erbringen (vgl. auch Wahl in: Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB XI, 2. Aufl, § 71 SGB XI (Stand: 12.9.2017), Rn. 14).

Zudem ist zu berücksichtigen, dass gemäß der in § 124 Abs. 2 SGB XI a.F. im Hinblick auf die Erweiterung des Pflegebedürftigkeitsbegriffs normierten und ergänzend neben § 36 SGB XI a.F. tretenden (vgl. dazu BT-Drs. 17/9369, S. 53) Übergangsregelung auch Leistungen der häuslichen Betreuung als pflegerische Betreuungsmaßnahmen – und mithin als Pflegeleistung (vgl. dazu Bayerisches LSG, Urteil vom 20.12.2016 – L 8 SO 241/14, juris) – definiert wurden, wobei die Übergangsregelung des § 124 SGB XI a.F. ab dem 1.1.2013 galt und damit auch im Streitjahr zur Anwendung kam. 61

Die Leistungen der häuslichen Betreuung umfassten die Unterstützung und sonstige Hilfen im häuslichen Umfeld des Pflegebedürftigen oder seiner Familie und schlossen insbesondere die Unterstützung von Aktivitäten im häuslichen Umfeld, die dem Zweck der Kommunikation und der Aufrechterhaltung sozialer Kontakte dienen und die Unterstützung bei der Gestaltung des häuslichen Alltags, insbesondere Hilfen zur Entwicklung und Aufrechterhaltung einer Tagesstruktur, zur Durchführung bedürfnisgerechter Beschäftigungen und zur Einhaltung eines bedürfnisgerechten Tag-/Nacht-Rhythmus ein (vgl. § 124 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2 SGB XI a.F.). 62

Die vom Kläger ausweislich der Vereinbarung mit dem LVR zu erbringenden und im Streitjahr erbrachten Leistungen bilden die vorgenannten Leistungen ab. Insbesondere waren die Leistungen des Klägers nach § 1 Abs. 1 des Vertrags ausdrücklich auf ein breites Spektrum an Hilfestellungen im Bereich Wohnen bezogen und dienten der sozialen Integration, wobei als Inhalt der Leistung in § 1 Abs. 3 des Vertrags ausdrücklich „verschiedene Formen der Hilfestellung, unterschiedliche Unterstützungs- und Beratungsangebote, Hilfeplanung und Reflektion, Gesprächsangebote, Telefonkontakte, persönliche Kontakte, Begleitung, Mithilfe, Anleitung, Übernahme, Übung, Beratung, Erinnerung, Kontrolle, Zusammenarbeit mit anderen Diensten und Institutionen“ definiert waren. Als Einzelziele der vom Kläger zu erbringenden Maßnahmen waren in § 1 Abs. 2 des Vertrags ausdrücklich unter anderem eine möglichst selbständige Lebensführung, eine angemessene Tagesstruktur und Freizeitgestaltung, die Eingliederung in die Gesellschaft und insbesondere die Teilhabe am Leben der Gemeinschaft, die Förderung der weitgehenden Unabhängigkeit von der Betreuung, die Erweiterung der Kompetenzen, die Mobilität und Orientierung sowie die Konflikt- und Krisenbewältigung genannt. Da es für die Definition der „Pflege“ und der diese Pflege erbringenden Einrichtung alleine darauf ankommt, welche Leistungen vom Begriff der „Pflege“ bzw. der „häuslichen Pflegeleistung“ umfasst sind, ist es unerheblich, unter welchen Voraussetzungen auf eine solche Pflegeleistung ein Anspruch besteht bzw. unter welchen Voraussetzungen (vgl. dazu §§ 124 Abs. 1; 45a SGB XI a.F.) die Kosten für eine solche Pflege als Leistung übernommen werden. Insbesondere kommt es für das Verständnis des Begriffs der pflegerischen Betreuungsmaßnahme als Pflegeleistung nicht darauf an, welchem Personenkreis eine solche Leistung zustünde. 63

Überdies führt der Umstand, dass die im Streitjahr vom LVR als überörtlichem Träger der Sozialhilfe – mithin einem staatlichen Kostenträger – nach Prüfung der Voraussetzungen im Rahmen der Eingliederungshilfe bewilligte und finanzierte Maßnahme mit dem oben 64

genannten Inhalt aufgrund der Übergangsregelung des § 124 SGB XI a.F. gerade als Pflegeleistung zu qualifizieren ist, nach Auffassung des Senats dazu, dass auch die Einrichtung, die – wie die des Klägers sogar nahezu ausschließlich – eine solche Leistung erbringt, im vorliegenden Gesamtzusammenhang als „Pflegeeinrichtung“ und die Empfänger dieser Pflegeleistung als „Pflegebedürftige“ anzusehen sind.

Unerheblich ist, dass der Kläger im Rahmen einer „Pflege“ (nur) pflegerische Betreuungsmaßnahmen erbrachte und nicht das gesamte Spektrum der häuslichen Pflegehilfe abdeckte. Ein solches Erfordernis ergibt sich nicht zwingend aus dem Gesetz. Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Begriff der „ambulanten Pflegeeinrichtung“ im Kontext des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG und nicht isoliert alleine bezogen auf das Sozialrecht zu verstehen ist. 65

In diesem Zusammenhang kommt dem von § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG verfolgten Zweck eine besondere Bedeutung zu. Die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG zielt darauf ab, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Träger der Sozialversicherung oder der Sozialhilfe von Aufwendungen zu entlasten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.10.2003 – I R 65/02, BStBl. II 2004, 300, dort zu § 3 Nr. 20 Buchstabe b) GewStG). Mit Blick auf diesen Gesetzeszweck erschließt es sich nicht, weshalb eine Einrichtung zur ambulanten Pflege, die – wie die des Klägers – mit den pflegerischen Betreuungsmaßnahmen nur einen Teilbereich der häuslichen Pflegehilfe abdeckt, im Rahmen der Gewerbesteuerbefreiung anders behandelt werden sollte, als eine ambulante Pflegeeinrichtung, die das gesamte Spektrum der häuslichen Pflege erbringt bzw. erbringen kann. Für den von der Befreiungsvorschrift verfolgten Zweck der Kostenentlastung und der Verbesserung der Versorgungstruktur kommt es vielmehr alleine darauf an, dass zu begünstigende Pflegeleistungen erbracht werden, nicht hingegen, dass sich die Pflegeleistung als ein Gesamtbündel einzelner Pflegeleistungsstufen (Grundpflege, hauswirtschaftliche Versorgung etc.) darstellen müsste. 66

(b) 67

Der Kläger ist ausgebildeter Heilerziehungspfleger und gilt nach § 71 Abs. 3 Satz 2 SGB XI a.F. als Pflegefachkraft. Von seinem Unternehmen wurden im Streitjahr überwiegend Menschen mit Behinderungen im Sinne der §§ 53 SGB XII a.F.; 2 SGB IX a.F. gepflegt und betreut. Der Kläger verfügte im Streitjahr über eine mehr als zweijährige praktische Berufserfahrung auf diesem Gebiet und betrieb die Einrichtung unter seiner ständigen Verantwortung seit 2005. Dem steht nicht entgegen, dass er sich zur Ausführung der Leistungen entsprechender Fachkräfte bediente. 68

(c) 69

Der Kläger erbrachte mit seinem Unternehmen im Streitjahr häusliche Pflegeleistungen, vgl. § 36 Abs. 1 SGB XI a.F. Hierzu zählten nach der in § 124 SGB XI a.F. im Hinblick auf die Erweiterung des Pflegebedürftigkeitsbegriffs normierten und ergänzend neben § 36 SGB XI a.F. tretenden (vgl. dazu BT-Drs. 17/9369, S. 53) Übergangsregelung auch Leistungen der häuslichen Betreuung, die gemäß § 124 Abs. 2 Satz SGB XI a.F. als pflegerische Betreuungsmaßnahmen – und mithin als Pflegeleistung (vgl. dazu Bayerisches LSG, Urteil vom 20.12.2016 – L 8 SO 241/14, juris) – erbracht wurden. Die vom Kläger ausweislich der Vereinbarung mit dem LVR zu erbringenden und im Streitjahr erbrachten Leistungen stellen pflegerische Betreuungsmaßnahmen dar (siehe oben). 70

bbb) 71

Die vom Kläger im Streitjahr betreuten Personen zählen zum Kreis der kranken und pflegebedürftigen Personen. 72

(a) 73

Der Kläger hat in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar und glaubhaft dargelegt, dass von den im Streitjahr etwa 70-75 insgesamt betreuten Personen etwa 7-10 Personen pflegebedürftig im Sinne des § 14 SGB XI a.F. waren, da sie in eine Pflegestufe im Sinne des § 15 Abs. 1 SGB XI a.F. eingruppiert waren. 74

Überdies ist zu berücksichtigen, dass die im Streitjahr vom LVR als überörtlichem Träger der Sozialhilfe – mithin einem staatlichen Kostenträger – nach Prüfung der Voraussetzungen im Rahmen der Eingliederungshilfe bewilligten und finanzierten Leistungen des Klägers mit ihrem oben beschriebenen Inhalt aufgrund der Übergangsregelung des § 124 SGB XI a.F. gerade als Pflegeleistungen zu qualifizieren sind und die Einrichtung des Klägers nach Auffassung des Senats daher als „Pflegeeinrichtung“ anzusehen ist (siehe oben). Vor diesem Hintergrund liegt es für den Senat auf der Hand, dass die Empfänger dieser vom zuständigen Kostenträger nach entsprechender Sachprüfung bewilligten „Pflegeleistungen“ auch als „pflegebedürftig“ anzusehen sind. 75

In diesem Zusammenhang weist der Senat – ohne dass es hierauf für die Entscheidung ankommt – ergänzend darauf hin, dass das Finanzministerium NRW in seinem Erlass vom 25.1.2006 (S 7172-24-V A 4, FMNR037400006, juris) zur damaligen Regelung des § 4 Nr. 16 Buchstabe e) UStG in der Fassung vom 21.2.2005, die in Bezug auf den Passus der „Einrichtungen zur ambulanten Pflege“ identisch mit der Regelung in § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG war (die Vorschriften lauten insoweit jeweils: „…Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen…“), ausdrücklich ausführte, dass die Empfänger von Leistungen der Eingliederungshilfe nach §§ 53 ff. SGB XI a.F. als „pflegebedürftige Personen“ und die Erbringer von ambulanten Leistungen der Eingliederungshilfe als „Einrichtungen zur ambulanten Pflege“ anzusehen seien. Für den Senat ist nicht nachvollziehbar, weshalb die in § 3 Nr. 20 Buchstabe d) GewStG verwendeten gleichlautenden Begriffe abweichend voneinander zu verstehen sein sollten. Dies gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund des mit der jeweiligen Steuerbefreiung verfolgten und im Wesentlichen identischen Zwecks (vgl. zur Umsatzsteuerbefreiung z.B. BFH-Urteil vom 23.10.2003 – V R 24/00, BStBl. II 2004, 89, dort in Rn 38 zu § 4 Nr. 16 Buchstabe d) UStG: „Entlastung der Sozialversicherungsträger als Kostenträger und der Privatpatienten von der Umsatzsteuer“ und zur Gewerbesteuerbefreiung z.B. BFH-Urteil vom 22.10.2003 – I R 65/02, BStBl. II 2004, 300, dort in Rn 9 zu § 3 Nr. 20 Buchstabe b) GewStG: „Verbesserung der Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen und Entlastung der Sozialversicherungsträger von Aufwendungen“). 76

(b) 77

Der Krankheitsbegriff ist im Sozialrecht nicht ausdrücklich definiert. Unter Krankheit im krankenversicherungsrechtlichen Sinne wird ein regelwidriger Körper- oder Geisteszustand verstanden, der ärztlicher Behandlung bedarf oder Arbeitsunfähigkeit zur Folge hat. Es handelt sich mit Blick auf das Erfordernis der Behandlungsbedürftigkeit und/oder der Arbeitsunfähigkeit allerdings um einen rechtlichen Zweckbegriff, der auf die besonderen Belange der sozialen Krankenversicherung mit einer Begrenzung des Versicherungsgegenstandes zugeschnitten ist und dem (überkommenen) Konzept eines einheitlichen Versicherungsfalls der Krankheit entstammt. Der Begrenzung des Versicherungsgegenstandes bedarf es für die Definition dessen, was eine „Krankheit“ ist, 78

daher im vorliegenden Kontext – im Gegensatz zur Frage, ob und wann ein Versicherungsfall vorliegt – nicht (vgl. dazu insgesamt Steege, in Hauck/Noftz, SGB V, § 27 Rn 27 ff. m.w.N.).

Der Kläger betreute mit seinem Unternehmen im Streitjahr im Rahmen der Eingliederungshilfe nach §§ 53, 54 SGB XII a.F. dauerhaft wesentlich behinderte Menschen und dabei unter anderem Suchtkranke sowie Menschen mit geistigen und psychischen Beeinträchtigungen (vgl. auch §§ 2 und 3 EinGlHV a.F. und § 2 SGB IX a.F.). In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger nachvollziehbar einzelne Beeinträchtigungen der von ihm im Streitjahr betreuten Personen dargelegt und erläutert (u.a. Depressionen, suizidale Tendenzen und andere psychische/psychosomatische Erkrankungen) und zudem ausgeführt, dass die Übergänge zwischen einer alleine behinderungsbedingten Beeinträchtigung und einer Krankheit bei den von ihm betreuten Personen häufig fließend seien oder nebeneinander bestünden. Hinsichtlich der Suchterkrankungen und der psychischen Beeinträchtigungen liegen Krankheiten im oben genannten Sinne vor. Der Senat geht mit Blick auf die nachvollziehbaren und unwidersprochen gebliebenen Erläuterungen des Klägers sowie den von der Eingliederungshilfe umfassten Personenkreis mit den insoweit für eine Bewilligung erforderlichen maßgeblichen Beeinträchtigungen (vgl. insbsondere §§ 1 bis 3 EinglHV a.F. sowie § 2 SGB IX a.F.) davon aus, dass im Streitjahr bei der Mehrzahl der vom Kläger betreuten Personen jedenfalls auch ein regelwidriger Körper- und Geisteszustand und damit eine Erkrankung vorlag. 79

ccc) 80

Die Pflegekosten wurden im Streitjahr in mindestens 40 Prozent der Fälle vom Landschaftsverband Rheinland (LVR) als dem überörtlichem Träger der Sozialhilfe getragen. Der Kläger führte in der mündlichen Verhandlung nachvollziehbar aus, dass die Pflegekosten für die von ihm betreuten Personen bisher in allen Jahren bis auf „maximal ein bis zwei Selbstzahler“ ausschließlich vom LVR getragen worden seien. 81

c) 82

Vor diesem Hintergrund war der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 Euro festzusetzen. 83

2. 84

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 85

3. 86

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 87

4. 88

Die Revision war nicht zuzulassen. Die Sache betrifft eine Einzelfallentscheidung und hat keine grundsätzliche Bedeutung. Es liegt keine Abweichung zur Entscheidung des FG Köln vom 1.6.2017 (15 K 243/14, EFG 2017, 1662) vor, zumal die dortige Klägerin bereits mangels persönlicher Voraussetzungen keine Pflegeleistungen erbringen konnte. 89

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE