

Urteil vom 09. September 2015, X R 2/13

Gewerbsteuerpflicht eines ambulanten Rehabilitationszentrums vor 2015

BFH X. Senat

GG Art 3 Abs 1, EStG § 15, EStG § 18 Abs 1, GewStG § 2 Abs 1, AO § 163, SGB 5 § 27, SGB 5 § 39, SGB 5 § 40, SGB 5 § 107, SGB 5 § 111, SGB 5 § 111c, SGB 7 § 33, SGB 9 § 5, SGB 9 § 6, SGB 9 § 26, SGB 11 § 14, SGB 11 § 18, SGB 11 § 41, SGB 11 § 42, SGB 11 § 43, SGB 11 § 71, SGB 12 § 48, SGB 12 § 61, BGB § 630a, GewStG § 3 Nr 20 Buchst b, GewStR R 3.20 Abs 4 S 1, GewStG § 3 Nr 20 Buchst d, GewStG VZ 2007 , GewStG § 3 Nr 20 Buchst e

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 11. November 2012, Az: 7 K 10204/09

Leitsätze

1. Die dem Sozialrecht entlehnten Begriffe des § 3 Nr. 20 GewStG sind nach sozialrechtlichen Maßstäben auszulegen.
2. Ein ambulantes Rehabilitationszentrum ist weder ein Krankenhaus i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG noch eine Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG.
3. Rehabilitation und Pflege sind wesensverschieden. § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG betrifft allein die Institutionen der Pflege.
4. Einer Rückwirkung von § 3 Nr. 20 Buchst. e GewStG i.d.F. des Kroatien-AnpG auf Erhebungszeiträume vor 2015 stehen die Anwendungsvorschriften des Gesetzes entgegen.
5. Die Gewerbsteuerpflicht einer ambulanten Rehabilitationseinrichtung war mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.
6. Eine erweiternde Auslegung von R 3.20 Abs. 4 Satz 1 GewStR kommt nicht in Betracht.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12. November 2012 7 K 10204/09 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist als selbständiger Physiotherapeut tätig. Daneben betreibt er ein Rehabilitationszentrum. Dort erbringt er mit Hilfe von zahlreichen Fachkräften Leistungen, die die Beteiligten als "ambulante Rehabilitation" bezeichnen.
- 2 Im Jahre 2003 hatte der Kläger mit verschiedenen Sozialversicherungsträgern Verträge i.S. des § 40 Abs. 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) abgeschlossen. Ein Versorgungsvertrag nach §§ 107, 111 SGB V bestand jedoch nicht.
- 3 Die Patienten halten sich meist über einen Zeitraum von drei Wochen vier bis sechs Stunden pro Tag an fünf Tagen pro Woche in der Einrichtung des Klägers auf, wobei eine Verlängerung des Behandlungszeitraumes unter Zustimmung der Sozialversicherungsträger möglich ist. In dieser Zeit werden verschiedene Rehabilitationsmaßnahmen durchgeführt. Es besteht die Möglichkeit, ein Mittagessen einzunehmen. Übernachtung

oder Frühstück bietet der Kläger hingegen nicht an. Neben den eigentlichen Rehabilitationsleistungen hat der Kläger die medikamentöse Versorgung sicherzustellen und andere Pflegeleistungen (Verbandswechsel, Hilfe beim Toilettengang sowie Hilfe beim An- und Auskleiden) zu erbringen. Die Sozialversicherungsträger vergüten die Leistungen des Rehabilitationszentrums im Wege einer Fallpauschale, die sämtliche Aufwendungen für Verpflegung und Pflegeleistungen abdeckt. Die Eigenleistung der Patienten beträgt 10 € pro Tag.

- 4 Daneben erbringt der Kläger unter Mithilfe seiner angestellten Mitarbeiter auch klassische physiotherapeutische Leistungen, deren Gewerbesteuerpflicht nicht mehr streitig ist. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) hat den aus dem Rehabilitationszentrum erwirtschafteten Gewinn in die Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages einbezogen, während der Kläger die Auffassung vertritt, dieser sei nach § 3 Nr. 20 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 --GewStG a.F.-- (BGBl I 2006, 2878) gewerbesteuerfrei.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage stattgegeben. Die Erträge aus dem Rehabilitationszentrum seien nach § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F. von der Gewerbesteuer befreit. Es handele sich um eine Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen (i.S. des § 61 Abs. 1 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch --SGB XII--), deren Kosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden seien.
- 6 Zwar seien nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ambulante Rehabilitationseinrichtungen nicht, wohl aber --der von der Finanzverwaltung und in der Literatur vertretenen Auffassung entsprechend-- teilstationäre Rehabilitationseinrichtungen gewerbesteuerfrei. Eine solche liege vor.
- 7 Der Begriff "teilstationär" sei unter Zuhilfenahme sozialrechtlicher Regelungen dahin zu verstehen, dass sich der Lebensmittelpunkt des Kranken für die Dauer der Behandlung in das Krankenhaus verlagere, wo seine gewohnten Aktivitäten weitestgehend zum Stillstand kommen. Der Patient müsse physisch und organisatorisch in das Versorgungssystem der Rehabilitationseinrichtung einbezogen werden und sich damit in der Obhut einer Einrichtung befinden, in der er zumindest auf einige Dauer verbleiben und versorgt werden könne. Allerdings seien die Anforderungen an die Integration in eine teilstationäre Rehabilitationseinrichtung so zu mindern, wie es der nur zeitweisen Unterbringung entspreche, da es gerade Ziel einer teilstationären Unterbringung sei, dem Patienten nach seinem Aufenthalt in der Einrichtung sein "normales" Leben zu ermöglichen. Es reiche daher aus, dass der Patient während seines Aufenthaltes in der Rehabilitationseinrichtung in den Ablauf eingegliedert sei. Bei einer ambulanten Behandlung hingegen erscheine der Patient nur "kurz" zur Behandlung und sei ansonsten nicht in den Ablauf der Rehabilitationseinrichtung integriert.
- 8 Nach Gesamtwürdigung des Sachverhalts sei davon auszugehen, dass der Kläger teilstationäre Rehabilitationsleistungen in diesem Sinne erbringe. Die tägliche Aufenthaltsdauer der Patienten, die Teilverpflegung, die physiotherapeutische, medizinische und psychotherapeutische Betreuung, die Versorgung mit Medikamenten, die Behandlung der Wunden und die Betreuung durch eine examinierte Krankenschwester entsprächen den Leistungen, die eine vollstationäre Rehabilitationsklinik erbringe und über die ambulante Physiotherapie weit hinausgingen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse seien die Patienten daher physisch und organisatorisch in das Versorgungssystem der Rehabilitationseinrichtung einbezogen. Allein der Umstand, dass die Patienten in der Einrichtung des Klägers nicht übernachten, sei unerheblich, da sonst eine teilstationäre Rehabilitationseinrichtung nie in den Anwendungsbereich der Befreiungsvorschrift fallen könne.
- 9 Die Leistungen des Klägers umfassten auch Pflegeleistungen i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F. Damit seien nicht nur solche Leistungen wie Waschen und Füttern der Patienten gemeint, sondern alle Leistungen, die zur Betreuung pflegebedürftiger Menschen notwendig seien, also auch ärztliche, physiotherapeutische oder psychotherapeutische Maßnahmen.
- 10 Anders als die Finanzverwaltung meine, bedürfe es für die Gewersteuerbefreiung eines Versorgungsvertrages nach §§ 107, 111 SGB V nicht. Es könne dahinstehen, ob der Kläger die Voraussetzungen dieser Vorschriften erfülle. Da für die Besteuerung auf den tatsächlichen Geschehensablauf abzustellen sei, komme es nicht auf versicherungsrechtliche Voraussetzungen, sondern darauf an, ob der Steuerpflichtige tatsächlich teilstationäre Rehabilitationsleistungen erbringe.
- 11 Diese Interpretation entspreche dem Zweck der Steuerbefreiung, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Kosten zu entlasten.

- 12** Mit seiner Revision macht das FA geltend, das FG habe mit seiner --nach eigener Anschauung vorgenommenen-- Abgrenzung zwischen ambulanter und teilstationärer Einrichtung die sozialrechtlichen Maßstäbe nicht beachtet, die eine ganztägige Unterbringung oder eine Unterbringung über Nacht erforderten. Nur wenn die Voraussetzungen der §§ 107, 111 SGB V erfüllt seien, sei die teilstationäre Einrichtung mit einer stationären Einrichtung vergleichbar. Der Gesetzeszweck, die Sozialversicherungsträger zu entlasten, stehe dem nicht entgegen. Es sei nicht ersichtlich, dass die Fallpauschalen geringer bemessen wären, wenn der Kläger keine Gewerbesteuer zu entrichten hätte.
- 13** Zudem erbringe der Kläger keine nach § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F. begünstigten Pflegeleistungen. Zu deren Begriffsbestimmung sei auf das Elfte Buch Sozialgesetzbuch (SGB XI) zurückzugreifen. Die Rehabilitationsleistungen, die der Kläger erbringe, fielen nicht in das Leistungsspektrum des SGB XI. Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F. setze aber voraus, dass die Leistungen an pflegebedürftige und nicht (nur) kranke Personen erbracht würden. Das FG habe keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, ob die Patienten in der Einrichtung des Klägers zu diesem Personenkreis gehörten. Dagegen spreche allerdings neben dem nur stundenweisen Aufenthalt der Umstand, dass die Krankenversicherungen die Leistungen trügen.
- 14** Eine Gewersteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F. komme nicht in Betracht, da der Kläger kein Krankenhaus betreibe. Es fehle an der Möglichkeit der stationären Unterbringung und der durchgängigen Vollverpflegung.
- 15** Das FA beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 12. November 2012 7 K 10204/09 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16** Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 17** Der Kläger tritt der Revision entgegen. Tatsächlich seien die Patienten des Klägers pflegebedürftige Personen, die in seiner Einrichtung entsprechende Hilfe auch bei einfachen Verrichtungen des täglichen Lebens sowie enge medizinische Überwachung erhielten. Im Übrigen sei das Krankheitsbild der Patienten hinsichtlich der Definition der Pflegebedürftigkeit in den vollstationären Rehabilitationseinrichtungen mit dem der teilstationären Rehabilitationseinrichtungen identisch.
- 18** Ein Versorgungsvertrag nach §§ 107, 111 SGB V liege nicht vor und könne mangels vollstationärer Einrichtung auch nicht abgeschlossen werden. Er sei aber auch nicht erforderlich. Für ambulante und teilstationäre Einrichtungen sei der Vertrag nach §§ 107, 111c SGB V über die in § 40 Abs. 1 SGB V genannten Leistungen vorgesehen und es entspreche dem Zweck dieser Vorschrift wie auch den Änderungen des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F., die ambulanten den stationären Rehabilitationseinrichtungen gleichzustellen, um unter gleichzeitiger Entlastung der Sozialversicherungsträger die Versorgung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern. Ggf. sei der Rechtsstreit zur Nachholung der Feststellungen zu einem Vertrag nach §§ 107, 111c SGB V zurückzuverweisen. Für die Zeiträume vor Inkrafttreten des § 111c SGB V sei nach § 111c Abs. 4 SGB V bei Einrichtungen, die entsprechende Leistungen erbracht hätten, ein solcher Versorgungsvertrag zu fingieren. Eine Differenzierung nach der Art des abgeschlossenen Versorgungsvertrages oder nach dem Kostenträger, der die jeweilige Maßnahme finanziere, sei jedenfalls kein sachgerechter Maßstab.
- 19** Im Übrigen erfülle der Kläger die Voraussetzungen des § 107 SGB V. Allein die Zeitdauer, die sich die Patienten in der Einrichtung aufhielten, sei nicht maßgebend. Maßgebend sei vielmehr, dass die Patienten die Infrastruktur der Einrichtung durch Behandlung und Pflege nutzten. Dies sei eine teilstationäre Unterbringung. Die abendliche Rückkehr in die eigene Wohnung sei insoweit unschädlich.
- 20** Schließlich werde es dem Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) nicht gerecht, die ambulante Rehabilitation gegenüber der --begünstigten-- stationären Rehabilitation oder der ambulanten Pflege zu benachteiligen. Beim Vergleich mit der stationären Rehabilitation zeige sich, dass allein die darin enthaltene zusätzliche Übernachtung und Verpflegung zur Gewersteuerbefreiung führe. Das seien aber Leistungen, die für sich genommen als Beherbergung und Verpflegung gewerbesteuerpflichtig seien. Es sei ein nicht zu rechtfertigender Wertungswiderspruch, wenn das Aufeinandertreffen zweier Leistungstypen, die beide für sich genommen der Gewerbesteuer unterlägen --ambulante Rehabilitation auf der einen Seite und Übernachtung und Verpflegung auf der anderen Seite-- zur Gewersteuerfreiheit führten. Im Vergleich zur Pflege werde die Rehabilitationsleistung ebenfalls zu Unrecht benachteiligt. Sie sei der medizinischen Behandlung nach § 630a des Bürgerlichen Gesetzbuchs und damit dem Berufsbild der nicht gewerbesteuerpflichtigen freien Berufe sehr viel ähnlicher als die Pflege, da sie weniger durch Quantität und Qualität der Leistung beeinflussbar sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 21** Die Revision ist begründet. Der Senat entscheidet gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in der Sache selbst und weist die Klage ab. Die Gewinne des Klägers aus der Rehabilitationseinrichtung sind gewerbsteuerpflichtig. Als Befreiungsvorschrift kommt allein § 3 Nr. 20 Buchst. b, d GewStG a.F. nach Maßgabe der Begriffsbestimmungen des Sozialrechts in Betracht (dazu 1.). Der Kläger hat weder ein von § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F. erfasstes Krankenhaus (dazu 2.) noch eine von § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F. erfasste Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen oder zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen betrieben (dazu 3.). Ein verfassungsrechtliches Gebot zur Einbeziehung seiner Rehabilitationseinrichtung in die Gewerbesteuerfreiheit besteht nicht (4.). Schließlich ermöglicht auch R 3.20 Abs. 4 Satz 1 der Gewerbesteuer-Richtlinien (GewStR) die Steuerbefreiung nicht (dazu 5.).
- 22** 1. § 3 Nr. 20 GewStG befreit --im Laufe der letzten Jahrzehnte in zunehmendem Umfange-- bestimmte Einrichtungen des Gesundheitswesens von der Gewerbesteuer (dazu a). Die Vorschrift knüpft begrifflich an die Kategorien des Sozialrechts an (dazu b).
- 23** a) Nach § 3 Nr. 20 GewStG in der durch Kap. 2, Art. 3 des Gesetzes zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze vom 26. November 1979 (BGBl I 1979, 1953) geänderten Fassung waren von 1980 bis 1993 Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime unter bestimmten weiteren Voraussetzungen von der Gewerbesteuer befreit.
- 24** Art. 13 Nr. 2 Buchst. c des Gesetzes zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz --StMBG--) vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310) hat den Kreis der begünstigten Einrichtungen erweitert. Nach der vom 30. Dezember 1993 bis zum 31. Dezember 2014 und damit auch im Streitjahr geltenden Fassung waren u.a. --soweit im Streitfall in Betracht kommend-- Krankenhäuser sowie Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen von der Gewerbesteuer befreit, wenn (Buchst. b) bei Krankenhäusern im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung (AO) bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden waren bzw. (Buchst. d) bei Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und bei Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen im Erhebungszeitraum die Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.
- 25** Art. 5 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. aa und cc des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 --Kroatien-AnpG-- (BGBl I 2014, 1266) hat § 3 Nr. 20 GewStG a.F. wiederum erweitert. Der Einleitungssatz des § 3 Nr. 20 GewStG ist nunmehr durch die Worte "sowie Einrichtungen zur ambulanten oder stationären Rehabilitation" ergänzt worden. Bei diesen setzt die Gewerbesteuerfreiheit nach dem neu eingefügten Buchst. e voraus, dass die Behandlungskosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind, dies indes nur, soweit die Einrichtung Leistungen im Rahmen der verordneten ambulanten oder stationären Rehabilitation im Sinne des Sozialrechts einschließlich der Beihilfenvorschriften des Bundes und der Länder erbringt. Nach Art. 28 Abs. 1 Kroatien-AnpG ist das Gesetz am Tag nach der Verkündung --damit am 31. Juli 2014-- in Kraft getreten und ist nach § 36 Abs. 1 GewStG in der ebenfalls durch das Kroatien-AnpG geänderten Fassung erstmals für den Erhebungszeitraum 2015 anzuwenden.
- 26** b) Zur näheren Definition der in der Vorschrift verwendeten Begriffe ist auf die Begriffsbestimmungen des Sozial- und Sozialversicherungsrechts zurückzugreifen. Das GewStG lässt ebenso wenig wie andere steuerliche Vorschriften ein eigenes Verständnis der dem Gesundheitswesen entlehnten Begriffe des § 3 Nr. 20 GewStG erkennen. Vielmehr zeigen die Bezugnahmen in § 3 Nr. 20 Buchst. b bis d GewStG --im Rahmen der weiteren Voraussetzungen der Gewerbesteuerbefreiung-- auf § 67 AO betreffend die Zweckbetriebseigenschaft der Krankenhäuser (Buchst. b), auf Vorschriften des SGB XII (Buchst. c) sowie auf die Kostenübernahme durch die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe (Buchst. d), dass die Vorschrift sich begrifflich und strukturell an das dort maßgebende Regelwerk anlehnt (vgl. hinsichtlich der Krankenhäuser BFH-Urteil vom 22. Juni 2011 I R 59/10, BFH/NV 2012, 61, m.w.N.; hinsichtlich der Einrichtungen des Buchst. d BFH-Beschluss vom 18. September 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126; ebenso Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 3 Rz 496; Blümich/von Twickel, § 3 GewStG Rz 103).

- 27** 2. Ein Krankenhaus i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F. hat der Kläger nicht betrieben.
- 28** Nach § 2 Nr. 1 des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze i.d.F. vom 22. Juni 2005 sind Krankenhäuser Einrichtungen, in denen --neben medizinischen Voraussetzungen-- die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können. § 107 Abs. 1 Nr. 4 SGB V enthält eine ähnliche Definition. Die Möglichkeit der Unterbringung und Verpflegung enthält begriffsnotwendig die Möglichkeit der Übernachtung sowie der Vollverpflegung und damit die Möglichkeit vollstationärer Behandlung (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 22. Oktober 2003 I R 65/02, BFHE 204, 278, BStBl II 2004, 300; ebenso Urteile des Sächsischen FG vom 10. Oktober 2013 4 K 1898/11, sowie des FG Münster vom 25. August 2014 9 K 106/12 G, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 315, betreffend ein ambulantes Dialysezentrum, Revision eingelegt: I R 74/14), die der Kläger nach den --unstreitigen-- Feststellungen des FG nicht erbracht hat und nicht erbringen konnte.
- 29** 3. Der Kläger hat auch keine der von § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F. erfassten Einrichtungen geführt. Sein Rehabilitationszentrum ist weder eine Einrichtung zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen (dazu a) noch eine Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen (dazu b).
- 30** a) Nach § 71 Abs. 1 SGB XI sind ambulante Pflegeeinrichtungen selbständig wirtschaftende Einrichtungen, die unter ständiger Verantwortung einer ausgebildeten Pflegefachkraft Pflegebedürftige in ihrer Wohnung pflegen und hauswirtschaftlich versorgen. Die in § 3 Nr. 20 GewStG a.F. verwendete Beschreibung "Einrichtung zur ambulanten Pflege" und die in § 71 Abs. 1 SGB XI verwendete Beschreibung "ambulante Pflegeeinrichtung" lassen keinen Unterschied erkennen, so dass § 71 Abs. 1 SGB XI als Legaldefinition auch im Rahmen des § 3 Nr. 20 GewStG a.F. dienen kann. Mit ambulanter Pflege ist demnach Pflege und hauswirtschaftliche Versorgung in der Wohnung des Pflegebedürftigen und nicht etwa in der Einrichtung gemeint, was im Übrigen auch dem allgemeinen Sprachgebrauch entspricht. Solche Leistungen hat der Kläger aber nach den --wiederum unstreitigen-- Feststellungen des FG nicht erbracht.
- 31** b) Schließlich handelte es sich auch nicht um eine Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen.
- 32** aa) Eine Legaldefinition, die --vergleichbar mit der Definition der ambulanten Pflegeeinrichtung-- mit der Wortwahl des § 3 Nr. 20 GewStG a.F. nahezu identisch wäre, enthält das SGB nicht.
- 33** Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zum StMBG (BTDrucks 12/5764, S. 43) sind mit Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen Kurzzeitpflegeeinrichtungen gemeint. Nach § 42 SGB XI, der die Überschrift "Kurzzeitpflege" trägt, handelt es sich dabei um die Pflege in einer vollstationären Einrichtung, die indes nicht auf Dauer angelegt, sondern für Übergangszeiten und Krisensituationen bestimmt und auf vier Wochen pro Kalenderjahr beschränkt ist. Der I. Senat des BFH setzt demgegenüber Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen mit stationären Pflegeeinrichtungen i.S. des § 71 Abs. 2 SGB XI gleich (Urteil in BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126, unter II.2.b bb; ebenso Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 3 Rz 517, sowie Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 3 Rz 434). § 71 Abs. 2 SGB XI definiert diese als stationäre Pflegeheime, in denen pflegebedürftige Personen zeitweise ganztägig (vollstationär) oder nur tagsüber oder nur nachts (teilstationär) untergebracht und gepflegt werden können. Die teilstationäre Pflege in diesem Sinne umfasst die Tagespflege und Nachtpflege i.S. des § 41 SGB XI. Die Definition des I. Senats reicht daher weiter als die Begründung zum Gesetzentwurf.
- 34** bb) Der Senat kann im Ergebnis jedoch dahingestellt sein lassen, wie die in § 3 Nr. 20 GewStG a.F. vorausgesetzte "vorübergehende Aufnahme" zu verstehen ist, namentlich, ob die teilstationäre Pflege in Gestalt der Tages- und Nachtpflege i.S. der §§ 71 Abs. 2, 41 SGB XI von ihr umfasst ist und ob eine Verweildauer von wenigen Stunden am Tag als teilstationäre Pflege und als "Aufnahme" bezeichnet werden kann.
- 35** Jedenfalls muss die nach § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F. begünstigte Einrichtung der Aufnahme "pflegebedürftiger Personen" dienen, woran es im Streitfall fehlt.
- 36** aaa) Eine Einrichtung "zur" vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen liegt nicht bereits dann vor, wenn zu den aufzunehmenden Personen auch pflegebedürftige Personen gehören und diese dort Hilfe im erforderlichen Rahmen erhalten. Pflegebedürftige Personen gehören genauso zum Kundenkreis einer Vielzahl von Einrichtungen des Gesundheitswesens wie etwa Arztpraxen, ohne dass deren Zweckbestimmung gerade in der

Aufnahme pflegebedürftiger Personen bestünde. Vielmehr muss die Aufnahme dieser Personen Zweck der Einrichtung sein; es muss sich um eine Pflegeeinrichtung handeln (ebenso i.E. FG Münster in EFG 2015, 315).

- 37** Dieses vom Begriff der Pflege ausgehende Verständnis entspricht nicht nur dem Wortlaut, sondern auch der Zielsetzung der Begünstigung. Die Erweiterung des § 3 Nr. 20 GewStG durch das StMBG war dem veränderten Altersaufbau der Bevölkerung insbesondere in den Großstädten geschuldet und sollte dazu beitragen, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern (BTDrucks 12/5764, S. 43). Dem auf die Pflege --und nicht auf sonstige medizinische Maßnahmen-- konzentrierten Gesetzeszweck entsprechend sind die Gesetzesergänzungen gefasst worden. Die an erster Stelle der Gesetzesergänzung genannten Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme beziehen sich auf pflegebedürftige Personen, die an zweiter Stelle genannten Einrichtungen zur ambulanten Pflege betreuen zwar neben pflegebedürftigen auch kranke Personen, indes nur zu deren Pflege. Dem entsprechend betrifft die in § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F. enthaltene Mindestquote für die Übernahme der Kosten die "Pflegekosten". Da die Vorschrift aber nicht unmittelbar bestimmte Leistungen, sondern bestimmte Einrichtungen begünstigt, ist es unerheblich, ob in dieser Einrichtung auch Leistungen erbracht werden, die, stünden sie allein, begünstigt wären. Eine anderweitige Auslegung stünde mit der Systematik des GewStG, der Befreiungsvorschriften und insbesondere auch des § 3 Nr. 20 GewStG nicht in Einklang, da das GewStG an den Gewerbebetrieb anknüpft.
- 38** bbb) Pflegebedürftige Personen sind nach den gleichlautenden Legaldefinitionen in § 14 Abs. 1 SGB XI (für die soziale Pflegeversicherung) sowie § 61 Abs. 1 Satz 1 SGB XII (für die Sozialhilfe) 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, voraussichtlich für mindestens sechs Monate, in erheblichem oder höherem Maße der Hilfe bedürfen. Die Pflege ist mithin eine Versorgung von Personen, die hierzu allein nicht in der Lage sind, ohne dass diese an der medizinischen Ursache der Pflegebedürftigkeit unmittelbar etwas änderte.
- 39** ccc) Die Rehabilitation, um die es im Streitfall geht, ist unter dem zuletzt genannten Aspekt eine von der Pflege wesensmäßig verschiedene Maßnahme. Die Zielrichtungen der medizinischen Rehabilitation und der Versorgung Pflegebedürftiger schließen sich gedanklich aus.
- 40** Die medizinische Rehabilitation umfasst 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. Mit diesem Inhalt und Zweck dient sie der Behandlung von Krankheiten im weiten Sinne und gehört 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 Menschen (§§ 5 Nr. 1, 6 Abs. 1 Nr. 1, 26 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch)-- als auch der Sozialhilfe (§ 48 Satz 1 SGB XII mit der Verweisung auf die §§ 27 bis 43b des SGB V). Ziel der medizinischen Rehabilitation ist es danach nicht zuletzt, Pflegebedürftigkeit dem Grunde oder dem Umfange nach zu verhindern, während die Pflege bei eingetretener Pflegebedürftigkeit eintritt.
- 41** Diesem Gedanken folgt etwa auch § 18 Abs. 1 Satz 3 SGB XI, der im ersten Halbsatz im Rahmen der Feststellung der Pflegebedürftigkeit Feststellungen darüber verlangt, ob und in welchem Umfang Maßnahmen zur Beseitigung, Minderung oder Verhütung einer Verschlimmerung der Pflegebedürftigkeit einschließlich der Leistungen zur medizinischen Rehabilitation geeignet, notwendig und zumutbar sind, und im zweiten Halbsatz auf einen ggf. von Pflegeleistungen zu trennenden Anspruch gegen den zuständigen Träger auf Leistungen zur medizinischen Rehabilitation verweist. Ebenso ist es hiernach folgerichtig, dass nach § 71 Abs. 4 SGB XI stationäre Einrichtungen, in denen die Leistungen u.a. zur medizinischen Rehabilitation im Vordergrund des Zweckes der Einrichtung stehen, keine Pflegeeinrichtungen i.S. des § 71 Abs. 2 SGB XI sind.
- 42** Rehabilitationseinrichtungen konnten demnach nach § 3 Nr. 20 GewStG a.F. nicht als Pflegeeinrichtungen, sondern nur als (vollstationäre) Krankenhäuser in den Genuss der Gewerbesteuerbefreiung kommen (Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 3 Rz 520a; ebenso i.E. Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 21. Februar 2001 II 279/00, EFG 2001, 645; davon gehen auch die unter 2. genannten Entscheidungen explizit --so das Sächsische FG-- bzw. implizit --der BFH-- aus).
- 43** ddd) Der Kläger hat ein Rehabilitationszentrum betrieben und damit eine Einrichtung, die der Rehabilitation und nicht der Pflege dient. Ihm steht deshalb die Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 GewStG a.F. nicht zu. Der

Senat verkennt nicht, dass die betroffenen Personenkreise sich teilweise überschneiden und es Personen gibt, die gleichzeitig der medizinischen Rehabilitation sowie der Pflege bedürfen. Gleichwohl ist die Zielrichtung der beiden Maßnahmen zu unterscheiden. Daher ist es unerheblich, ob der Kläger im Einzelfall an solche Patienten, die nicht nur rehabilitations-, sondern auch pflegebedürftig sind, auch pflegerische Leistungen erbracht hat. Herzstück eines Rehabilitationszentrums sind diese Leistungen nicht.

- 44 eee) Es ist kein Widerspruch, sondern eine Bestätigung dieses Ergebnisses, dass mit den Änderungen des § 3 Nr. 20 GewStG durch das Kroatien-AnpG nunmehr sowohl ambulante als auch stationäre Rehabilitationseinrichtungen von der Gewerbesteuer befreit sein können. Im Streitjahr war diese Gesetzesfassung noch nicht in Kraft. Die zusätzliche Aufnahme der Rehabilitationseinrichtungen von ambulanten bis hin zu vollstationären Einrichtungen in § 3 Nr. 20 GewStG zeigt gerade, dass die bisher begünstigten Einrichtungen solche zur Rehabilitation prinzipiell nicht umfassten. Es wäre unzulässig, im Wege einer durch die damalige Gesetzesfassung nicht gedeckten Auslegung die erst später in Kraft getretene Gesetzesfassung auf das Streitjahr zurückwirken zu lassen.
- 45 Ob es dem Zweck der Gewerbesteuerbefreiung bereits zum damaligen Zeitpunkt steuerpolitisch entsprochen hätte, auch Rehabilitationseinrichtungen zu erfassen, wofür manches spricht, spielt aus diesem Grunde keine Rolle. Vielmehr zeigt die Erweiterung durch das Kroatien-AnpG gerade, dass der Gesetzgeber bestrebt war, die aus seiner heutigen Sicht zu enge Fassung des § 3 Nr. 20 GewStG a.F. den Anforderungen an die Modernisierung des Gesundheitswesens anzupassen. Mit der Aussage über das Inkrafttreten hat er aber auch ausdrücklich darüber entschieden, von welchem Zeitpunkt an diese Erweiterung gilt. Vor diesem Hintergrund existiert schon kein Spielraum für die seitens des Klägers begehrte verfassungskonforme Auslegung der Vorschrift in der bis 2014 geltenden Fassung, derer es allerdings auch nicht bedarf (dazu s.u. unter 4.). Die Ausführungen des Klägers zu der gesetzgeberischen Motivation für die Erweiterung des § 3 Nr. 20 GewStG um die Rehabilitationseinrichtungen sowie die Einführung des § 111c SGB V gehen daher für die Entscheidung des Streitfalls ins Leere.
- 46 4. Der Senat hat keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 3 Nr. 20 GewStG.
- 47 a) Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG liegt nicht vor. Aus Art. 3 Abs. 1 GG folgt zwar ein Ausschluss gleichheitswidriger Begünstigungen. Erlaubt sind aber Differenzierungen, solange hierfür Sachgründe auch außerfiskalischer Natur vorliegen. Der Gesetzgeber besitzt dabei einen weiten Entscheidungsspielraum (vgl. i.E. Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 17. Dezember 2014 1 BvL 21/12, BGBl I 2015, 4, BStBl II 2015, 50, unter B.III.1.a, b; s. auch BVerfG-Urteil vom 20. April 2004 1 BvR 905/00, 1 BvR 1748/99, BVerfGE 110, 274, unter C.I.4., m.w.N.). Die Ungleichbehandlung zum einen zu stationären Einrichtungen aller Art (Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen, ggf. Rehabilitationseinrichtungen, falls es sich um Krankenhäuser handelte), zum anderen zu Pflegeeinrichtungen aller Art (ambulant wie stationär), ist durch ausreichende sachliche Gründe gerechtfertigt.
- 48 b) Die stationären Einrichtungen, die bis 1993 allein begünstigt waren (s.o. unter II.1.a) und es weiter sind, bieten denjenigen Personen, die aus gesundheitlichen Gründen --vorübergehend oder dauerhaft-- hierzu nicht in der Lage sind, eine Vollversorgung, die die gesundheitlichen Beschränkungen berücksichtigt und soweit möglich kompensiert. Solche Einrichtungen müssen im Bereich der Beherbergung und Verpflegung rund um die Uhr, insbesondere des Nachts, zuverlässig hohen Anforderungen an Überwachung und Fürsorge entsprechen. Dies erfordert entsprechenden baulichen, technischen, organisatorischen und personellen Aufwand, den zu mildern eine Gewerbesteuerbefreiung als grundsätzlich geeignetes Mittel anzusehen ist. Von den üblichen Angeboten im Hotel- und Gaststättengewerbe weicht das Leistungsspektrum wesentlich ab. Der Unterschied zwischen einer ambulanten oder teilstationären Rehabilitation und einer stationären Rehabilitation darf daher nicht auf die --gewerbesteuerpflichtigen-- Leistungen der Hotels und Gaststätten beschränkt werden. Es war und ist nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber aus der großen Anzahl von Einrichtungen, die im weiteren Sinne der Gesundheit der Bevölkerung dienen, gerade die stationären Einrichtungen fördert, die sich in besonderem Maße derer annehmen, die sich aus gesundheitlichen Gründen kurzfristig oder langfristig in so hilfloser Lage befinden, dass sie der Vollversorgung bedürfen und insbesondere kaum Auswahl- oder Optionsmöglichkeiten haben, für sich selbst zu sorgen. Soweit das Sozialrecht bei der medizinischen Rehabilitation nicht zwischen ambulanter, teilstationärer und vollstationärer Versorgung unterscheidet, bedeutet das nicht, dass das Gewerbesteuerrecht eine solche Differenzierung nicht vornehmen dürfte.
- 49 c) Ebenso wenig ist es nach Auffassung des Senats unter verfassungsrechtlichen Aspekten zu beanstanden, dass der Gesetzgeber mit der auch im Streitjahr geltenden Fassung des Gesetzes neben den bisher begünstigten stationären Einrichtungen die Pflegeeinrichtungen insgesamt --ambulant und stationär-- von der Gewerbesteuer befreit hat. Es entsprach seiner ausdrücklichen Zielsetzung, gerade die Pflege zu begünstigen (s.o. unter II.3.b bb aaa). Es liegt in

der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, dass er sich zum damaligen Zeitpunkt entschieden hatte, andere Einrichtungen der medizinischen Vorsorge und Heilung im weiteren Sinne (noch) nicht zu begünstigen.

- 50** Ein Gebot, aus Gründen der Gleichbehandlung auch weitere Sektoren des Gesundheitswesens wie etwa die Rehabilitation in vollem Umfang gewerbsteuerfrei zu stellen, erkennt der Senat nicht. Das gilt auch dann, wenn die Zielgruppen von Pflege und Rehabilitation sich teilweise überschneiden. Unlösbare Abgrenzungsschwierigkeiten entstehen dadurch nicht. Allein das mögliche Zusammentreffen beider Leistungsformen in ein- und derselben Person ändert nichts daran, dass die jeweilige Zielsetzung bereits sozialrechtlich scharf zu unterscheiden ist (s.o. unter II.3.b bb ccc).
- 51** d) Schließlich verlangt auch eine --mögliche-- Nähe der Rehabilitationsleistungen zu dem freien Beruf des Arztes keine Gewerbesteuerbefreiung aus verfassungsrechtlichen Gründen. Der Kläger hat nicht geltend gemacht, er habe mit dem Betrieb seines Rehabilitationszentrums Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S. des § 18 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erzielt, mit denen er schon nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer nicht unterläge und der Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 GewStG nicht mehr bedürfte. Dafür existieren auch keine Anhaltspunkte. Vielmehr handelt es sich um ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 EStG. Es wäre eine systemwidrige und unzulässige Umgehung des Positivkatalogs des § 18 Abs. 1 EStG sowie aller Voraussetzungen des § 18 Abs. 1 EStG, insbesondere des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, im Rahmen des § 3 GewStG über die dortigen ausdrücklichen Tatbestände hinaus eine Gewerbesteuerbefreiung allein auf eine --mögliche-- Nähe zu der selbständigen Tätigkeit des § 18 Abs. 1 EStG zu stützen, wenn eine selbständige Tätigkeit nicht vorliegt. Der Dualismus zwischen § 15 EStG und § 18 EStG ist grundsätzlich verfassungskonform (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, BGBl I 2008, 1006, HFR 2008, 859). Verfassungsrechtliche Mängel, die die Probleme des Streitfalls betreffen, sind nicht ersichtlich.
- 52** 5. Aus R 3.20 Abs. 4 Satz 1 GewStR ergibt sich schon deshalb nichts anderes, weil die Voraussetzungen dieser Verwaltungsvorschrift nicht vorliegen.
- 53** a) Nach R 3.20 Abs. 4 Satz 1 GewStR sind teilstationäre Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen von der Gewerbesteuer befreit, soweit sie die Voraussetzungen der §§ 107, 111 SGB V erfüllen. Das gilt nach Satz 2 nicht für ambulante Vorsorgeeinrichtungen.
- 54** Der Senat lässt aufgrund des Vorstehenden offen, ob diese Richtlinie § 3 Nr. 20 GewStG a.F. zutreffend interpretiert, welchen der dort genannten Fallgruppen eine teilstationäre Rehabilitationseinrichtung zuzuordnen sein soll, oder ob die Richtlinie ggf. lediglich als Billigkeitsmaßnahme i.S. des § 163 AO zu verstehen ist, dann allerdings im vorliegenden Festsetzungsverfahren nicht zu berücksichtigen wäre.
- 55** b) Ungeachtet dieser Fragen erfüllt das Rehabilitationszentrum des Klägers die Voraussetzungen des R 3.20 Abs. 4 Satz 1 GewStR nicht.
- 56** aa) Der Senat kann die Frage, ob die Verweildauer der Patienten als "teilstationär" zu bezeichnen ist, wiederum offenlassen. Anders als bei Krankenhäusern (§ 39 SGB V), Hospizen (§ 39a SGB V) und Pflegeeinrichtungen (§§ 41, 43, 71 SGB XI) unterscheidet das SGB bei der medizinischen Rehabilitation in der gesetzlichen Krankenversicherung nicht nach ambulanter, teilstationärer und vollstationärer Versorgung. § 33 Abs. 1 Satz 2 SGB VII verwendet zwar den Begriff der teilstationären Rehabilitation, definiert ihn jedoch nicht (vgl. zur Begrifflichkeit in Bezug auf Rehabilitationseinrichtungen Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 5. Juli 2000 B 3 KR 12/99 R, BSGE 87, 14; vgl. zu den Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen stationär, teilstationär und ambulant in Bezug auf Krankenhäuser BSG-Urteil vom 4. März 2004 B 3 KR 4/03 R, BSGE 92, 223).
- 57** bb) Jedenfalls aber hat der Kläger nach den --unstreitigen-- Feststellungen des FG tatsächlich keinen Versorgungsvertrag nach §§ 107, 111 SGB V abgeschlossen. Er erfüllt auch die Voraussetzungen hierfür nicht. Der Abschluss von Versorgungsverträgen nach diesen Vorschriften setzt die Möglichkeit der vollstationären Unterbringung und Verpflegung voraus (vgl. BSG-Urteil in BSGE 87, 14). Diese Möglichkeit bietet der Kläger nicht an.
- 58** Die Existenz von Versorgungsverträgen nach § 40 Abs. 1 SGB V ersetzt die Versorgungsverträge nach §§ 107, 111 SGB V nicht. Sie beziehen sich auf die ambulante Rehabilitation, die aber nach § 3 Nr. 20 GewStG a.F. nicht begünstigt ist.
- 59** Hieran ändert sich auch dann nichts, wenn der Kläger, wie er im Revisionsverfahren vorträgt, einen

Versorgungsvertrag nach § 111c Abs. 1 Nr. 2 SGB V geschlossen haben sollte, der nach § 111c Abs. 4 SGB V zurückwirkt. R 3.20 Abs. 4 Satz 1 GewStR erfasst diese Art des Versorgungsvertrages gerade nicht. Eine teleologische Extension der die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 GewStG a.F. ohnehin bereits extensiv interpretierenden Richtlinie kommt aus den unter II.3.b bb eee genannten Gründen nicht in Betracht.

- 60** cc) Anders als das FG meint, besteht kein Anlass, R 3.20 Abs. 4 Satz 1 GewStR in der Weise auszulegen, dass zwar in extensiver Auslegung des Gesetzes teilstationäre Rehabilitationseinrichtungen dem Grunde nach von der Gewerbesteuerbefreiung erfasst wären, die von der Finanzverwaltung zusätzlich aufgestellte Voraussetzung in Bezug auf §§ 107, 111 SGB V hingegen nicht gelte. Diese Voraussetzung stellt zumindest sicher, dass lediglich Rehabilitationseinrichtungen erfasst sind, die strukturell insofern Krankenhäusern ähneln, als in ihnen die vollstationäre Aufnahme der Patienten zumindest möglich ist. Wenn die Richtlinie nicht schon in ihrer aktuellen Gestalt über den Befreiungsrahmen des § 3 Nr. 20 GewStG a.F. hinausgehen sollte, so wäre das erst recht der Fall, wenn diese Voraussetzung entfiel.
- 61** dd) Das gilt auch, falls die Ungleichbehandlung der klägerischen Einrichtung im Vergleich zu bestimmten teilstationären Rehabilitationseinrichtungen für sich genommen nicht zu rechtfertigen sein sollte. Die GewStR binden den Senat nicht und verpflichten ihn insbesondere nicht, dieses etwaige Ungleichgewicht durch Gewährung einer weiteren Begünstigung außerhalb der hierfür zur Verfügung stehenden gesetzlichen Vorschrift und damit ohne Rechtsgrundlage zu korrigieren.
- 62** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de