Urteil vom 25. Januar 2017, I R 74/14

Gewerbesteuerpflicht eines Dialysezentrums

ECLI:DE:BFH:2017:U.250117.IR74.14.0

BFH I. Senat

AO § 67, BPflV § 2 Abs 1, GewStG § 3 Nr 20 Buchst b, GewStG § 3 Nr 20 Buchst d, GewStG § 3 Nr 20 Buchst e, GG Art 3 Abs 1, KHG § 2 Nr 1, KHG § 2 Nr 4, SGB 5 § 39 Abs 1, SGB 5 § 107 Abs 1, SGB 11 § 71 Abs 1, SGB 11 § 71 Abs 2, SGB 11 § 14 Abs 1, SGB 12 § 61 Abs 1 S 1, GewStG VZ 2005 , GewStG VZ 2006 , GewStG VZ 2007 , GewStG VZ 2008 , GewStG VZ 2009

vorgehend FG Münster, 24. August 2014, Az: 9 K 106/12 G

Leitsätze

Ein Dialysezentrum, in welchem die Dialysepatienten ambulant behandelt werden, ist weder ein Krankenhaus i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F. noch eine Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen noch eine Einrichtung zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F.
.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 25. August 2014 9 K 106/12 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb in den Streitjahren (2004 bis 2009) zwei Dialysezentren; sie beschäftigte Krankenfachkräfte und -pfleger, die die Patienten während der Dialyse betreuten.

2 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass der Betrieb eines Dialysezentrums nicht von der Befreiung des § 3 Nr. 20 des Gewerbesteuergesetzes in der bis zur Änderung durch das Gesetz 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, BStBl I 2014, 1126) geltenden Fassung (GewStG a.F.) erfasst sei und erließ entsprechende Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre.

3 Die dagegen gerichtete Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Münster wies sie mit Urteil vom 25. August 2014 9 K 106/12 G (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 315) als unbegründet ab.

4 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre auf 0 € festzusetzen.

5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

6 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht dahin erkannt, dass die Klägerin, die kraft Rechtsform einen Gewerbebetrieb unterhält (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) und damit gemäß § 2 Abs. 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegt, nicht nach § 3 Nr. 20 GewStG a.F. von der Gewerbesteuer befreit ist.

7 1. Gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F. sind Krankenhäuser von der Gewerbesteuer befreit, wenn im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung (AO) bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind.

8 Im Streitfall kann offen bleiben, ob --wozu sich das FG nicht geäußert hat-- die Dialysezentren der Klägerin in den Erhebungszeiträumen dem Gesetz über die Entgelte für voll- und teilstationäre Krankenhausleistungen (Krankenhausentgeltgesetz --KHEntgG--) oder der Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflegesatzverordnung --BPflV--) unterstanden und mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfielen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 KHEntgG, § 10 BPflV) berechnet werden (§ 67 Abs. 1 AO), oder ob mindestens 40 % der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfielen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach § 67 Abs. 1 AO berechnet wird (§ 67 Abs. 2 AO). Die Dialysezentren der Klägerin sind --wie das FG zu Recht angenommen hat-- keine Krankenhäuser i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F.

9 a) Der Begriff des Krankenhauses ist gewerbesteuerrechtlich nicht definiert. § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F. knüpft jedoch über den Verweis auf § 67 AO an das Sozialrecht an, so dass insbesondere die in § 2 Nr. 1 des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz --KHG--) und in § 107 Abs. 1 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB V) enthaltenen Definitionen erläuternd heranzuziehen sind (Senatsurteile vom 22. Oktober 2003 I R 65/02, BFHE 204, 278, BStBl II 2004, 300; vom 22. Juni 2011 I R 59/10, BFH/NV 2012, 61; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Oktober 2003 IV R 48/01, BFHE 204, 80, BStBl II 2004, 363; vom 9. September 2015 X R 2/13, BFHE 251, 59, BStBl II 2016, 286; BFH-Beschluss vom 1. März 1995 IV B 43/94, BFHE 177, 126, BStBl II 1995, 418; s. für § 67 Abs. 1 AO Senatsurteil vom 6. April 2005 I R 85/04, BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545; vgl. auch BFH-Urteil vom 2. März 1989 IV R 83/86, BFHE 156, 183, BStBl II 1989, 506).

10 Krankenhäuser i.S. des § 2 Nr. 1 KHG sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und verpflegt werden können. Auch die ähnliche Definition des § 107 Abs. 1 SGB V (s. im Einzelnen Senatsurteile in BFHE 204, 278, BStBl II 2004, 300; in BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545) erfordert --neben fachlich-medizinischen Voraussetzungen-- in seiner Nr. 4 eine Einrichtung, in denen die Patienten untergebracht und verpflegt werden können. Ebenso setzt der für Zwecke der gesetzlichen Krankenversicherung (§ 39 Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 SGB V; § 2 Abs. 1 Halbsatz 1 BPflV) verwendete Begriff der Krankenhausbehandlung voraus, dass Patienten Unterkunft und Verpflegung erhalten.

11 Letzteres erfordert die Möglichkeit der Übernachtung sowie der Vollverpflegung und damit die Möglichkeit stationärer Behandlung (Senatsurteil in BFHE 204, 278, BStBl II 2004, 300; BFH-Urteil in BFHE 251, 59, BStBl II 2016, 286; ebenso Sächsisches FG, Urteil vom 10. Oktober 2013 4 K 1898/11, juris). Da sich die Begriffe der Krankenhausbehandlung (§ 39 Abs. 1 Satz 1 SGB V) und der Pflegesätze (§ 2 Nr. 4 KHG) sowohl auf stationäre als auch auf teilstationäre Leistungen des Krankenhauses erstrecken, ist jedoch eine ganztägige ärztliche und pflegerische Leistung nicht zwingend erforderlich. In der Folge können auch teilstationäre Einrichtungen, insbesondere in der Form von Tag- oder Nachtkliniken, als Krankenhäuser anzusehen sein (vgl. BFH-Urteil in BFHE 156, 183, BStBl II 1989, 506; s. zu § 107 SGB V Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 28. Januar 2009 B 6 KA 61/07 R, BSGE 102, 219; s.a. die Begründung des Gesetzentwurfs zu § 2 Nr. 1 KHG in BTDrucks VI/1874, S. 11). Hingegen fehlt es Einrichtungen, die ausschließlich der ambulanten Behandlung der Kranken dienen, jedenfalls an der Möglichkeit der --auch im Rahmen der teilstationären Aufnahme vorzuhaltenden-- Vollverpflegung (vgl. Bührer in Bergemann/Wingler, GewStG, § 3 Rz 142; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 18. Oktober 1984 1 C 36/83, BVerwGE 70, 201 zu § 30 der Gewerbeordnung --GewO--; s. für § 107 Abs. 1 SGB V Kingreen/Bogan in Rolfs/Giesen/Kreikebohm/Udsching, Beck'scher Online-Kommentar Sozialrecht, § 107 SGB V Rz 6; Altmiks/Joussen in Bergmann/ Pauge/Steinmeyer, Gesamtes Medizinrecht, 2. Aufl., § 107 SGB V Rz 4; Wahl in Schlegel/Voelzke, jurisPK-SGB V, 3. Aufl., § 107 Rz 38).

12 Auch die Dialysezentren der Klägerin boten nach den bindenden Feststellungen des FG keine solche

Versorgungsmöglichkeit (vgl. zur Einordnung der Dialyse als ambulante Behandlung BFH-Beschluss in BFHE 177, 126, BStBl II 1995, 418; Senatsurteile vom 31. Juli 2013 I R 82/12, BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123, und I R 31/12, BFH/NV 2014, 185; s.a. BSG-Urteil vom 20. Dezember 1978 3 RK 40/78, BSGE 47, 285 zu § 185b der Reichsversicherungsordnung; BVerwG-Urteil in BVerwGE 70, 201 zu § 30 GewO); es wurden weder stationäre noch teilstationäre Leistungen erbracht. Vor diesem Hintergrund ist eine mögliche Vergleichbarkeit der technischen Ausstattung der Dialysezentren mit entsprechenden Fachabteilungen von Krankenhäusern --anders als die Klägerin meint-- für sich genommen nicht hinreichend, um eine teilstationäre Einrichtung zu begründen.

13 b) Auch unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten ist eine Befreiung der Klägerin von der Gewerbesteuer nicht geboten.

14 Zwar sind Einrichtungen, in denen sowohl eine stationäre als auch eine ambulante Versorgung --etwa in Form eines krankenhäuslichen Dialysezentrums-- stattfindet, auch hinsichtlich der ambulant erbrachten Leistungen nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F. von der Gewerbesteuer befreit, sofern ein wesentlicher Teil der Gesamtleistungen auf die stationären --einschließlich der teilstationären-- Leistungen entfällt (vgl. Senatsurteile in BFHE 243, 180, BStBl II 2015, 123; in BFH/NV 2014, 185; BFH-Urteil in BFHE 156, 183, BStBl II 1989, 506; s.a. Senatsurteil vom 29. Juni 1994 I R 102/93, BFHE 175, 82, BStBl II 1995, 249). Jedoch verstößt der Umstand, dass die Klägerin demgegenüber mit vergleichbaren Leistungen nicht unter den Tatbestand des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F. fällt, --ungeachtet der Frage, ob die Klägerin daraus eine Gewerbesteuerbefreiung ableiten kann (vgl. Senatsbeschluss vom 18. September 2007 I R 30/06, BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126)-- nicht gegen den aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes ableitbaren Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts.

15 Der Gesetzgeber hat den ihm bei der Entscheidung, welche Sachverhalte, Personen oder Unternehmen mit einer steuerlichen Verschonungsregelung gefördert werden sollen, zustehenden Gestaltungsspielraum (vgl. z.B. Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 20. April 2004 1 BvR 905/00, BVerfGE 110, 274) nicht dadurch überschritten, dass er Einrichtungen, die rein ambulante Leistungen erbringen, nicht in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F. einbezogen hat. Der Zweck dieser Vorschrift liegt insbesondere darin, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten (Senatsurteile vom 22. Juni 2011 I R 43/10, BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892; in BFH/NV 2012, 61; in BFHE 204, 278, BStBl II 2004, 300; Senatsbeschluss vom 8. September 2011 I R 78/10, BFH/NV 2012, 44; s.a. die Gesetzesbegründung zu § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F. in BTDrucks 12/5764, S. 43). Der Umstand, dass der Gesetzgeber zur Erreichung dieses Zwecks Krankenhäuser aufgrund der besonderen Bedeutung der Vollversorgung und deren sich --insbesondere aufgrund der vorzuhaltenden Möglichkeit der Unterkunft und Vollverpflegung-- von einer rein ambulanten Behandlung unterscheidenden Kostenstruktur von der Gewerbesteuer befreit hat, nicht aber sämtliche Einrichtungen, deren Leistungen über die Sozialversicherungsträger abgerechnet werden können, stellt eine zulässige Differenzierung dar. Ob es dem Zweck der Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG a.F. steuerpolitisch entspricht, auch ambulante Dialysezentren zu erfassen, ist insoweit ohne Bedeutung (BFH-Urteil in BFHE 251, 59, BStBl II 2016, 286).

16 2. Das FG hat auch zu Recht angenommen, dass die Dialysezentren der Klägerin die Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG a.F. nicht erfüllen.

17 Nach dieser Vorschrift sind Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen von der Gewerbesteuer befreit, wenn 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.

18 a) Weder der Begriff der Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen noch der in der Begründung (BTDrucks 12/5764, S. 43) des Entwurfs des Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz) vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310, BStBl I 1994, 50) verwendete Begriff der Kurzzeitpflegeeinrichtungen haben eine unmittelbare Entsprechung im Sozialrecht. Dabei muss der Senat nicht entscheiden, ob die Definition der ambulanten (Pflegedienste, § 71 Abs. 1 des Elften Buchs Sozialgesetzbuch --SGB XI--) sowie stationären (Pflegeheime, § 71 Abs. 2 SGB XI) Pflegeeinrichtungen oder die sozialrechtlichen Vorschriften über die Kurzzeitpflege (§ 42 SGB XI) erläuternd heranzuziehen sind (s. für eine Bezugnahme auf § 71 SGB XI Senatsbeschluss in BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126; offen gelassen im BFH-Urteil in BFHE 251, 59, BStBl II 2016, 286).

19 Dies kann offen bleiben, weil es sich bei den Dialysezentren der Klägerin nicht um Einrichtungen "zur" Aufnahme

pflegebedürftiger Personen i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. d Variante 1 GewStG a.F. handelt. Nach den gleichlautenden Begriffsbestimmungen des § 14 Abs. 1 SGB XI in der bis zum 31. Dezember 2016 geltenden Fassung und des § 61 Abs. 1 Satz 1 des Zwölften Buchs Sozialgesetzbuch in der bis zum 31. Dezember 2016 geltenden Fassung sind Personen pflegebedürftig, 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 der Hilfe bedürfen.

20 Ein auf die Unterstützung bei solchen Verrichtungen oder auf deren Übernahme gerichteter Zweck liegt nicht bereits dann vor, wenn zu den aufzunehmenden Personen auch pflegebedürftige Personen gehören und diese während des Aufenthalts in der Einrichtung Hilfestellung in dem für die Inanspruchnahme der angebotenen nichtpflegerischen Leistungen erforderlichen Maß erhalten. Vielmehr muss die Aufnahme in die Einrichtung gerade zum Zweck der Erbringung pflegerischer Leistungen erfolgen (BFH-Urteil in BFHE 251, 59, BStBl II 2016, 286). Vor diesem Hintergrund ist unerheblich, dass im Streitfall neben der Dialyse, die nicht zu den gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen gesunder bzw. nicht behinderter Personen gehört (BSG-Urteile vom 12. November 2003 B 3 P 5/02 R, Sozialrecht --SozR-- 4-3300 § 14 Nr. 3; vom 8. Oktober 2014 B 3 P 4/13 R, SozR 4-3300 § 14 Nr. 8), auch Leistungen der Grundpflege erbracht wurden, die auch bei einem häuslichen Aufenthalt der Patienten erforderlich gewesen wären. Solche Leistungen wurden lediglich erbracht, um die Inanspruchnahme einer anderen Leistung --der Dialyse-- auch für pflegebedürftige Personen zu ermöglichen.

21 b) Offen bleiben kann, ob --wie die Klägerin geltend macht-- die im Streitfall vorgenommenen Hilfeleistungen bei der Dialyse als Pflege kranker Personen i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. d Variante 2 GewStG a.F. anzusehen ist (vgl. zum Begriff der krankheitsspezifischen Pflegemaßnahmen BSG-Urteil vom 19. Februar 1998 B 3 P3/97 R, BSGE 82, 27). Denn die Klägerin erfüllt die Anforderungen der --für die Auslegung des Begriffs der Einrichtungen zur ambulanten Pflege heranzuziehenden (Senatsbeschluss in BFHE 219, 184, BStBl II 2009, 126; BFH-Urteil in BFHE 251, 59, BStBl II 2016, 286; ebenso Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21. Februar 2001 II 279/00, EFG 2001, 645; Sächsisches FG, Urteil vom 10. Oktober 2013 4 K 1898/11, juris; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 3 Nr. 20 Rz 435; vgl. auch BFH-Urteil vom 8. September 1994 IV R 85/93, BFHE 175, 451, BStBl II 1995, 67)-- Legaldefinition des § 71 Abs. 1 SGB XI nicht. Danach sind unter ambulanten Pflegeeinrichtungen (Pflegedienste) Einrichtungen zu verstehen, die unter ständiger Verantwortung einer ausgebildeten Pflegefachkraft Pflegebedürftige in ihrer Wohnung pflegen und hauswirtschaftlich versorgen. Sämtliche Leistungen der Klägerin wurden jedoch in ihren Einrichtungen, nicht aber im häuslichen Bereich der Dialysepatienten erbracht.

22 3. Der Senat muss ebenfalls nicht entscheiden, ob es sich bei den von der Klägerin geführten Dialysezentren um Einrichtungen zur ambulanten oder stationären Rehabilitation i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. e GewStG i.d.F. des Art. 5 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. cc Kroatien-AnpG handelt. 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.

23 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de