

# Urteil vom 25. April 2017, VIII R 24/14

## Zur Frage der Gewerblichkeit der Einkünfte einer im Bereich der Durchführung klinischer Studien tätigen Fachkrankenschwester

ECLI:DE:BFH:2017:U.250417.VIIIR24.14.0

BFH VIII. Senat

GewStG § 2 Abs 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, GewStG VZ 2009 , EStG VZ 2009 , UStG § 4 Nr 14, UStG VZ 2005

vorgehend FG Münster, 28. April 2014, Az: 2 K 3993/12 G

## Leitsätze

1. Ob ein im Vergleich zu einem Katalogberuf i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ähnlicher Beruf vorliegt, bestimmt sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen und nicht nach den im Zusammenhang mit der richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 14 UStG entwickelten Maßstäben .
2. Eine im Wesentlichen auf die Planung, Durchführung und Evaluation klinischer Studien ausgerichtete Tätigkeit einer Fachkrankenschwester ist der eines Krankengymnasten bzw. Physiotherapeuten nicht ähnlich. Sie ist weder therapeutischer Natur noch weist sie einen hinreichend konkreten, unmittelbaren Zusammenhang zu einer Heilbehandlungstätigkeit auf .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 29. April 2014 2 K 3993/12 G aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) im Streitjahr (2009) als Clinical Research Associate II (CRA) gewerbsteuerpflichtige Einkünfte erzielt hat.
- 2 Die Klägerin, die die Fachoberschulreife besitzt, ist examinierte Krankenschwester und Fachkrankenschwester für Anästhesie und Intensivmedizin. Sie war seit 1995 in der klinischen Forschung nicht zugelassener Produkte in ganz Europa tätig. Hierzu absolvierte sie verschiedene Fort- und Weiterbildungen. Im Juli 2012 schloss sie ein im September des Streitjahres aufgenommenes, berufsbegleitendes Universitätsstudium im Ausbildungsbereich "Clinical Research" mit dem akademischen Grad eines Master of Science ab.
- 3 Seit dem Streitjahr ist die Klägerin hauptberuflich als selbständige CRA tätig. Diese Tätigkeit war im Wesentlichen auf die Planung, Durchführung und Evaluation von klinischen Prüfungen mit Arzneimitteln und Medizinprodukten ausgerichtet und umfasste darüber hinaus auch die Schulung, Überwachung und klinische Unterstützung der Anwender beim Einsatz der Produkte.
- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheid vom 13. Mai 2011 für das Streitjahr einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 157 € fest.

- 5 Der --nach erfolglosem Einspruchsverfahren-- erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1389 veröffentlichtem Urteil vom 29. April 2014 2 K 3993/12 G statt. Die Klägerin sei zwar nicht wissenschaftlich tätig gewesen, sie habe jedoch eine dem Katalogberuf des Heilpraktikers oder Krankengymnasten ähnliche Tätigkeit ausgeübt.
- 6 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Das FA beantragt,  
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 9 Sie übe eine komplexe Tätigkeit im Bereich klinischer Forschung aus, die wissenschaftlich sei. Jedenfalls aber sei ihre Tätigkeit mit denen anderer Heilberufe vergleichbar. Im Mittelpunkt ihrer Tätigkeit stehe die Herbeiführung und Sicherstellung eines Heilungserfolges beim Patienten. Sie sei auch unmittelbar am Patienten tätig. Sie überwache Zahlenwerte und Messergebnisse und spreche mit den Patienten. Aus ihrem beruflichen Werdegang ergebe sich, dass sie ihre beruflichen Qualifikationen bereits vor Beginn des Masterstudiums im Streitjahr ausschließlich in Heilberufen erworben habe.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 Das FG ist rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass die Tätigkeit der Klägerin als freiberuflich und nicht als gewerblich zu qualifizieren ist. Zwar hat das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Klägerin nicht wissenschaftlich tätig war. Jedoch erweist sich seine Annahme, ihre Tätigkeit sei dem Katalogberuf des Heilpraktikers oder Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich, als rechtsfehlerhaft.
- 12 1. Nach § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterliegt der Gewerbesteuer jeder im Inland betriebene stehende Gewerbebetrieb im Sinne des Einkommensteuergesetzes (EStG). Keinen Gewerbebetrieb stellt nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG die Ausübung eines freien Berufs dar. Einen solchen hat die Klägerin im Streitjahr indessen nicht ausgeübt.
- 13 a) Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat die Klägerin im Streitjahr keine wissenschaftliche Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) ausgeübt.
- 14 aa) Der Begriff der "Wissenschaftlichkeit" ist im vorliegenden Zusammenhang ein rein steuerrechtlicher, der Erfordernisse an die inhaltliche Qualität wie auch an die äußere Form der Arbeit stellt. Die Annahme einer wissenschaftlichen Tätigkeit setzt voraus, dass eine anspruchsvolle, besonders qualifizierte Arbeit ausgeübt wird, die geeignet ist, grundsätzliche Fragen oder konkrete Vorgänge methodisch nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten in ihren Ursachen zu erforschen, zu begründen und in einen Verständniszusammenhang zu bringen. Sie erfordert wissenschaftliche Kenntnisse und Methodik im Rahmen einer schöpferischen oder forschenden Tätigkeit (sog. reine Wissenschaft) oder eine Anwendung von Forschungserkenntnissen auf konkrete Vorgänge (angewandte Wissenschaft). Eine wissenschaftliche Tätigkeit wird verneint, wenn sie in einer praxisorientierten Kenntnisvermittlung oder Beratung besteht (z.B. Senatsurteile vom 14. Mai 2014 VIII R 18/11, BFHE 246, 396, BStBl II 2015, 128; vom 8. Oktober 2008 VIII R 74/05, BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238, m.w.N.). Demgegenüber kann eine der forschenden Tätigkeit entsprechende, besonders qualifizierte Arbeit angenommen werden, wenn grundsätzliche Fragen oder konkrete Fälle systematisch in ihren Ursachen erforscht, begründet und in einen Verständniszusammenhang gebracht werden, d.h. schwierige Grundsatzfragen zu beurteilen sind, wie dies z.B. in wissenschaftlichen Gutachten, bei denen Streit- und Grenzfragen nach streng objektiven und sachlichen Gesichtspunkten zu lösen sind, der Fall ist (Senatsurteil in BFHE 223, 261, BStBl II 2009, 238, m.w.N.).
- 15 bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend erkannt, dass die Klägerin nicht wissenschaftlich tätig war. Es hat nachvollziehbar darauf abgestellt, dass unter Einbeziehung der schulischen und beruflichen Ausbildung

der Klägerin sowie der von ihr bis zum Streitjahr absolvierten Fort- und Weiterbildungen nicht ersichtlich ist, dass sie im Streitjahr zu wissenschaftlichem Arbeiten befähigt war.

- 16 Zudem ist auf der Grundlage der Feststellungen des FG zu Art und Schwerpunkt der Tätigkeit der Klägerin nicht erkennbar, dass sie selbst im Sinne der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) forschend und damit wissenschaftlich tätig war, auch wenn ihre Arbeit der klinischen Forschung diene.
- 17 b) Das FG hat jedoch rechtsirrig angenommen, die Tätigkeit der Klägerin sei einem der Katalogberufe i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ähnlich.
- 18 aa) Ein ähnlicher Beruf liegt vor, wenn er in wesentlichen Punkten mit einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG genannten Katalogberufe verglichen werden kann. Dazu gehört die Vergleichbarkeit sowohl der Ausbildung als auch der ausgeübten beruflichen Tätigkeit (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 IV R 51/01, BFHE 205, 151, BStBl II 2004, 509, m.w.N.). Die für den vergleichbaren Katalogberuf erforderlichen Kenntnisse müssen nachgewiesen sein, die so qualifizierte Arbeit muss den wesentlichen Teil der gesamten Berufstätigkeit ausmachen und dem ähnlichen Beruf das Gepräge im Sinne des Katalogberufs geben (z.B. BFH-Urteil in BFHE 205, 151, BStBl II 2004, 509, m.w.N.). Ist für die Ausübung des Katalogberufs eine Erlaubnis erforderlich oder ist die Ausübung des Katalogberufs ohne Erlaubnis mit Strafe bedroht, so kann eine Ähnlichkeit nur gegeben sein, wenn für die Ausübung des vergleichbaren Berufs ebenfalls eine Erlaubnis erforderlich ist (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 205, 151, BStBl II 2004, 509, m.w.N.).
- 19 Geht es darum, ob eine Berufstätigkeit der eines Katalogberufs ähnlich ist, genügt eine sog. Gruppenähnlichkeit, also die Ähnlichkeit zum "Freiberufler an sich" oder zu einer bestimmten Gruppe freiberuflicher Tätigkeiten (z.B. heilberufliche Tätigkeiten wie die Tätigkeit der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aufgeführten Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Heilpraktiker, Dentisten, Krankengymnasten), nicht. Da der Gesetzgeber die Katalogberufe detailliert aufzählt, müssen die ähnlichen Berufe speziell einem dieser Berufe ähnlich sein (z.B. Senatsurteil in BFHE 246, 396, BStBl II 2015, 128, m.w.N.; BFH-Entscheidungen vom 14. Februar 2013 III B 67/12, BFH/NV 2013, 920; vom 19. September 2002 IV R 74/00, BFHE 200, 326, BStBl II 2003, 27; vom 9. März 2005 IV B 74/03, BFH/NV 2005, 1289).
- 20 Ob ein einem Katalogberuf i.S. des § 18 EStG ähnlicher Beruf vorliegt, bestimmt sich nach ertragsteuerlichen Grundsätzen, nicht nach den im Zusammenhang mit der richtlinienkonformen Auslegung des § 4 Nr. 14 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) entwickelten Maßstäben (vgl. zu diesen z.B. BFH-Urteile vom 26. August 2014 XI R 19/12, BFHE 247, 276, BStBl II 2015, 310; vom 9. September 2015 XI R 31/13, BFH/NV 2016, 249).
- 21 bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat die Klägerin keinen dem Beruf des Heilpraktikers ähnlichen Beruf ausgeübt. Hierfür fehlt es bereits an der für die Ausübung dieses Berufs notwendigen staatlichen Erlaubnis (§ 1 Abs. 1 des Heilpraktikergesetzes) und der damit verbundenen Überwachung durch die Gesundheitsämter (vgl. BFH-Urteile in BFHE 205, 151, BStBl II 2004, 509; vom 28. August 2003 IV R 69/00, BFHE 203, 429, BStBl II 2004, 954).
- 22 cc) Die Tätigkeit der Klägerin war auch nicht der eines Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich. Das FG hat die Anforderungen, die an eine entsprechende Vergleichbarkeit zu stellen sind, verkannt.
- 23 (aaa) Die Tätigkeit eines Krankengymnasten bzw. Physiotherapeuten umfasst vor allem aktive und passive Therapien zur Wiederherstellung und Erhaltung der Gesundheit (vgl. BFH-Urteil vom 6. September 2006 XI R 64/05, BFHE 215, 119, BStBl II 2007, 177). Sie ist mithin von der Erbringung einer persönlichen medizinischen Dienstleistung geprägt, die therapeutischer Natur ist und den Heilerfolg fördert (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 203, 429, BStBl II 2004, 954, unter Bezugnahme auf § 124 des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch).
- 24 Demnach ist nicht jede Tätigkeit, die den Heilerfolg fördert, der des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich. Vielmehr muss die jeweilige Tätigkeit therapeutischer Natur sein oder zumindest einen hinreichend konkreten, unmittelbaren Zusammenhang zu einer Heilbehandlungstätigkeit aufweisen. Andernfalls käme es zu einer nicht sachgerechten Ausweitung des Anwendungsbereiches des § 18 EStG, denn auch offensichtlich keinem der Katalogberufe i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ähnliche Tätigkeiten (wie z.B. von Mitarbeitern der Krankenhausverwaltung) fördern (z.B. durch die Sicherstellung der sächlichen und personellen Ausstattung eines Krankenhauses) in gewisser Weise den Heilerfolg.
- 25 (bbb) Die Klägerin war nicht therapeutisch tätig.
- 26 Nach der für den Senat bindenden Feststellung des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) war ihre Tätigkeit im Wesentlichen auf

die Planung, Durchführung und Evaluation von klinischen Prüfungen mit Arzneimitteln und Medizinprodukten ausgerichtet und umfasste darüber hinaus die Schulung, Überwachung und klinische Unterstützung der Anwender beim Einsatz der Produkte. Klinische Prüfungen sind am Menschen durchgeführte Untersuchungen, die dazu bestimmt sind, klinische oder pharmakologische Wirkungen von Arzneimitteln zu erforschen oder nachzuweisen oder Nebenwirkungen festzustellen oder die Resorption, die Verteilung, den Stoffwechsel oder die Ausscheidung zu untersuchen, mit dem Ziel, sich von der Unbedenklichkeit oder Wirksamkeit der Arzneimittel zu überzeugen (§ 4 Abs. 23 des Arzneimittelgesetzes).

- 27** Demnach therapierte die Klägerin keine Patienten, sondern sorgte für einen erfolgreichen Verlauf klinischer Studien und unterstützte so die Entwicklung pharmazeutischer bzw. medizintechnischer Produkte.
- 28** (ccc) Ihre Tätigkeit weist zudem keinen hinreichend konkreten, unmittelbaren Zusammenhang zu einer Heilbehandlungstätigkeit auf.
- 29** Die im Auftrag und Interesse der an der Entwicklung beteiligten Einrichtungen und Personen (Pharmaunternehmen, Auftragsforschungsinstitute, Ärzte etc.) durchgeführte Tätigkeit der Klägerin war primär darauf gerichtet, eine den gesetzlichen Vorgaben entsprechende Erprobung der Wirkweise von Arzneimitteln bzw. Medizinprodukten sicherzustellen, die grundsätzlich erst nach ihrer Zulassung zur Heilung von Menschen eingesetzt werden sollten und konnten. Die Klägerin arbeitete dementsprechend vornehmlich im Vorfeld künftiger --erst nach Zulassung möglicher-- Behandlungen von Patienten durch Dritte und nicht in konkretem, unmittelbarem Zusammenhang mit einer Heilbehandlung.
- 30** Ein solcher ergibt sich auch nicht daraus, dass die Klägerin im Rahmen der von ihr betreuten Studien auch Kontakt zu Studienteilnehmern hatte, denen die zu erprobenden Medikamente verabreicht bzw. bei denen die medizinischen Produkte eingesetzt wurden und deren Heilung damit angestrebt war. Denn prägend für die Tätigkeit der Klägerin war es, für einen erfolgreichen Verlauf der klinischen Studie Sorge zu tragen.
- 31** Insoweit unterscheidet sich die Tätigkeit der Klägerin auch maßgeblich von der eines Fachkrankenschwester für Krankenhaushygiene, die der Verbesserung der Infektionsprävention sowie der Bekämpfung von Krankenhausinfektionen dient und nach den Feststellungen im BFH-Urteil in BFHE 215, 119, BStBl II 2007, 177 in einem konkreten Zusammenhang mit der laufenden Behandlung und Pflege von Patienten erfolgte.
- 32** (ddd) Schließlich ist die der Forschung dienende Tätigkeit der Klägerin auch nicht der einer (Fach-)Krankenschwester, die medizinische Hilfeleistungen unter der Verantwortung eines Arztes ausführt, ähnlich.
- 33** 2. Die Sache ist spruchreif. Die Entscheidung des FG beruht auf anderen Rechtsgrundsätzen. Sie war daher aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 34** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)