

Betrieb von Krankentransporten und Rettungsdiensten kein Zweckbetrieb

BGH, Beschluss v. 18.09.2007, Az. I R 30/06

Tatbestand:

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betrieb in den Streitjahren 1998 bis 2000 u.a. ein Seniorenheim sowie einen Krankentransport/Rettungsdienst. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -FA-) erließ ihr gegenüber Gewerbesteuermessbescheide unter Einbeziehung der Erträge aus dem Bereich Krankentransport/Rettungsdienst. Die dagegen gerichtete Klage, mit der die Klägerin geltend machte, die Ergebnisse des Betriebsbereiches Krankentransport/Rettungsdienst seien von der Gewerbesteuer freizustellen, hatte keinen Erfolg. Das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts (FG) vom 08.03.2006 1 K 1882/04 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 1272 veröffentlicht.

Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, unter Aufhebung des Urteils des FG die Bescheide über die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge vom 12.11.2003 abzuändern und den Gewerbesteuermessbetrag 1998 in Höhe von 315,00 € sowie die Gewerbesteuermessbeträge 1999 und 2000 in Höhe von jeweils 0 € festzusetzen. Sie beantragt ferner festzustellen, dass das Ergebnis des Betriebsbereiches Krankentransport/Rettungsdienst nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen beziehungsweise als unzulässig zu verwerfen.

Entscheidungsgründe:

Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

1. Der Antrag der Klägerin festzustellen, dass das Ergebnis des Betriebsbereiches Krankentransport/Rettungsdienst nicht der Gewerbesteuer unterliegt, war unzulässig. Die Klägerin kann ihre Rechte durch Anfechtung der ergangenen Gewerbesteuermessbescheide verfolgen (§ 41 Abs. 2 Satz 1 FGO).

2. Die Anfechtungsklage war unbegründet. FA und FG haben zu Recht die Erträge aus dem Betriebsbereich Krankentransport/ Rettungsdienst in den Gewerbeertrag einbezogen.

a) Die Klägerin unterliegt gemäß § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) der Gewerbesteuer. Sie unterhält Kraft Rechtsform einen Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Unabhängig davon erfüllt sie mit dem Krankentransport/Rettungsdienst die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes, so dass auch die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG gegeben sind. Der von der Klägerin erzielte Gewinn ist daher gemäß § 7 Satz 1 GewStG grundsätzlich in voller Höhe als Gewerbeertrag zu erfassen.

b) Die Erträge aus dem Krankentransport/Rettungsdienst sind nicht gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG von der Gewerbesteuer befreit.

aa) 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.

bb) Wie das FG zu Recht ausführt, ist mangels eigener Definition der Begriffe "Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen" und "Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen" in § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG auf die im Sozialgesetzbuch enthaltenen Begriffsbestimmungen zurückzugreifen. Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen sind stationäre Pflegeheime, in denen pflegebedürftige Personen zeitweise ganztägig (vollstationär) oder nur tagsüber oder nur nachts (teilstationär) untergebracht und gepflegt werden können (Kurzzeitpflegeeinrichtungen, Tages- und Nachteinrichtungen; § 71 Abs. 2 des Elften Buches Sozialgesetzbuch -SGB XI- i.d.F. des Gesetzes vom 26.05.1994, BGBl I 1994, 1014, § 1 Abs. 3 und 4 des Heimgesetzes). Ambulante Pflegeeinrichtungen (Pflege-

dienste) sind nach § 71 Abs. 1 SGB XI solche, die pflegebedürftige Personen in deren Wohnung pflegen und hauswirtschaftlich versorgen (§ 71 Abs. 1 und 2 SGB XI).

cc) Der Transport von kranken und verletzten Personen ist danach weder eine Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen noch eine Einrichtung zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen. Anhaltspunkte dafür, dass hiervon abweichend in die Befreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG auch der Krankentransport/Rettungsdienst einbezogen werden sollte, sind nicht ersichtlich. Die Klägerin weist zwar zutreffend darauf hin, dass durch die Steuerbefreiung von ambulanten Pflegeeinrichtungen und Kurzzeitpflegeeinrichtungen in § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG eine Angleichung an das Umsatzsteuerrecht erreicht werden sollte. Daraus lässt sich indessen nicht schließen, dass auch der Krankentransport/Rettungsdienst unter § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG fällt. Dieser Befreiungstatbestand entspricht wörtlich § 4 Nr. 16 Buchst. e des Umsatzsteuergesetzes (UStG). Da die Beförderung von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind, ausdrücklich nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG von der Umsatzsteuer befreit ist, ist aus dem Fehlen einer entsprechenden Regelung in § 3 GewStG im Gegenteil abzuleiten, dass derartige Gewerbebetriebe nicht von der Gewerbesteuer befreit sind. Auch die Gesetzesbegründung, nach der mit § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG dem veränderten Altersaufbau der Bevölkerung in Großstädten Rechnung getragen werden sollte und die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen verbessert werden sollten (BTDrucks 12/5764, S. 43), gibt keinen Anhalt für die Auffassung der Klägerin.

c) Die Gewerbesteuermessbescheide sind auch nicht deshalb rechtswidrig, weil Konkurrenten der Klägerin, die ebenfalls Krankentransporte und Rettungseinsätze zu denselben Bedingungen wie sie ausführen, möglicherweise nicht zur Gewerbesteuer herangezogen werden. Nach dem Vortrag der Klägerin sind dies insbesondere die Feuerwehr sowie gemeinnützige Organisationen, wie etwa das Deutsche Rote Kreuz oder der Arbeiter-Samariter-Bund. Dies könnte zwar den aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) ableitbaren Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts verletzen, führt aber nicht zur Rechtswidrigkeit der gegen die Klägerin ergangenen Gewerbesteuermessbescheide, da diese den Vorgaben des Gewerbesteuergesetzes entsprechen. Vielmehr stünde allenfalls die Nichtbesteuerung der Gewerbebetriebe der in Wettbewerb mit der Klägerin stehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der gemeinnützigen Organisationen und der Betriebe gewerblicher Art der juristischen Personen des öffentlichen Rechts mit geltendem Recht nicht im Einklang.

d) Die Klägerin ist durch die Nichtbesteuerung ihrer Konkurrenten nicht rechtsschutzlos gestellt.

aa) Wird ein Steuerpflichtiger rechtswidrig nicht oder zu niedrig besteuert, werden dadurch in der Regel Rechte eines an dem betreffenden Steuerschuldverhältnis nicht beteiligten Dritten nicht verletzt. Anders ist es nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) aber, wenn die Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung gegen eine Norm verstößt, die nicht ausschließlich im Interesse der Allgemeinheit, insbesondere im öffentlichen Interesse an der gesetzmäßigen Steuererhebung und Sicherung des Steueraufkommens, erlassen wurde, sondern – zumindest auch – dem Schutz der Interessen einzelner an dem betreffenden Steuerschuldverhältnis nicht beteiligter Dritter zu dienen bestimmt ist.

So verhält es sich bei § 4, § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG), § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG i.V.m. §§ 64 bis 68 der Abgabenordnung (AO). Diese Normen haben (auch) drittschützenden Charakter. Wird daher ein Betrieb gewerblicher Art oder ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht besteuert, kann dies zu einer Verletzung von Rechten der Mitbewerber führen. Machen diese substantiiert geltend, die Nichtbesteuerung der wirtschaftlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand oder einer steuerbefreiten Körperschaft beeinträchtigt ihr Recht auf Teilnahme an einem steuerrechtlich nicht zu ihrem Nachteil verfälschten Wettbewerb, steht ihnen die Verpflichtungsklage zu. Diese Klage ist nach Durchführung eines Vorverfahrens darauf gerichtet, das FA zu verpflichten, die juristische Person des öffentlichen Rechts hinsichtlich ihres Betriebes gewerblicher Art bzw. die steuerbefreite Körperschaft hinsichtlich ihres wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu besteuern.

bb) § 66 AO steht einer solchen Verpflichtungsklage im Streitfall nicht entgegen. Nach § 66 Abs. 1 AO ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dient. Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für Not leidende oder gefährdete Mitmenschen (§ 66 Abs. 2 AO). Der Krankentransport und der Rettungsdienst, die Wohlfahrtsverbände zu denselben Bedingungen wie private gewerbliche Unternehmen anbieten, werden um des Erwerbes willen und nicht zum Wohl der Allgemeinheit ausgeübt. Eine auf Gewinnerzielung gerichtete Tätigkeit ändert nicht dadurch ihren Charakter, dass sie statt von gewerblichen Unternehmen von Wohlfahrtsverbänden erbracht wird, mögen diese mit ihren Leistungen im öffentlichen Rettungsdienst einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben anstreben und tatsächlich erzielen oder nicht.

Bei der Prüfung, ob ein Zweckbetrieb i.S. des § 66 AO vorliegt, ist allein auf die Tätigkeit im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abzustellen. Zum Wohle der Allgemeinheit geschieht die Sorge für Not leidende oder gefährdete Mitmenschen daher nicht bereits deshalb, weil die Körperschaften, die die Leistungen erbringen, nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung steuerbegünstigte Zwecke i.S. des § 53 AO verfolgen. Ebenso wenig reicht hierfür aus, dass die steuerbefreiten Körperschaften einen im Bereich des Rettungsdienstes und Krankentransports erzielten Überschuss für steuerbegünstigte Zwecke einsetzen müssen (a.A. wohl Bartmuß, DB 2007, 706 für medizinische Versorgungszentren). Da steuerbegünstigte Körperschaften verpflichtet sind, sämtliche Mittel – also auch einen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erwirtschafteten Gewinn – nur für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO), wäre andernfalls jeder wirtschaftliche Geschäftsbetrieb (§

14 AO) einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG steuerbefreiten Körperschaft als Zweckbetrieb einzuordnen. Von einem Zweckbetrieb ist auch nicht deshalb auszugehen, weil es sich bei dem Rettungsdienst um eine öffentliche und damit um eine dem Wohl der Allgemeinheit dienende Aufgabe handelt, in deren Erfüllung Wohlfahrtsverbände und gewerbliche Anbieter eingeschaltet werden. Denn die Tätigkeit als Hilfsperson begründet mangels Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung grundsätzlich keine eigene steuerbegünstigte Tätigkeit der Hilfsperson.

Maßgeblich für die Frage, ob die Sorge für Not leidende oder gefährdete Mitmenschen um des Erwerbes wegen ausgeübt wird, ist vielmehr allein, ob die Bedingungen, unter denen sie ausgeübt wird, objektiv geeignet sind, Gewinne zu erzielen. Davon ist regelmäßig auszugehen, wenn – wie hier nach dem Vortrag der Klägerin der Fall – die gleichen Leistungen zu denselben Bedingungen von nicht steuerbefreiten Anbietern erbracht werden und deren Tätigkeit als Gewerbebetrieb einzuordnen ist.

cc) Allerdings beurteilt die Finanzverwaltung den Krankentransport von Personen, für die während der Fahrt eine fachliche Betreuung bzw. der Einsatz besonderer Einrichtungen eines Krankentransport- oder Rettungswagens erforderlich ist oder möglicherweise notwendig wird, als Zweckbetrieb i.S. des § 66 AO (Anwendungserlass zur Abgabenordnung -AEAO- zu § 66 Nr. 6). Sollte es sich hierbei um eine Ermessensrichtlinie handeln, könnte dies einer Verpflichtungsklage mit dem Ziel der Besteuerung anderer Leistungsanbieter im Bereich des Rettungsdienstes und Krankentransports entgegenstehen. Denn mit der Konkurrentenklage kann nicht erreicht werden, dass die Finanzverwaltung eine Billigkeitsmaßnahme gegenüber einem Konkurrenten unterlässt. Vielmehr besteht in diesem Fall nur ein aus Art. 3 Abs. 1 GG ableitbarer Anspruch auf gleichmäßige Ermessensausübung. Ob es sich bei dem AEAO zu § 66 Nr. 6 um eine § 66 AO interpretierende Verwaltungsvorschrift oder um eine allgemeine Regelung über die nach § 163 AO vorzunehmende Ermessensausübung handelt, die nicht nur die Verwaltung selbst bindet, sondern grundsätzlich auch von den Gerichten zu beachten ist, bedarf im Streitfall keiner Entscheidung. Sowohl die Konkurrentenklage als auch die Ansprüche nach §§ 163, 227 AO sind in einem vom hier allein streitigen Steuerfestsetzungsverfahren (§§ 155 ff. AO) gesonderten Verfahren zu verfolgen und zu entscheiden.



Winheller Rechtsanwälte

Bettinastr. 30, D-60325 Frankfurt a.M.
Geigersbergstr. 37, D-76227 Karlsruhe

Tel.: +49 (0)69 974 61 228
Fax: +49 (0)69 974 61 150

E-Mail: info@winheller.com
Internet: <http://www.winheller.com>

Rechtsanwälte für deutsches & US

- ▶ Nonprofitrecht
- ▶ Medienrecht
- ▶ Kapitalanlagerecht
- ▶ Wirtschaftsrecht

**Weitere Informationen finden
Sie auf unserer Website**

www.winheller.com

**VORAUS denken,
ZUKUNFT planen →**