

I. Unterschiedliche Auffassungen der Sozialgerichte zur Rechtmäßigkeit der Veröffentlichung von Transparenzberichten

Neben der Entscheidung des Sozialgerichts Münster (siehe FIDES-Infobrief April 2010) haben sich inzwischen weitere Sozialgerichte und Landessozialgerichte mit der Frage beschäftigt, ob die Veröffentlichung von Transparenzberichten rechtmäßig ist. Dabei hat sich bislang keine einheitliche Linie in der Rechtsprechung gebildet.

Sachverhalt: In der letzten Zeit haben sich verschiedene Einrichtungsträger im Wege des einstweiligen Rechtsschutzes an die Sozialgerichte gewandt, um eine Veröffentlichung des sie betreffenden Transparenzberichts (vgl. § 115 Absatz 1a SGB XI) zu verhindern. Der einstweilige Rechtsschutz soll zunächst nur dazu dienen, die Veröffentlichung des Transparenzberichts bis zur abschließenden Entscheidung des Gerichts über die Rechtmäßigkeit des Transparenzberichts in der Hauptsache zu verhindern. Voraussetzung für die Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes ist, dass dem Einrichtungsträger durch die Veröffentlichung des Transparenzberichts eine irreversible oder erhebliche Verletzung eines Rechts droht, die auch dann nicht rückgängig gemacht werden kann, wenn er das Hauptsacheverfahren gewinnen sollte. Die Einrichtungsträger berufen sich für die Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes im Wesentlichen auf ihr Grundrecht der Berufsfreiheit (Artikel 12 Grundgesetz - GG), daneben auch auf die Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) und das Grundrecht der allgemeinen Handlungsfreiheit (Art. 2 GG).

Die Entscheidungen der Gerichte: Die Gerichte kommen hinsichtlich der Frage, ob die Veröffentlichung des Transparenzberichts eine Rechtsposition des jeweiligen Einrichtungsträgers (z. B. das Grundrecht der Berufsfreiheit) verletzt, zu unterschiedlichen Ergebnissen. Soweit die Gerichte eine Verletzung von Grundrechten bejahen, lassen sich ihre Begründungen vereinfacht wie folgt ordnen:

- **Argumente, die sich auf den "Verfahrensablauf" der Prüfung und Veröffentlichung beziehen:** In diesen Fällen wurde die Prüfung durch den MDK oder das anschließende Verfahren bis zur beabsichtigten Veröffentlichung des Transparenzberichts nach Ansicht des jeweiligen Gerichts fehlerhaft durchgeführt. Beispiele hierfür sind Fehler bei der Prüfung der einzelnen Qualitätskriterien, fehlerhafte Bildung der Gesamtnote, keine Einräumung einer Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf des Transparenzberichts.
- **Argumente, die sich auf die rechtlichen Grundlagen der Prüfung und Veröffentlichung beziehen:** In diesen Fällen hielt das Gericht die rechtlichen Grundlagen der Veröffentlichung für zweifelhaft. So wurde z. B. argumentiert, dass die Vorschrift des § 115 Absatz 1a SGB XI verfassungswidrig sei, weil es zurzeit keine validen Kriterien für die Messung von Pflegequalität gebe. Bemängelt wurde auch, dass sich die aktuellen Prüfungen mehr auf die Dokumentationsqualität als auf die Qualität der Pflege selbst (Ergebnisqualität) beziehen.

Dem stehen die Entscheidungen gegenüber, in welchen die Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes abgelehnt wurde. Dabei reicht die Spannweite der Argumente sehr weit:

- Teilweise wird die Ansicht vertreten, einstweiliger Rechtsschutz sei u. a. schon deshalb nicht zu gewähren, weil die veröffentlichten Transparenzberichte kaum Einfluss auf die Entscheidung der (potentiellen) Kunden habe. Der Einrichtungsträger könne daher auch bei einer schlechten Bewertung mangels spürbarer Nachteile die Entscheidung in der Hauptsache abwarten.
- Andere Entscheidungen messen den veröffentlichten Transparenzberichten zwar Auswirkungen auf das Verhalten (potentieller) Kunden bei. Sie gelangen aber zu der Ansicht, dass das Informationsinteresse der Kunden und ihrer Angehörigen höher zu gewichten ist als eventuelle wirtschaftliche Nachteile, die den Einrichtungsträgern durch eine Veröffentlichung entstehen könnten.

Bislang haben nur einige Landessozialgerichte (also Gerichte zweiter Instanz) zu dieser Thematik Stellung genommen. Auch die Entscheidungen der Landessozialgerichte weichen jedoch sowohl in der Begründung als auch im Ergebnis teilweise stark voneinander ab. Weitere Entscheidungen anderer Landessozialgerichte sind zu erwarten. Eine Anrufung des Bundessozialgerichts (BSG) ist im Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes nicht möglich, so dass das BSG erst in einem Hauptsachverfahren zu diesen Fragen Stellung nehmen wird. Es wird damit bis auf absehbare Zeit weiter bei der uneinheitlichen Rechtsprechung zur Rechtmäßigkeit einer Veröffentlichung der Transparenzberichte bleiben.

Folgen für Alten- und Pflegeeinrichtungen: Sofern Alten- und Pflegeeinrichtungen gegen die Veröffentlichung des sie betreffenden Transparenzberichts vorgehen wollen, ist ein Antrag auf Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes bzw. eine Klage angesichts der dargestellten unterschiedlichen Entscheidungen und Argumente sorgfältig zu begründen. Zugleich zeigt die Vielfalt der Entscheidungen und Argumente aber auch, dass ein Antrag auf Gewährung einstweiligen Rechtsschutzes gegen die Veröffentlichung des Transparenzberichts durchaus Aussicht auf Erfolg haben kann. Über die weitere Entwicklung auf diesem Gebiet werden wir Sie informieren.

II. Gewerbesteuerfreiheit in der gewerbsteuerlichen Organschaft

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Beschluss vom 10. März 2010 (Az. I R 41/09) entschieden, dass eine GmbH, die ein Alten- und Pflegeheim betreibt und insoweit von der Gewerbesteuer befreit ist, mit einer Tochtergesellschaft, welche Dienstleistungen an die GmbH erbringt, eine gewerbsteuerliche Organschaft bilden kann. Allerdings erstreckt sich die Gewerbesteuerfreiheit der GmbH nicht auf die Tochtergesellschaft, so dass deren Ergebnis bei der GmbH zu versteuern ist.

Sachverhalt: Die Klägerin, eine GmbH, betrieb ein Alten- und Pflegeheim. Sie war nach § 3 Nr. 20 Buchstabe c Gewerbesteuergesetz (GewStG) von der Gewerbesteuer befreit. Diese Vorschrift sieht unter bestimmten Voraussetzungen die Gewerbesteuerfreiheit u. a. für den Betrieb eines Altenheimes vor.

Die Klägerin war alleinige Gesellschafterin einer Tochter-GmbH. Diese Tochter-GmbH bereitete Speisen und Getränke für die Bewohner des Alten- und Pflegeheims der Klägerin zu und reinigte das Heimgebäude. Sie erbrachte diese Dienstleistungen ausschließlich gegenüber der Klägerin. Zwischen der Klägerin und ihrer Tochter-GmbH bestand eine gewerbsteuerliche Organschaft, was bedeutet, dass beide Gesellschaften grundsätzlich als **ein** Unternehmen angesehen werden und der Gewerbeertrag der Tochter-GmbH der Klägerin zugerechnet wird. Die Klägerin war der Auffassung, dass sich ihre Gewerbesteuerfreiheit aufgrund der Organschaft auch auf den Gewerbeertrag der Tochter-GmbH erstrecke. Das Finanzamt folgte dem nicht und setzte hinsichtlich des Ergebnisses der Tochter-GmbH Gewerbesteuer fest.

BFH bestätigt Gewerbsteuerpflicht hinsichtlich des Ergebnisses der Tochter-GmbH: Der BFH bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Er führte aus, dass die Klägerin - als Muttergesellschaft und sogenannte Organträgerin - zwar mit ihrer Tochter-GmbH eine gewerbsteuerliche Organschaft bilden könne. Die Tatsache, dass sie nach § 3 Nr. 20 Buchstabe c GewStG hinsichtlich des von ihr betriebenen Alten- und Pflegeheims von der Gewerbsteuerpflicht befreit war, ändere hieran nichts.

Die gewerbsteuerliche Organschaft hat zwar zur Folge, dass die Klägerin und ihre Tochter-GmbH als **ein** Unternehmen angesehen werden. Das führte nach Ansicht des BFH jedoch nicht dazu, dass die Gewerbesteuerfreiheit der Klägerin automatisch auch für ihre Tochter-GmbH eingreift. Die Frage der Gewerbesteuerfreiheit nach § 3 Nr. 20 Buchstabe c GewStG sei vielmehr für die Klägerin und ihre Tochter-GmbH getrennt zu prüfen. Der BFH gelangte zu dem Ergebnis, dass die Tochter-GmbH sich nicht auf die Gewerbesteuerfreiheit des § 3 Nr. 20 Buchstabe c GewStG berufen könne und begründete dies damit, dass sie selbst kein Alten- und Pflegeheim betreibe. Ebenso wies er das Argument der Klägerin zurück, dass die Tochter-GmbH lediglich aus betriebswirtschaftlichen Gründen gegründet worden sei und ihre Leistungen nur gegenüber der Klägerin erbringe. Die Klägerin habe, so der BFH, bewusst ihre Aktivitäten auf zwei unterschiedliche Gesellschaften verteilt; der Leistungsaustausch zwischen diesen beiden Gesellschaften stelle daher keinen lediglich betriebsinternen Vorgang dar. Die Folge war, dass das Ergebnis der Tochter-GmbH der Gewerbesteuer unterlag. Aufgrund der Organschaft wurde dieses Ergebnis der Klägerin zugerechnet und war von ihr zu versteuern. Die Gewerbesteuerfreiheit der Klägerin hinsichtlich ihres eigenen Ergebnisses aus dem Betrieb des Alten- und Pflegeheims blieb unberührt.

Folgen für Alten- und Pflegeeinrichtungen: Die Entscheidung zeigt, dass eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Ausgliederung von Aktivitäten in eine eigene Gesellschaft steuerlich unerwünschte Folgen haben kann. Alten- und Pflegeeinrichtungen, die über eine Ausgliederung von Aktivitäten in eigenständige Gesellschaften nachdenken, sollten daher vor der Ausgliederung neben den betriebswirtschaftlichen Folgen auch die übrigen Folgen (z. B. Steuerrecht, Arbeitsrecht) prüfen. Dabei ist eine Einzelfallprüfung unumgänglich, wie gerade der vorliegende Fall zeigt. Denn nach Ansicht des BFH gilt die Gewerbesteuerbefreiung für Alten- und Pflegeeinrichtungen nach § 3 Nr. 20 Buchstabe c GewStG nicht automatisch für alle Gesellschaften innerhalb einer gewerbsteuerlichen Organschaft. In den Fällen einer (hiervon zu unterscheidenden) Betriebsaufspaltung kann dagegen die Gewerbesteuerbefreiung der Betriebsgesellschaft nach § 3 Nr. 20 Buchstabe c GewStG auch für die Besitzgesellschaft gelten. Die Reichweite der Gewerbesteuerbefreiung kann somit unterschiedlich sein.

III. Keine umsatzsteuerliche Organschaft bei lediglich mittelbarer finanzieller Eingliederung

Erneut hat sich der BFH mit der umsatzsteuerlichen Organschaft beschäftigt. Die bisherige Rechtsprechung nahm eine umsatzsteuerliche Organschaft auch dann an, wenn an einer GmbH & Co. KG und ihrer Komplementär-GmbH mehrere gleiche Gesellschafter mehrheitlich beteiligt sind. Diese Rechtsprechung hat der BFH mit seinem Urteil vom 22. April 2010 (Az. V R 9/09) aufgegeben.

Sachverhalt: Die Klägerin war eine GmbH & Co. KG. An der Kommanditgesellschaft (KG) und an der Komplementär-GmbH (GmbH) waren A, B und C zu je einem Drittel beteiligt. Geschäftsführer beider Gesellschaften war A. Die GmbH betrieb ein Alten- und Pflegeheim. Die KG vermietete der GmbH ein Grundstück, stellte ihr Personal und Inventar entgeltlich zur Verfügung und erledigte Verwaltungs- und Hausmeisteraufgaben für die GmbH. Die KG war der Auffassung, dass zwischen ihr als Obergesellschaft (sogenannte Organträgerin) und der GmbH als Untergesellschaft (sogenannte Organgesellschaft) eine umsatzsteuerliche Organschaft vorlag. Die umsatzsteuerliche Organschaft setzt u. a. voraus, dass die GmbH finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in die KG eingegliedert ist. Finanzielle Eingliederung bedeutet, dass im vorliegenden Fall die KG dergestalt an der GmbH beteiligt ist, dass sie ihren Willen in der GmbH durch Mehrheitsbeschlüsse durchsetzen kann. Die KG argumentierte, die finanzielle Eingliederung ergebe sich aus der Identität der Gesellschafterstruktur. Für die Organschaft spräche auch die Tatsache, dass zwischen der KG und der GmbH eine Betriebsaufspaltung vorläge. Die GmbH sei wirtschaftlich von der KG abhängig, da ihr die KG die Betriebsmittel zur Verfügung stelle.

Die umsatzsteuerliche Organschaft hat zur Folge, dass Umsätze zwischen den beteiligten Gesellschaftern als sogenannte Innenumsätze nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Folgerichtig unterwarf die KG ihre Umsätze gegenüber der GmbH nicht der Umsatzsteuer. Das Finanzamt folgte dem nicht und ging von steuerpflichtigen Umsätzen aus. Das Finanzgericht ging dagegen davon aus, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft vorlag (siehe dazu FIDES-Infobrief April 2010). Der BFH ging dagegen davon aus, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht vorlag und wies die Klage ab.

BFH verneint das Vorliegen der umsatzsteuerlichen Organschaft: Der BFH war der Auffassung, dass eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht vorliege, da es an der finanziellen Eingliederung der GmbH in die KG fehle. Die KG sei nicht an der GmbH beteiligt.

Die bisherige Rechtsprechung hatte freilich die finanzielle Eingliederung auch dann bejaht, wenn - wie hier - mehrere Gesellschafter zugleich an der KG und der GmbH beteiligt waren (sogenannte mittelbare finanzielle Eingliederung). Diese Rechtsprechung gab der BFH nunmehr auf. Eine mittelbare Beteiligung über mehrere Gesellschafter sei für die finanzielle Eingliederung nicht ausreichend. Die finanzielle Eingliederung setze ein Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen den betroffenen Gesellschaften voraus. Daran fehle es bei einer lediglich mittelbaren Eingliederung, denn der KG selbst stünden keine Einflussmöglichkeiten auf die GmbH zu. KG und GmbH seien Schwestergesellschaften. Dem Über- und Unterordnungsverhältnis stünde auch die Tatsache entgegen, dass gar nicht feststehe, dass die Gesellschafter stets einheitlich ihre Stimmrechte ausübten. Grundsätzlich verfolge jeder Gesellschafter eigene Interessen.

Unerheblich sei schließlich, dass die GmbH wirtschaftlich von der KG abhängig sei. Diese Tatsache wirke sich u. U. für das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung aus, das somit gegebenenfalls besonders stark ausgeprägt sei. Selbst wenn dieses Merkmal aber stark ausgeprägt sei, könne das nicht das Fehlen der finanziellen Eingliederung kompensieren.

Mangels finanzieller Eingliederung lag damit keine umsatzsteuerliche Organschaft vor. Die Leistungen, welche die KG gegenüber der GmbH erbrachte, waren damit umsatzsteuerpflichtig.

Bewertung der Entscheidung: Interessant ist an der Entscheidung u. a., dass der BFH die Organschaft an der fehlenden finanziellen Eingliederung scheitern lässt. Das Finanzgericht hatte dagegen problematisiert, ob die KG ihren Willen in der GmbH durchsetzen könne, wenn die GmbH als Komplementärin der KG gerade den Willen in der KG bildet. Dies ist eine Frage der organisatorischen Eingliederung. Auf diesen Gesichtspunkt ging der BFH jedoch nicht ein.

Ausdrücklich bekräftigt hat der BFH seine Auffassung, wonach eine Einzelgesellschaft finanziell mittelbar über die Tochtergesellschaft in die Muttergesellschaft eingegliedert sein kann, da hier ein Über- und Unterordnungsverhältnis gegeben sei. Offen ließ der BFH die Frage, ob eine ausreichende mittelbare finanzielle Eingliederung der GmbH in die KG vorgelegen hätte, wenn an beiden Gesellschaften **ein** Gesellschafter mehrheitlich beteiligt und Geschäftsführer beider Gesellschaften gewesen wäre.

Folgen für Alten- und Pflegeeinrichtungen: Mit dieser Entscheidung setzt sich der Trend in der Rechtsprechung fort, die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft strenger als bisher zu prüfen und auszulegen. Die umsatzsteuerliche Organschaft ist zwar weiterhin ein geeignetes Mittel, um die Umsatzsteuerpflicht von Leistungen innerhalb einer Unternehmensgruppe zu vermeiden. Dabei ist jedoch sorgfältig zu prüfen, ob die Voraussetzungen auch tatsächlich gegeben sind und wie diese sichergestellt werden können. Die Ausführungen des BFH zeigen, dass es hierbei auf den Einzelfall ankommt. Die Notwendigkeit einer sorgfältigen Prüfung gilt umso mehr, als die umsatzsteuerliche Organschaft vom Willen der Beteiligten unabhängig ist: Sind ihre Voraussetzungen gegeben, so tritt sie ohne Zutun und gegebenenfalls gegen den Willen der Beteiligten ein. Gleiches gilt vice versa bei Wegfall der Voraussetzungen.

IV. Heimkosten des nicht pflegebedürftigen Ehegatten stellen keine steuerlich zu berücksichtigenden außergewöhnlichen Belastungen dar

Übersiedelt ein nicht pflegebedürftiger Steuerpflichtiger mit seinem pflegebedürftigen Ehegatten in ein Wohnstift, sind die Aufwendungen des nicht pflegebedürftigen Ehegatten nicht als außergewöhnliche Belastung bei der Einkommensteuer berücksichtigungsfähig (BFH, Urt. v. 15. April 2010, VI R 51/09; juris).

Sachverhalt: Der Ehemann und Kläger war infolge einer Krankheit pflegebedürftig. Aufgrund seiner Erkrankung entschied er sich, in ein Wohnstift überzusiedeln. Zu diesem Zeitpunkt war der Kläger aufgrund seiner Erkrankung zwar nicht zu diesem Schritt gezwungen; er befürchtete jedoch eine baldige Verschlechterung seines Gesundheitszustandes. Seine Ehefrau (Klägerin) folgte ihm in das Wohnstift. Sie selbst war nicht pflegebedürftig.

In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Kläger Wohn-, Verpflegungs- und Betreuungskosten als sogenannte außergewöhnliche Belastungen geltend. Das Finanzamt erkannte die auf den Kläger entfallenden Kosten an; die auf die Klägerin entfallenden Kosten wurden dagegen nur teilweise anerkannt. Von den insgesamt anerkannten Kosten zog das Finanzamt so dann eine sogenannte Haushaltsersparnis ab. Die Kläger wandten sich gegen die nur teilweise Anerkennung und den Abzug der Haushaltsersparnis, hatten damit aber weder vor dem Finanzgericht noch vor dem BFH Erfolg.

Hintergrund: Nach § 33 Einkommensteuergesetz (EStG) wird die Einkommensteuer auf Antrag ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes erwachsen (außergewöhnliche Belastung). Die Aufwendungen sind außergewöhnlich, wenn sie ihrer Art sowie dem Grunde und der Höhe nach außerhalb des Üblichen liegen. "Zwangsläufigkeit" bedeutet, dass sich der Steuerpflichtige diesen Kosten aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Die Entscheidung des BFH: Nach Ansicht des BFH hatte das Finanzamt zu Recht nur einen Teil der auf die Klägerin entfallenden Kosten berücksichtigt. Er führte aus, dass die Kosten der Klägerin dem Grunde nach Aufwendungen der Lebensführung seien. Diese Kosten stellten aber keine außergewöhnliche Belastung dar, sondern würden über das steuerfreie Existenzminimum berücksichtigt.

Ausnahmsweise könnten zwar auch solche Kosten als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Eine solche Ausnahme liege jedoch nicht vor, weil der Klägerin die Kosten schon nicht zwangsläufig erwachsen seien. Denn die auf die Klägerin entfallenden Kosten seien ihr entstanden, weil sie ihrem Ehemann **freiwillig** ins Wohnstift gefolgt sei. Die Zwangsläufigkeit ergebe sich auch nicht aus rechtlichen oder sittlichen Gründen. Die eheliche Lebensgemeinschaft begründe keine Rechtspflicht der Klägerin, ihrem Ehemann in das Wohnstift zu folgen. Die Klägerin sei auch nicht sittlich (im Sinne einer sittlichen Zwangslage) verpflichtet gewesen, ihrem Mann in das Wohnstift zu folgen. Der BFH sah hieran auch keinen Verstoß gegen Artikel 6 Grundgesetz (Schutz der Ehe).

Ebenso bestätigte der BFH den Abzug der Haushaltsersparnis. Das Gericht legte dar, dass die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kosten im Vergleich zur bisherigen Lebensführung der Kläger **zusätzliche** Kosten darstellen müssten. Durch die Aufgabe der bisherigen gemeinsamen Wohnung trete insoweit für die Kläger eine Ersparnis an Verpflegungs- und Unterbringungskosten ein. Diese Ersparnis müsse folglich von den als außergewöhnliche Belastung anzusetzenden Kosten abgezogen werden.

Bewertung der Entscheidung: Die Entscheidung zeigt, dass Bewohner von Alten- und Pflegeeinrichtungen ihre Aufwendungen für den Aufenthalt in einer Alten- und Pflegeeinrichtung nicht "per se" steuerlich geltend machen können. Das Einkommensteuerrecht unterscheidet insoweit nicht danach, wo ein Steuerpflichtiger untergebracht ist.