

Bundesfinanzhof
Urt. v. 23.10.2003, Az.: V R 24/00

Umsätze aus dem Betrieb eines gewerblichen Altenheimes; Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. d Umsatzsteuergesetz 1991/1993 (UStG 1991/1993); Nicht-Wiedereröffnung einer mündlichen Verhandlung

Gericht: BFH

Datum: 23.10.2003

Aktenzeichen: V R 24/00

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2003, 16195

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Bremen - 07.12.1999 - AZ: 299054 K 4

Rechtsgrundlagen:

§ 53 Nr. 2 AO 1977

§ 68 BSHG

§ 4 Nr. 16 Buchst. d UStG 1991/1993

Fundstellen:

BFHE 203, 523 - 531

BB 2004, 34 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2004, 299-301 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2004, 89-92

DB 2004, 234 (amtl. Leitsatz)

DStR 2004, X Heft 1-2 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2004, 105-108 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2004, 64-65 (Kurzinformation)

HFR 2004, 162-164

ImmoStR 2004, 101

INF 2004, 171-172

KÖSDI 2004, 14018 (Kurzinformation)

NWB 2004, 36

NWB 2005, 4455 (Kurzinformation)

NWB 2005, 3217 (Kurzinformation)

stak 2004

StB 2004, 44

StBW 2004, 7

UR 2004, 92-95 (Volltext mit amtl. LS)

UStB 2004, 42-43 (Volltext mit amtl. LS)

BFH, 23.10.2003 - V R 24/00

Amtlicher Leitsatz:

Der Betreiber eines Altenheims, der weder in § 53 Nr. 2 AO 1977 bezeichnete Personen aufnimmt noch Personen i.S. des § 68 BSHG aufnehmen darf, kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG 1991/1993 nicht beanspruchen.

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) beanspruchte für Umsätze aus dem Betrieb eines gewerblichen Altenheimes in den Jahren 1991 bis 1994 die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. d des Umsatzsteuergesetzes 1991/1993 (UStG).

- 2 Auf ihren Antrag vom 17. Juli 1990 für den Betrieb eines gewerblichen Altenheimes mit 13 Plätzen erhielt die Klägerin am 12. Mai 1995 "mit Wirkung vom 1. Dezember 1994" unter Bezugnahme auf das "Gesetz über Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime für behinderte Volljährige vom 7. August 1974, BGBl. 1974 I, 1873" eine entsprechende "Erlaubnis zum Betrieb eines gewerblichen Altenheimes nach dem Heimgesetz". Die Erlaubnis wurde ausdrücklich u.a. mit dem Hinweis erteilt, es "dürfen nur rüstige, in der Bewegungsfreiheit nicht eingeschränkte ältere Menschen aufgenommen werden. Bewohner/innen, die nicht nur vorübergehend pflegebedürftig werden, sind unverzüglich in eine geeignete Einrichtung zu verlegen" (Tz. 2.1.). Ausdrücklich zu dieser Einschränkung in Tz. 2.1. wurde erläutert:

"Bei einem Altenheim handelt es sich um eine Einrichtung, in der alte Menschen, die nicht pflegebedürftig, aber zur Führung eines eigenen Haushaltes außer Stande sind, volle Unterkunft, Verpflegung und Betreuung erhalten."

- 3 Die Klägerin war der Auffassung, die Umsätze aus dem Betrieb des Altenheimes seien nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG steuerbefreit. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -FA-) nach einer Außenprüfung in den Umsatzsteuerbescheiden für 1991 bis 1994 nicht. Nach Auffassung des FA fehlte es an der Voraussetzung für die Befreiung, dass mindestens 2/3 der Leistungen den in § 68 des Bundessozialhilfegesetzes (BSHG) i.d.F. vom 20. Januar 1987 bzw. 23. März 1994 oder den in § 53 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) genannten Personen zugute kommen. Die Voraussetzung des § 68 BSHG hielt das FA deswegen nicht für gegeben, weil die Klägerin in den Streitjahren keine Erlaubnis für ein Altenheim zur Aufnahmepflegebedürftiger Personen erhalten habe. Dass die Voraussetzungen des § 53 Nr. 2 AO 1977 nicht vorliegen, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Das FA setzte deshalb in den Umsatzsteuerbescheiden für die Streitjahre 1991 bis 1994 (zuletzt geändert am 8. Dezember 1997) unter Berücksichtigung unstreitiger Vorsteuerbeträge Umsatzsteuer in Höhe von 11.447,00 DM (1991), 59.578,00 DM (1992), 67.810,00 DM (1993) und 98.483,00 DM (1994) fest.

- 4 Mit der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage machte die Klägerin im Wesentlichen geltend, in den Streitjahren 1991 bis 1994 hätten mindestens 2/3 der Heimbewohner das 75. Lebensjahr vollendet gehabt; deren Pflegebedürftigkeit sei zu unterstellen; das ergebe sich aus den zu § 4 Nr.

16 Buchst. d UStG ergangenen Erlassen des Finanzministers des Landes Schleswig-Holstein VI 360a -S 7172- 44 vom 14. Januar 1983 (Steuererlasse in Karteiform -StEK-, Umsatzsteuergesetz 1980, § 4 Ziff. 16 Nr. 12) und des Finanzsenators des Landes Berlin III E 11 -S 7172- 4/80 vom 23. Juni 1980 (StEK, Umsatzsteuergesetz 1980, § 4 Ziff. 16 Nr. 3). Dem stehe die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15. April 1993 V B 182/92 (BFH/NV 1993, 753) nicht entgegen. Anders als im entschiedenen Fall habe sie auf ihren Antrag von 1990 eine Heimerlaubnis erhalten. Die Genehmigung entfalte Rückwirkung.

- 5 Das Finanzgericht (FG) ließ den Beteiligten in der mündlichen Verhandlung vom 7. Dezember 1999 eine Schriftsatzfrist von zwei Wochen nach. Am 23. Dezember 1999 teilte das FG den Beteiligten mit, innerhalb der Zweiwochenfrist sei kein Schriftsatz eingegangen und übermittelte gleichzeitig eine Kopie des bei der Geschäftsstelle des FG am 23. Dezember 1999 niedergelegten Tenors der Klageabweisung. Darauf beantragte die Klägerin am 29. Dezember 1999 die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung mit der Begründung, ihr Prozessbevollmächtigter sei davon ausgegangen, es komme "nicht auf ein oder zwei Tage" an, weil das Ende der Zweiwochenfrist in die Zeit unmittelbar vor Weihnachten gefallen sei. Der Vorsitzende des FG-Senats teilte dem Prozessbevollmächtigten auf dessen Anfrage mit, die Sache sei im Anschluss an die mündliche Verhandlung beraten worden und -weil innerhalb der nachgelassenen Frist kein Schriftsatz eingegangen sei- entsprechend dem Beratungsergebnis der Urteilstenor bei der Geschäftsstelle hinterlegt worden. Tatbestand und Entscheidungsgründe würden im Anschluss daran nach § 105 Abs. 4 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) der Geschäftsstelle übergeben.
- 6 Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2000, 518 abgedruckt.
- 7 Das FG führte im Wesentlichen aus, Grundlage des Urteils sei die mündliche Verhandlung vom 7. Dezember 1999, weil innerhalb der den Beteiligten nachgelassenen Schriftsatzfrist kein Schriftsatz eingegangen sei. Die Voraussetzungen für eine Umsatzsteuerbefreiung lägen nicht vor. Von der Umsatzsteuer nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG befreit seien -unter den genannten weiteren Voraussetzungen- nur solche der dort angesprochenen Pflegeeinrichtungen (Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime), die formell rechtmäßig seien, d.h. Heime i.S. des § 1 des Gesetzes über Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime für Volljährige (HeimG), für die (auch) eine entsprechende Erlaubnis nach § 6 HeimG erteilt worden sei.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin Verfahrensfehler und Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Als Verfahrensfehler rügt die Klägerin Verletzung von § 119 Nr. 1 und § 76 FGO .
- 10 Das FG habe das Gebot des gesetzlichen Richters verletzt. Es habe der Klägerin in der mündlichen Verhandlung am 7. Dezember 1999 eine Schriftsatzfrist von zwei Wochen eingeräumt. Die mündliche Verhandlung sei deshalb erst am 21. Dezember 1999 beendet gewesen. Ohne die Mitwirkung der ehrenamtlichen Richter hätte deshalb vor Ablauf der Frist die Sache nicht beraten werden dürfen und keine -auch keine vorläufige- Entscheidung getroffen werden dürfen. Nach Ablauf der Frist sei die Sache nicht mehr beraten worden. In jedem Fall hätte der Antrag der Klägerin auf Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung nicht ohne die ehrenamtlichen Richter getroffen werden dürfen.
- 11 Die Klägerin rügt weiter Verletzung der Sachaufklärungspflicht; zu Unrecht nicht gefolgt sei das FG den Beweisanträgen der Klägerin zur Frage, ob das Heim tatsächlich behördlich geduldet worden sei und die Heimbewohner zu mehr als 2/3 über 75 Jahre alt und deshalb pflegebedürftig gewesen seien, bzw. hilfsweise, ob sie -wie sich aus den vorgelegten Unterlagen zur medizinischen Betreuung ergebe- tatsächlich pflegebedürftig gewesen seien.
- 12 Materiell-rechtlich rügt die Klägerin Verletzung von § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG .
- 13 Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 1999 und die Umsatzsteuerbescheide für 1991 bis 1994 vom 17. März 1997 und 3. April 1997 i.d.F. der Änderungsbescheide vom 8. Dezember 1997 aufzuheben.

14 Das FA tritt der Revision entgegen.

15 II.

Die Revision ist unbegründet. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG setzt voraus, dass dem Unternehmer der Betrieb einer den Voraussetzungen der Vorschrift entsprechenden Einrichtung erlaubt ist.

16 1.

Verfahrensmängel liegen nicht vor.

17 Entgegen der Auffassung der Klägerin mussten die ehrenamtlichen Richter über ihren Antrag auf Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung nicht mitentscheiden. Die Voraussetzungen für eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung lagen nicht vor. Das FG hat auch seine Pflicht zur Aufklärung des Sachverhalts nicht verletzt.

18 a)

Nach § 103 FGO kann das Urteil nur von den Richtern und ehrenamtlichen Richtern "gefällt" werden, die an der dem Urteil zu Grunde liegenden mündlichen Verhandlung teilgenommen haben. "Fällung" des Urteils ist die Beschlussfassung über die Urteilsformel nach einer Kollegialberatung (vgl. z.B. Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 103 FGO Rz. 11, m.w.N.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes -BVerwG- vom 3. Dezember 1992 5 C 9/89, BVerwGE 91, 242, 244). Wirksam erlassen ist ein Urteil erst mit seiner Verkündung gemäß § 104 Abs. 1 FGO bzw. -bei Zustellung des Urteils wie im Streitfall- mit der formlosen Bekanntgabe der Urteilsformel an einen Beteiligten (z.B. BFH-Beschluss vom 6. Juni 2001 X B 169/00, BFH/NV 2001, 1143, m.w.N.).

19 Solange eine -in diesem Sinn- nicht verkündete Entscheidung noch nicht zugestellt ist, stellt sie ein grundsätzlich noch abänderbares "Internum" des Gerichts dar (BFH-Urteil vom 28. November 1995 IX R 16/93, BFHE 179, 8, BStBl II 1996, 142, m.w.N.). Für eine Änderung der Beschlussfassung über die Urteilsformel unter Mitwirkung der ehrenamtlichen Richter bestand im Streitfall kein Anlass, weil die Beteiligten sich innerhalb der ihnen nachgelassenen Schriftsatzfrist von zwei Wochen und auch bis zur Bekanntgabe der Urteilsformel an die Beteiligten nicht geäußert haben. Deshalb kam auch eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung nicht in Betracht.

20 aa)

Gemäß § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO kann das Gericht auch nach Schluss der mündlichen Verhandlung deren Wiedereröffnung beschließen. Die Wiedereröffnung steht grundsätzlich im Ermessen des Gerichts (vgl. BFH-Urteil vom 4. April 2001 XI R 60/00, BFHE 195, 9, BStBl II 2001, 726, m.w.N.). Das Gesetz sieht zwar für die Entscheidung über die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung einen entsprechenden Beschluss des Gerichts vor. Es reicht aber aus, wenn das FG seine Entscheidung, die mündliche Verhandlung nicht wieder zu eröffnen, im Urteil selbst begründet. Die Entscheidung des FG, die mündliche Verhandlung nicht wieder zu eröffnen, bleibt auch dann eine selbstständige gerichtliche Entscheidung (Beschluss), wenn sie gleichzeitig mit der Entscheidung zur Hauptsache ergeht und äußerlich als Teil des Urteils erscheint (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 28. Februar 1996 II R 61/95, BFHE 179, 245, BStBl II 1996, 318).

21 bb)

Die Entscheidung, die mündliche Verhandlung nicht wieder zu eröffnen, bedurfte im Streitfall keiner Mitwirkung der ehrenamtlichen Richter. Das Gesetz sieht in § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO die Entscheidung über die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung durch Beschluss vor. Nach § 5 Abs. 3 Satz 2 FGO wirken bei Beschlüssen außerhalb der mündlichen Verhandlung die ehrenamtlichen Richter nicht mit, sondern ausschließlich die nach der Geschäftsverteilung zuständigen drei Berufsrichter. Das gilt auch für die Entscheidung über die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung (BFH in BFHE 179, 245 [BFH 25.01.1996 - V R 31/95] , BStBl II 1996, 318 [BFH 28.02.1996 - II R 61/95] , m.w.N.).

22 cc)

Auch soweit die Klägerin mit ihrem Einwand, das FG habe zu Unrecht die mündliche Verhandlung nicht wieder eröffnet, die Verletzung rechtlichen Gehörs rügen wollte, hat die Revision keinen Erfolg. Das FG hat die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung zu Recht abgelehnt. Zwar muss das Gericht grundsätzlich Schriftsätze nach Schluss der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis nehmen und über die Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung (§ 93 Abs. 3 Satz 2 FGO) entscheiden. Eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung scheidet jedoch aus, wenn das Urteil bereits wirksam erlassen worden ist.

23 Ein auf Grund einer mündlichen Verhandlung ergangenes Urteil ist mit seiner Verkündung (vgl. § 104 Abs. 1 FGO) wirksam erlassen. Statt der Verkündung ist nach § 104 Abs. 2 FGO die Zustellung des Urteils zulässig; es ist dann binnen zwei Wochen nach der mündlichen Verhandlung der Geschäftsstelle zu übergeben. Nach ständiger Rechtsprechung ist dieser Vorschrift auch dann genügt, wenn die unterschriebene Urteilsformel fristgerecht der Geschäftsstelle übergeben wird. Mit der formlosen Bekanntgabe der -der Geschäftsstelle übergebenen- Urteilsformel an einen Beteiligten gilt die Entscheidung als wirksam. Das Gericht ist dann an seine Entscheidung gebunden (z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2001, 1143 [BFH 06.06.2001 - X B 169/00] , m.w.N.). Eine Wiedereröffnung der mündlichen Verhandlung kam deshalb im Streitfall nicht mehr in Betracht.

24 b)

Eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht liegt nicht vor. Denn für das FG war bei seiner Entscheidung zur Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG das Fehlen einer Erlaubnis nach § 6 HeimG entscheidend. Eine Duldung mit Rücksicht auf das schwebende Genehmigungsverfahren hat es aus Rechtsgründen allenfalls korrespondierend mit dem Inhalt des Antrages und deshalb beschränkt auf den Betrieb eines Altenheimes, in dem keine pflegebedürftigen Personen untergebracht sind, für denkbar erachtet. Nach der insoweit allein maßgeblichen materiell-rechtlichen Rechtsauffassung des FG kam es auf die nach Auffassung der Klägerin zu Unrecht unterlassene Beweiserhebung nicht an.

25 2.

Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG voraussetzt, dass die dort genannten Leistungen erlaubterweise erbracht werden.

26 a)

Nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG sind steuerbefreit u.a.

"die mit dem Betrieb ... sowie der Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime ... eng verbundenen Umsätze, wenn

...

*d)
bei Altenheimen, Altenwohnheimen und Pflegeheimen im vorangegangenen
Kalenderjahr*

mindestens zwei Drittel der Leistungen den in § 68 Abs. 1 BSHG oder den in § 53 Nr. 2 AO 1977 genannten Personen zugute gekommen sind ..."

27 § 68 Abs. 1 BSHG hat in der in den Streitjahren geltenden Fassung folgenden Wortlaut:

"Personen, die infolge Krankheit oder Behinderung so hilflos sind, dass sie nicht ohne Wartung und Pflege bleiben können, ist Hilfe zur Pflege zu gewähren."

28 Die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG betrifft Leistungen, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sind. Sie bezweckt die Entlastung der Sozialversicherungsträger als Kostenträger für ihre Versicherten und -insoweit entsprechend- die selbst zahlenden Privatpatienten von der Umsatzsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 1998 V R 76/97 , BFH/NV 1998, 1534; BFH-Beschlüsse vom 8. November 2000 V B 72/00 , BFH/NV 2001, 496; vom 30. Juni 2000 V B 3/00 , BFH/NV 2001, 211).

29 b)

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage für § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG ist Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG); diese Bestimmung lautet -soweit hier von Bedeutung-:

"Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer: ...

*g)
die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen der Altenheime, durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen."*

30 Zu Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) im Urteil vom 10. September 2002 Rs. C-141/00 -Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH- (Umsatzsteuer-Rundschau -UR- 2002, 513) entschieden:

31 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. g der Richtlinie 77/388/EWG räume den Mitgliedstaaten ein Ermessen in der Frage ein, ob sie bestimmten Einrichtungen sozialen Charakter zuerkennen (Rz. 54).

32 Insoweit könne das Bestehen spezifischer Vorschriften berücksichtigt werden, gleich ob es sich dabei um nationale oder regionale, um Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, um Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit handele. Es könne auch der Umstand beachtet werden, dass Gemeinschaften mit den gleichen Tätigkeiten wie derjenige, der die Steuerbefreiung beansprucht, wegen des mit diesen Tätigkeiten verbundenen Gemeinwohlinteresses bereits in den Genuss einer ähnlichen Steuerbefreiung kommen. Berücksichtigt werden könne auch der Umstand, dass die Kosten der von der Einrichtung erbrachten Leistungen möglicherweise zum großen Teil von durch Gesetz errichteten Krankenkassen oder von Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden, zu denen die privaten Wirtschaftsteilnehmer vertragliche Beziehungen unterhalten (vgl. Rz. 58).

33 c)

Mit dem Zweck des § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG , Leistungen, die als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden dem Gemeinwohl dienen, und dem typisierenden Ziel der Entlastung der Sozialversicherungsträger ließe sich eine Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen, die nicht in Übereinstimmung mit den aus Gründen der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit aufgestellten Regelungen erbracht werden, nicht vereinbaren.

34 d)

Die Klägerin begehrt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. d 1. Alternative UStG , weil mindestens zwei Drittel der Leistungen pflegebedürftigen Personen zugute gekommen seien. Für Heime, die -wie die in § 4 Nr. 16 Buchst. d 1. Alternative UStG bezeichneten Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime- alte Menschen sowie pflegebedürftige oder behinderte Volljährige nicht nur vorübergehend aufnehmen, galt in den Streitjahren 1991 bis 1994 das Heimgesetz i.d.F. vom 23. April 1990 (BGBl. I 1990, 764) -im Folgenden: HeimG 1990-; vormals HeimG i.d.F. vom 7. August 1974 (BGBl. I 1974, 1873). Das HeimG 1990 diente dem Zweck, die Interessen und Bedürfnisse der Heimbewohner und der Bewerber für die Aufnahme in ein Heim vor Beeinträchtigungen zu schützen, insbesondere die Selbstständigkeit und Selbstverantwortung der Bewohner im Heim zu wahren (§ 2 Abs. 1 HeimG 1990). Zur Sicherung dieses Zwecks musste der Betreiber bestimmte sachliche und persönliche Mindestanforderungen erfüllen (vgl. § 3 HeimG 1990). Das HeimG 1990 unterschied -ebenso wie § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG - zwischen Einrichtungen, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unterhalten werden und bei denen die Einhaltung der Mindestanforderungen als sichergestellt gilt, und Einrichtungen privater Träger (vgl. § 6 Abs. 1 Satz 2 HeimG 1990). Heime, die wie dasjenige der Klägerin nicht von öffentlich-rechtlichen Trägern oder den Trägern i.S. des § 10 BSHG betrieben werden, bedurften zur Gewährleistung der Ziele des Gesetzes der Erlaubnis (§ 6 Abs. 1 HeimG 1990). Diese war -um die entsprechenden persönlichen und sachlichen Mindestvoraussetzungen zu gewährleisten- für eine bestimmte Art der Einrichtung zu erteilen. Es widerspräche dem Zweck der Steuerbefreiungsvorschrift, Steuerbefreiung für Einrichtungen zu gewähren, die -aus Gründen der sozialen Sicherheit und Sozialfürsorge nach dem Inhalt ihrer Erlaubnis- die in § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG genannten Personen nicht aufnehmen dürfen (vgl. bereits Senatsbeschluss in BFH/NV 1993, 753 [BFH 15.04.1993 - V B 182/92]).

35 e)

Die Klägerin erfüllte diese Voraussetzungen in den Streitjahren 1991 bis 1994 nicht; ihr wurde erst mit Wirkung vom 1. Dezember 1994 die Erlaubnis für den Betrieb eines Altenheimes erteilt. Die Klägerin durfte auch ab 1. Dezember 1994 keine dauernd pflegebedürftigen Personen i.S. des § 68 BSHG aufnehmen und musste Bewohner, die nicht nur vorübergehend pflegebedürftig sind, unverzüglich in geeignete Einrichtungen überweisen. Sie kann deshalb auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchst. d UStG nicht beanspruchen. Auf die Frage, ob sie ungeachtet der fehlenden Erlaubnis tatsächlich pflegebedürftige Personen aufgenommen hat, kommt es deshalb nicht an.

36 3.

Vertrauensschutz mit Rücksicht auf die erwähnten Erlasse des Finanzministers des Landes Schleswig-Holstein und des Finanzsenators des Landes Berlin kann die Klägerin nicht beanspruchen. Die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben setzt eine besondere Vertrauenssituation zwischen dem Steuerpflichtigen und dem FA voraus. Diese kann grundsätzlich nur durch die Erteilung einer verbindlichen Zusage oder Auskunft geschaffen werden, nicht hingegen durch den Erlass allgemeiner Verwaltungsrichtlinien (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Urteile vom 5. Mai 1999 XI R 1/97 , BFHE 189, 57, BStBl II 1999, 653, 656 [BFH 05.05.1999 - XI R 1/97] ; vom 31. Oktober 1990 I R 3/86 , BFHE 163, 478 [BFH 31.10.1990 - I R 3/86] , BStBl II 1991, 610, 612, jeweils m.w.N.).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus -

insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.