

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Vertreter, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 15. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt Österreich), jeweils vom 5. Juni 2009 betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005
- Umsatzsteuersteuer 2005
- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006
- Umsatzsteuersteuer 2006
- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007
- Umsatzsteuersteuer 2007

sowie

- die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 20. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt Österreich), jeweils vom 21. September 2009 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 6/2009 und Umsatzsteuerfestsetzung 7/2009 und die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 26. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 9. März 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 12/2009, welche alle gemäß § 253 BAO als gegen den Bescheid des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Umsatzsteuer 2009 vom 20. Mai 2011 gerichtet gelten

sowie

- die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 27. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 27. August 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 1-6/2010 und die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 7. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 11. Mai 2011 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 7-12/2010, welche beide gemäß § 253 BAO als gegen den Bescheid des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Umsatzsteuer 2010 vom 14. Dezember 2016 gerichtet gelten

sowie

- die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 6. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 13. September 2011 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 2-6/2011 und die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 12. Mai 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 24. April 2012 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 7-12/2011, welche beide gemäß § 253 BAO als gegen den Bescheid des Finanzamtes FA (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Umsatzsteuer 2011 vom 2. Februar 2017 gerichtet gelten

jeweils zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Folgende Bescheide werden gemäß § 279 BAO aufgehoben:

- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005;
- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006;
- Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007.

II. Folgende Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert:

- im Umsatzsteuerbescheid 2009 wird die Vorsteuer mit 103.658,15 Euro festgesetzt;
- im Umsatzsteuerbescheid 2010 wird die Vorsteuer mit 115.153,34 Euro festgesetzt;
- im Umsatzsteuerbescheid 2011 wird die Vorsteuer mit 116.657,94 Euro festgesetzt.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

IV. Es ergeht folgender

Beschluss

Die Beschwerden gegen die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2005, Umsatzsteuer 2006 und Umsatzsteuer 2007 werden gemäß § 278 in Verbindung mit § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

V. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der Beschwerdeführerin kam es zu mehreren abgabenrechtlichen Außenprüfungen und Naschauen im Bereich der Umsatzsteuer, unter anderem auch den verfahrensgegenständlichen Zeitraum 2005 bis 2011 (exklusive 2008) betreffend. In den Niederschriften und Berichten vom 19. April 2012 für den Zeitraum Juli bis Dezember 2012, vom 6. September 2011 für den Zeitraum Februar bis Juni 2011, vom 5. Mai 2011 für den Zeitraum Juli bis Dezember 2010, vom 25. August 2010 für den Zeitraum Jänner bis Juni 2010, vom 4. März 2010 für den Zeitraum Dezember 2009 wird jeweils zur Begründung auf den Bericht vom 26. Mai 2009 für den Zeitraum 2005 bis 2007 verwiesen. Dort wird unter Tz. 1 „Honorarkosten med. Personal“ zur „Verrechnung vom ***2***“ ausgeführt, dass die Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal eines öffentlichen gemeinnützigen Krankenhauses an andere Krankenanstalten unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z. 18 UStG 1994 falle.

Ein Vorsteuerabzug aus diesen verrechneten Personalkosten sei daher nicht zulässig. Der Rechnungsaussteller könne zu einer Rechnungsberichtigung aufgefordert werden, die zuviel bezahlte Umsatzsteuer könne dann von ihm zurückgefordert werden.

Die belangte Behörde folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ folgende Bescheide:

- Jeweils vom 6. Juni 2009 betreffend
 - Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005,
 - Umsatzsteuersteuer 2005,
 - Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006,
 - Umsatzsteuersteuer 2006,
 - Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007,
 - Umsatzsteuersteuer 2007,
 - Umsatzsteuerfestsetzung 12/2008 (Anmerkung: nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens);
- jeweils vom 21. September 2009 betreffend
 - Umsatzsteuerfestsetzung 6/2009 und
 - Umsatzsteuerfestsetzung 7/2009;
- vom 9. März 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 12/2009;
- vom 27. August 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 1-6/2010,
- vom 11. Mai 2011 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 7-12/2010;
- vom 13. September 2011 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 2-6/2011 und
- vom 24. April 2012 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 7-12/2011.

Zur Begründung der genannten Wiederaufnahmsbescheide wurde auf die entsprechenden Berichte der Außenprüfung verwiesen.

Die angeführten Umsatzsteuerjahresbescheide 2005, 2006 und 2007 enthalten keine Begründung. Die genannten Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für bestimmte Zeiträume der Jahre 2009, 2010 und 2011 enthalten als Begründung jeweils einen Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Die Beschwerdeführerin brachte jeweils das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Bescheidbeschwerde) ein, und zwar:

- Berufung vom 15. Juli 2009 (nach Rechtsmittelfristverlängerung) gegen die Bescheide, jeweils vom 5. Juni 2009 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2005, Umsatzsteuersteuer 2005, Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2006, Umsatzsteuersteuer 2006, Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer 2007, Umsatzsteuersteuer 2007;
- Berufung vom 20. Oktober 2009 gegen die Bescheide, jeweils vom 21. September 2009 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 6/2009 und Umsatzsteuerfestsetzung 7/2009;
- Berufung vom 26. März 2010 gegen den Bescheid vom 9. März 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 12/2009;
- Berufung vom 27. September 2010 gegen den Bescheid vom 27. August 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 1-6/2010;
- Berufung vom 7. Juni 2011 gegen den Bescheid vom 11. Mai 2011 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 7-12/2010;
- Berufung vom 6. Oktober 2011 gegen den Bescheid vom 13. September 2011 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 2-6/2011;
- Berufung vom 12. Mai 2012 gegen den Bescheid vom 24. April 2012 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung 7-12/2011.

Alle Beschwerden wurden ohne Ergehen einer Beschwerdevorentscheidung dem damals zuständigen Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. In weiterer Folge erließ die belangte Behörde einen Umsatzsteuerjahresbescheid 2009 am 20. Mai 2011 und einen Umsatzsteuerjahresbescheid 2010 am 14. Dezember 2016 sowie einen Umsatzsteuerjahresbescheid 2011 vom 2. Februar 2017.

Mit Beschlüssen vom 30. Dezember 2016 bzw. 26. Juli 2018 hat das nunmehr zuständige Bundesfinanzgericht die Entscheidung über die gegenständlichen Beschwerden bis zur Beendigung der ebenfalls beim Bundesfinanzgericht zu den Geschäftszahlen RV/5100510/2016 bis RV/5100513/2016 anhängigen Verfahren ausgesetzt. Diese Verfahren wurden mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. Juni 2022, GZ RV/5100510/2016 abgeschlossen.

Mit Beschluss vom 8. Juli 2022 wurde die Beschwerdeführerin vom Verwaltungsgericht aufgefordert, Unterlagen und Berechnungen zum Beschwerdegegenstand (insbesondere die Bemessungsgrundlagen für die Jahresbescheide der einzelnen Streitjahre) vorzulegen. Dem ist die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 19. August 2022 nachgekommen. Dieses Schreiben wurde der belangten Behörde mit Beschluss vom 13. September 2022 zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben 4.10.2022 gab die belangte Behörde im Hinblick auf die angeführten Bemessungsgrundlagen bekannt, dass nach ihrer Aktenlage sowohl vom Großbetriebsprüfer als auch nachfolgend vom Betriebsprüfer die Bemessungsgrundlagen zu den jeweiligen Jahren zahlenmäßig aus den bei den Prüfungen vorgelegten Rechnungen und buchungsmäßigen Unterlagen ohne Änderungen - mit Ausnahme der Personalgestellungsproblematik - entnommen und dementsprechend veranlagt worden seien.

Zudem legte die belangte Behörde ihre Rechtsansicht zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der verfahrensgegenständlichen Eingangsumsätze bzw. Vorsteuern dar. Dieses Schreiben wurde der Beschwerdeführerin im Rahmen der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht.

Am 14. November 2022 fand eine mündliche Verhandlung der Beschwerdesache vor dem Verwaltungsgericht statt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine im Jahr 2004 gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren nunmehr Alleingesellschafterin die ***1*** ist. Eingetragener Geschäftszweig laut Firmenbuch ist „Krankenanstalt“.

Die Beschwerdeführerin führt als Rechtsträgerin ein selbständiges Ambulatorium mit dem Namen „***3***“. Bei diesem Ambulatorium handelt es sich um eine Krankenanstalt iSd § 1 Abs. 1 iVm § 2 Z 7 OÖ KAG 1997. Sie hat als Inhaberin und Betreiberin eines Magnetresonanztomographie-Gerätes eine Bewilligung der Landesregierung zum Betrieb des Institutes. Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um keine gemeinnützige Gesellschaft. Sie ist mit ihrer Tätigkeit auf Gewinn gerichtet.

Die Beschwerdeführerin verfügt über kein eigenes Personal, weshalb sie das erforderliche medizinische und teilweise auch nichtmedizinische Personal im Wege der Personalgestellung von der ***5*** GmbH, welche die gemeinnützige Rechtsträgerin des allgemeinen Öffentlichen Krankenhauses ***6*** (in der Folge: Krankenhaus) ist, bezieht.

Das Krankenhaus verfügt über eine eigene radiologische Abteilung, die rund um die Uhr in Betrieb ist. Für einen Teil ihrer Arbeitszeit wird das Personal des Krankenhauses zur Durchführung der Magnetresonanz-Untersuchungen an die Beschwerdeführerin gestellt. Die Personalgestellung erfolgte im verfahrensgegenständlichen Zeitraum auf Selbstkostenbasis auf Grundlage des Gestellungsvertrages vom 9. Februar 2006 zwischen der Beschwerdeführerin und dem Krankenhaus. Sämtliches gestelltes ärztliches und medizinisches Personal ist beim Krankenhaus nichtselbständig beschäftigt.

Das Krankenhaus hat die Zurverfügungstellung des medizinischen Personals im gegenüber der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellt und die Umsatzsteuer zum Normalsteuersatz gemäß 10 Abs. 1 UStG 1994 offen ausgewiesen.

In den Jahren 2005 bis 2007 sowie 2009 bis 2011 handelt es sich um folgende Beträge:

- 2005: 34.017,30 Euro
- 2006: 37.281,13 Euro
- 2007: 42.108,54 Euro
- 2009: 50.431,94 Euro
- 2010: 57.285,09 Euro
- 2011: 57.955,82 Euro

Das Ambulatorium befindet sich an derselben Adresse wie das Krankenhaus. Bis auf den Haupteingang sind die Räumlichkeiten jedoch getrennt. Die Öffnungszeiten des Ambulatoriums sind Montag bis Freitag von 7.00 bis 15.00 Uhr. Bis maximal 19 Uhr werden im Bedarfsfall noch stationäre Patienten des Krankenhauses behandelt.

Im Ambulatorium der Beschwerdeführerin werden ausschließlich Magnetresonanz-Untersuchen durchgeführt. Vor Gründung Ambulatoriums der Beschwerdeführerin kaufte das Krankenhaus diese Leistungen von anderen Ambulatorien zu.

Die Beschwerdeführerin erbringt ihre Leistungen zum einen an das Krankenhaus. Darüber hinaus zählen auch Personen zu den Kunden der Beschwerdeführerin, die keine Patienten des Krankenhauses sind und die Leistungen als Privat- oder Kassenpatienten beziehen. Der Anteil der Leistungen an diese Patienten beträgt im verfahrensgegenständlichen Zeitraum zumindest 30 Prozent der Gesamtleistungen der Beschwerdeführerin.

In allen genannten Fällen verrechnet die Beschwerdeführerin für ihre Leistungen den ermäßigten Steuersatz von 10 Prozent gemäß § 10 Abs. 2 Z 8 UStG 1994.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich widerspruchsfrei aus den vorgelegten Akten und entspricht auch – für den Zeitraum 2005 bis 2007 dem im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. Juni 2022, GZ RV/5100510/2016 festgestellten Sachverhalt im Verfahren zum Krankenhaus. Der Sachverhalt blieb nach den glaubwürdigen Angaben der Beschwerdeführerin auch, insbesondere hinsichtlich der den strittigen Vorsteuern zugrundeliegenden Leistung des Krankenhauses und des Anteils der sonstigen Patienten, in den Jahren 2009 bis 2011 dem Grunde nach unverändert, bzw. hat sich der Anteil dieser Patienten allenfalls erhöht.

Die festgestellten Bemessungsgrundlagen und Umsätze sind den glaubhaften Angaben der Beschwerdeführerin entnommen und wurden diesbezüglich auch keine Einwände seitens der belangten Behörde erhoben. Sie entsprechen auch, mit Ausnahme der Vorsteuern, den angefochtenen Bescheiden, welche nach Durchführung abgabenrechtlicher Außenprüfungen erlassen worden sind.

Der Sachverhalt ist somit zwischen den Verfahrensparteien unstrittig und sind auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren keine Umstände hervorgetreten, die einen davon abweichenden Schluss nahelegen würden. Das Verwaltungsgericht folgt den insoweit übereinstimmenden und durch die aktenkundigen Unterlagen belegten Vorbringen der Verfahrensparteien.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen sind vom Bundesfinanzgericht gemäß § 232 Abs. 38 BAO als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Dies trifft auf alle im Spruch angeführten Beschwerdeverfahren zu.

Im gegenständlichen Verfahren ist der einzig strittige Punkt, ob die Beschwerdeführerin berechtigt ist, gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 (in den im Verfahrenszeitraum gültigen Fassungen) den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des Krankenhauses für die erbrachten Personalgestellungsleistungen geltend zu machen. Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Im Hinblick auf die Rechtsprechung des EuGH ist in richtlinienkonformer Interpretation davon auszugehen, dass sich der Anspruch auf Vorsteuerabzug nicht auf eine Steuer erstreckt, die ausschließlich deshalb geschuldet wird, weil sie in der Rechnung ausgewiesen wird (VwGH 18.

Dezember 2013, 2009/13/0195 mVa EuGH vom 13. Dezember 1989, Rs C-342/87 *Genius Holding BV*). Das Recht auf Vorsteuerabzug ist somit für eine Steuer ausgeschlossen, die, weil der betreffende Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, nur auf Grund der Rechnungslegung geschuldet wird (vgl. z.B. VwGH 3. August 2004, 2001/13/0022).

Folglich hängt der Vorsteuerabzug der Beschwerdeführerin aus der Personalgestellung auch davon ab, ob diese beim leistungserbringenden Krankenhaus steuerpflichtig war und daher nicht unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 18 bzw. Z 25 UStG 1994 fällt.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 sind die Umsätze der Krankenanstalten, soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts bewirkt werden und es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung im Zusammenhang stehen, von der Umsatzsteuer befreit.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 sind unter anderem die in Ziffer 18 genannten Leistungen steuerfrei, sofern sie von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung), bewirkt werden. Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO ausgeführt werden.

Beim Krankenhaus bzw. deren Betreiber handelt es sich um keine Körperschaft öffentlichen Rechts, womit eine Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 18 UStG ausscheidet. Nach dem festgestellten Sachverhalt liegt jedoch eine gemeinnützige Körperschaft im Sinne der §§ 34 bis 47 BAO vor. Eine gemäß § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 steuerfreie Leistungserbringung wäre damit dem Grunde nach möglich.

Begünstigt sind nach dem Wortlaut des § 6 Abs. 1 Z 25 in Verbindung mit Z 18 UStG 1994 die Umsätze der Krankenanstalten soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung im Zusammenhang stehen.

Krankenbehandlungen im Krankenhaus sind nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH 6. November 2003, C-45/01, *Dornier*) grundsätzlich ärztliche Heilbehandlungen. Der Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ erfasst Leistungen, die zur Diagnose, Behandlung und, so weit wie möglich, Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen (vgl. EuGH 10. Juni 2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, Rn 37 mit weiteren Nachweisen).

Gegenstand dieses Verfahrens sind Personalgestellungen durch das Krankenhaus, welche offenkundig keine ärztliche Heilbehandlung darstellen, weil sie keinem der oben genannten Zwecken dienen. Eine Krankenhaus- bzw. Heilbehandlung im obigen Sinne liegt damit nicht vor (vgl. dazu auch EuGH 12. März 2015, C-594/13, „*go fair*“ *Zeitarbeit* zu Art. 132 Abs. 1 Buchst. g

MwStSyst-RL, wonach die Gestellung von Arbeitnehmern als solche keine im sozialen Bereich erbrachte Gemeinwohldienstleistung darstellt; dies lässt sich nach Ansicht des Verwaltungsgerichts auch auf die verfahrensgegenständliche Personalgestellung übertragen).

§ 6 Abs. 1 Z 18 bzw. Z 25 UStG 1994 befreien neben den eigentlichen Krankenbehandlungen auch Leistungen, „die unmittelbar mit der Krankenbehandlung im Zusammenhang stehen“.

Ausgehend vom festgestellten Sachverhalt, wird die gegenständlich vom Krankenhaus eingekaufte Leistung wie folgt eingesetzt:

Das Krankenhaus erbringt Krankenbehandlungen an seine Patienten. Im Zuge dieser Krankenbehandlung entschließt sich das Krankenhaus, bildgebende Verfahren bei der Beschwerdeführerin einzukaufen.

Zur Erbringung dieser Leistung an das Krankenhaus und auch an Dritte kauft die Beschwerdeführerin wiederum Personal vom Krankenhaus ein.

Bei dieser Leistungskaskade ist für das Verwaltungsgericht ein unmittelbarer Zusammenhang der Personalgestellung des Krankenhauses an die Beschwerdeführerin mit der Krankenbehandlung des Krankenhauses an dessen Patienten, nicht erkennbar. Die Personalgestellung kommt allenfalls mittelbar, über den Umweg der Leistung der Beschwerdeführerin, wieder zurück zur Krankenbehandlung.

Darüber hinaus ist selbst dieser mittelbare Zusammenhang mit einer steuerfreien Krankenhausbehandlung für einen nicht unerheblichen Anteil der Personalgestellung nicht gegeben. Unstrittig erbringt die Beschwerdeführerin ihre Leistungen zu circa 30 Prozent an Personen, die keine Krankenhauspatienten und demnach auch in keine (steuerfreie) Krankenhausbehandlung eingebunden sind. Bei diesen Personen ist folglich auch ein mittelbarer Zusammenhang mit einer Behandlung des Krankenhauses auszuschließen.

Das Verwaltungsgericht kommt damit zum Ergebnis, dass die gegenständliche Leistung mangels unmittelbaren Zusammenhangs mit einer steuerfreien Krankenhausbehandlung nicht vom Wortlaut des § 6 Abs. 1 Z 25 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 erfasst ist.

Die belangte Behörde bestreitet in ihrer Stellungnahme 4. Oktober 2022 das Fehlen der Unmittelbarkeit im gegenständlichen Fall nicht. Vielmehr geht sie davon aus, eine Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 sei in unionsrechtskonformer Interpretation in der Form geboten, dass „unmittelbar“ im Sinne „mit dem Betrieb von Krankenhäusern eng verbunden“ zu verstehen sei.

Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH die Verpflichtung des nationalen Richters, bei der Auslegung und Anwendung der einschlägigen Vorschriften des innerstaatlichen Rechts den Inhalt des Unionsrechts heranzuziehen, durch die

allgemeinen Rechtsgrundsätze – zu denen auch der Grundsatz der Rechtssicherheit gehört – begrenzt ist und nicht als Grundlage für eine Auslegung contra legem des nationalen Rechts dienen darf (siehe EuGH 12. 5. 2021, C-844/19, *technoRent International GmbH*, Rn 54 mit weiteren Nachweisen).

Da der Wortlaut der gegenständlichen Norm, nämlich § 6 Abs. 1 Z 25 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994, nur unmittelbar mit der Krankenhausbehandlung im Zusammenhang stehende Umsätze befreit, hier jedoch allenfalls und auch nur teilweise ein mittelbarer Zusammenhang besteht, wäre eine Ausdehnung der Steuerbefreiung nach Ansicht des Verwaltungsgerichts aus den genannten Gründen nicht gedeckt.

Unstrittig berufen sich sowohl die Beschwerdeführerin als auch das Krankenhaus auf den zur Steuerpflicht führenden Wortlaut des UStG 1994, indem sie von einer Steuerpflicht der Personalgestellung und korrespondierend, einer Vorsteuerabzugsberechtigung der Beschwerdeführerin ausgehen. Dies wurde seitens des Vertreters der Beschwerdeführerin, der auch steuerlicher Vertreter des Krankenhauses ist, im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausdrücklich bestätigt. Daher kommt unmittelbare Anwendung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSyst-RL (bzw. im Jahr 2005 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b 6. EG-RL), so sie überhaupt möglich wäre, im konkreten Fall mangels Berufens auf diese Bestimmungen durch die Beschwerdeführerin, nicht in Betracht.

Das Verwaltungsgericht gelangt aber auch keinem anderen Ergebnis, wenn es, wie die belangte Behörde davon ausgeht, dass der Terminus „unmittelbar mit der Krankenbehandlung im Zusammenhang stehen“ in § 6 Abs. 1 Z 25 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 einer richtlinienkonformen Auslegung in der Weise zugänglich ist, dass er im Sinne von „eng verbundene Umsätze“ nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSyst-RL zu verstehen sei.

Gemäß Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSyst-RL (bzw. im Jahr 2005 Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b 6. EG-RL, wobei Art. 13 Teil A Abs 1 Buchst b der 6. RL und Art. 132 Abs. 1 Buchst. MwStSyst-RL in gleicher Weise auszulegen sind – siehe EuGH 5.3.2020, C-211/18, *IDEALMED III – Serviços de Saúde SA*, Rn 23) befreien die Mitgliedstaaten Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt beziehungsweise bewirkt werden.

Bei der gegenständlichen Personalgestellung handelt es sich, wie oben ausgeführt, um keine Krankenhausbehandlung im Krankenhaus. Demnach kann unionsrechtlich allenfalls ein eng mit der Krankenhausbehandlung verbundener Umsatz gegeben sein.

Allgemein gilt, dass die Begriffe, mit denen die in Art. 132 MwStSyst-RL aufgeführten Steuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen sind. Die Auslegung muss jedoch den Erfordernissen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität entsprechen und mit den Zielen in Einklang stehen, die mit den Befreiungen verfolgt werden (vgl. EuGH 7.4.2022, C-228/20, *I GmbH*, Rn 34).

Nur solche Dienstleistungen, die naturgemäß im Rahmen von Krankenhausbehandlungen erbracht werden und im Prozess der Erbringung dieser Dienstleistungen zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich sind, können „eng verbundene Umsätze“ darstellen, da sich nämlich nur solche Leistungen auf die Kosten der medizinischen Behandlungen auswirken, die dem Einzelnen durch die Steuerbefreiung zugänglich gemacht werden (vgl. EuGH 2. Juli 2015, C-334/14, *Nathalie De Fruytier*, Rn 29, siehe auch EuGH 15. November 2012, C-174/11, *Ines Zimmermann*, Rn 61).

Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSyst-RL definiert nicht den darin enthaltenen Begriff der „eng verbundenen“ Umsätze. Jedoch geht schon aus dem Wortlaut des Art. 132 MwStSyst-RL hervor, dass sich diese nicht auf Dienstleistungen beziehen, die keine Verbindung mit „Krankenhausbehandlungen aufweisen. Daher können Dienstleistungen nur dann als mit den letztgenannten Leistungen „eng verbunden“ angesehen werden, wenn sie tatsächlich als Nebenleistungen zu diesen, die die Hauptleistungen sind, erbracht werden (vgl. EuGH 25. März 2010, C-79/09, Europäische Kommission gegen Königreich der Niederlande, Rn 50).

Eine Leistung ist als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten (EuGH, aaO, Rn 51).

Der EuGH hat in Bezug auf die Gestellung von Personal im Erziehungssektor entschieden, dass, wenn eine Lehreinrichtung einer anderen einen Lehrer zur vorübergehenden Unterrichtserteilung unter der Verantwortung der Letzteren zur Verfügung stellt, dies ein Vorgang ist, der grundsätzlich als „mit dem Unterricht eng verbundene Dienstleistung“ im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der 6. RL eingestuft werden kann, da, wenn in bestimmten Lehreinrichtungen zeitweilig ein Mangel an Lehrpersonal herrscht, die Gestellung qualifizierter Lehrkräfte anderer Lehreinrichtungen an sie es ermöglichen kann, dass die Studierenden unter den bestmöglichen Bedingungen in den Genuss des von den Zieleinrichtungen erteilten Unterrichts kommen (EuGH, aaO, Rn 52).

Der EuGH betont in Rn 54 des Urteils C-79/09, dass sein Urteil Horizon College (14. Juni 2007, C-434/05) zwar einen Fall der vorübergehenden Gestellung von Personal betraf, der vorübergehende oder strukturelle Charakter einer solchen Personalgestellung aber nicht per se darüber entscheiden darf, ob die Gestellung als „eng verbundener“ Umsatz im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSyst-RL anzusehen ist. Hierfür ist lediglich zu prüfen, ob die

Gestellung keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten.

In Rn 61 des Urteils C-79/09 fasst der EuGH unter Hinweis auf sein Urteil Horizon College die Voraussetzungen der Anwendung der Steuerbefreiung auf Personalgestellungen zusammen. Demnach hängt die Anwendung der Befreiung auf die Gestellung von Personal als mit dem Unterricht „eng verbundenen“ Umsatz jedenfalls von drei Voraussetzungen ab, die zum Teil in den Art. 132 und 134 MwStSyst-RL widergespiegelt werden, nämlich im Wesentlichen

- erstens, dass sowohl die Hauptleistung als auch die mit ihr eng verbundene Gestellung von in Art. 132 Abs. 1 Buchst. i dieser Richtlinie genannten Einrichtungen erbracht werden,
- zweitens, dass die besagte Gestellung von solcher Art oder Qualität ist, dass ohne Rückgriff auf eine derartige Dienstleistung keine Gleichwertigkeit des Unterrichts der Zieleinrichtung und damit des ihren Studierenden erteilten Unterrichts gewährleistet wäre, und
- drittens, dass eine solche Gestellung nicht im Wesentlichen dazu bestimmt ist, zusätzliche Einnahmen durch eine Tätigkeit zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen durchgeführt wird.

Diese Anforderungen gelten, wie sich aus dem Urteil C-79/09 ergibt, entsprechend für die Personalgestellung im Rahmen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSyst-RL.

Die nach der Rechtsprechung des EuGH zu betrachtende „Hauptleistung“ ist jene, die der Empfänger der Personalgestellungsleistung erbringt. Im gegenständlichen Fall wäre die Leistung der Beschwerdeführerin. Die Beschwerdeführerin ist aber keine der in der Richtlinie genannten Einrichtungen, weil sie nicht die von § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 gestellte Anforderung der Gemeinnützigkeit erfüllt. Diese Bedingung besteht in Umsetzung der den Mitgliedstaaten in Art. 133 Buchst. a MwStSyst-RL gewährten Möglichkeit, die Steuerbefreiung auf solche Einrichtungen einzuschränken, die nicht systematisch auf Gewinne gerichtet sind.

Somit scheitert die Anwendung der Steuerbefreiung unter Zugrundelegung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSyst-RL im gegebenen Fall schon an der ersten vom EuGH geforderten Voraussetzung, nämlich daran, dass die Beschwerdeführerin eine auf Gewinn gerichtete Gesellschaft ist und folglich steuerpflichtige Umsätze erzielt (vgl. auch *Niedermair*, in *Achatz/Tumpel* Hrsg, *Unechte Steuerbefreiungen*, Linde Verlag 2010, *Unechte Steuerbefreiungen im Gesundheitswesen*, 144).

Dieses Ergebnis wird durch das Ziel der Steuerbefreiung unterstrichen. Die Bestimmung zielt insbesondere darauf ab, die Kosten der Heilbehandlungen zu senken und diese Behandlungen dem Einzelnen zugänglicher zu machen, was auch die Zugänglichkeit einer

qualitativ hochwertigen Behandlung impliziert (siehe EuGH 7.4.2022, C-228/20, *I GmbH*, Rn 57 mit weiteren Nachweisen).

Gerade dem Verfolgen dieses Zwecks dient offenbar auch die vom EuGH geforderte Erbringung der „Hauptleistung“ durch eine begünstigte Einrichtung, denn die Befreiung einer Leistung des Krankenhauses an einen Unternehmer, der seinerseits steuerpflichtige medizinische Leistungen erbringt, würde diesem Zweck zuwiderlaufen. Dies wäre sowohl hinsichtlich der Leistungen des Unternehmers an Dritte als auch gegenüber dem Krankenhaus selbst der Fall, weil die Personalgestellungsleistung des Krankenhauses aufgrund der unechten Steuerfreiheit teilweise nicht abziehbare Vorsteuerbeträge enthielte. Diese wiederum gingen in die steuerpflichtigen Ausgangsleistungen der Beschwerdeführerin – auch gegenüber dem Krankenhaus – ein und würden sohin deren Kosten erhöhen. Gerade dem soll die genannte Steuerbefreiung entgegenwirken. Würde das Krankenhaus die nicht abziehbaren Vorsteuern nicht in ihre Personalgestellungsleistungen einpreisen, so wären sie in ihren allgemeinen Kosten enthalten, die letztlich ebenfalls die Patienten zu tragen hätten. In beiden Fällen käme es zu einer Verteuerung der medizinischen Versorgungsleistung. Auch wenn beim überlassenen Personal mangels Unternehmereigenschaft abziehbare Vorsteuern nicht unmittelbar anfallen, so trifft dies doch auch alle damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern (z.B. aus allgemeinen Aufwendungen bzw. einem allenfalls angewendeten Vorsteuerschlüssel nach § 12 Abs. 5 UStG 1994) zu.

Vor diesem Hintergrund muss die Auswirkung des Umstands, dass die gegenständliche Personalgestellungsleistung zu einem nicht unerheblichen Ausmaß (ca. 30 Prozent) über Zwischenschaltung der Beschwerdeführerin letztlich nicht einmal mittelbar an die Krankenhauspatienten erfolgt, auch aus unionsrechtlicher Sicht nicht untersucht werden.

Insgesamt steht fest, dass die Beschwerdeführerin eine mit Umsatzsteuer belastete Personalgestellungsleistung bezogen hat, um ihrerseits steuerpflichtige Leistungen zu erbringen. Diese Leistungen wurden der Beschwerdeführerin gemäß § 11 UStG 1994 in Rechnung gestellt. Folglich war der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 zuzulassen. Es war daher für die angefochtenen Umsatzsteuerjahresbescheide 2009 bis 2011 spruchgemäß zu entscheiden.

Gemäß § 303 BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren wiederaufgenommen werden, wenn und die Kenntnis dort näher bestimmter Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nicht schon das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes, sondern erst der Zusammenhang mit einem anders lautenden Bescheid rechtfertigt die Wiederaufnahme. Schon im Wiederaufnahmeverfahren ist daher die materiellrechtliche Frage der möglichen Auswirkung auf den Sachbescheid zu berücksichtigen (siehe VwGH 2. März 2006, 2002/15/0017).

Wie dargestellt hat sich der jeweilige Spruch der durch bei bekämpften Wiederaufnahmebescheide aufgehobenen Umsatzsteuerbescheide 2005 bis 2007 als zutreffend erwiesen.

Mangels Herbeiführens eines im Spruch anders lautenden Bescheides war der Beschwerde gegen die Bescheide jeweils vom 5. Juni 2009, nämlich Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2005, Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2006 und Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2007 stattzugeben. Diese Bescheide waren folglich ersatzlos aufzuheben.

3.2. Zum Spruchpunkt IV (Beschluss)

Wird einer Bescheidbeschwerde gegen einen die Wiederaufnahme des Verfahrens bewilligenden oder verfügenden Bescheid entsprochen, so ist gemäß § 261 Abs. 2 BAO eine gegen die Sachentscheidung gerichtete Bescheidbeschwerde mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Mit dem gegenständlichen Erkenntnis werden die Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 aufgehoben. Demnach sind die noch offenen Beschwerdeverfahren spruchgemäß mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

3.3. Zu Spruchpunkt II und V. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Auslegung des § 6 Abs. 1 Z 25 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 bei der Personalgestaltung durch ein von einer gemeinnützigen Gesellschaft betriebenes öffentliches Krankenhaus an eine gewerbliche medizinische Einrichtung fehlt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt damit vor und war die daher ordentliche Revision gegen dieses Erkenntnis spruchgemäß zuzulassen.

Die Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gegen die Sachbescheide Umsatzsteuer der Jahre 2005 bis 2007 mit Beschluss ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut der genannten gesetzlichen Bestimmungen des § 261 Abs. 2 BAO. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt diesbezüglich nicht vor (vgl. VwGH 6. April 2016, Ro 2016/16/0006).

Linz, am 18. November 2022