IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *Ri* in der Beschwerdesache *Bf1*, *Bf1-Adr* Steuernummer *BF1StNr1*, vertreten durch die RTG Dr. Rümmele Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH & CoKG, über die Beschwerden vom 31. Oktober 2019 und vom 15. November 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 27. Juni 2019, vom 9. September 2019 und vom 12. November 2019 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2014 bis 2018 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerdevorentscheidung vom 1. April 2022 betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

II. Den Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2017 und 2018 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 1. April 2022 betreffend die Umsatzsteuer 2017 und 2018 abgeändert.

Für die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 1. April 2022 betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2017 und 2018 verwiesen.

III. a. Gegen das Erkenntnis betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.
III. b. Gegen das Erkenntnis betreffend die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2017 und 2018 ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Im Bericht vom 24.6.2019 über das Ergebnis einer abgabenrechtlichen Prüfung bei der Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.), die u.a. die Umsatzsteuer der Jahre 2014 bis 2018 zum Gegenstand hatte, traf das Finanzamt für Großbetriebe unter Tz. 4 „*KPZ* *X*“ zusammengefasst folgende Feststellung:

2. Die Bf. habe 2012 mit umliegenden Gemeinden Kooperationsvereinbarungen abgeschlossen, mit denen die Gemeinden bestimmte, in den Vereinbarungen näher bezeichnete, Aufgaben aus dem Bereich der Personalverwaltung wie v.a. die Personalverrechnung, auf die Bf. übertragen hätten. Dienstrechtliche Angelegenheiten und Stellenausschreibungen seien nicht Teil der Vereinbarungen gewesen und bei den Gemeinden verblieben. Die übertragenen und nunmehr von der Bf. wahrgenommenen Aufgaben seien unter dem Namen „*KPZ* *X*“ zusammengefasst und von der Personalabteilung der Bf. durchgeführt worden. Derzeit gebe es Kooperationen mit 20 Gemeinden, die in Zukunft auf mehr als 50 Gemeinden ausgedehnt werden sollen.

3. Mit den Kooperationspartnern werde keine Verwaltungsgemeinschaft gegründet, vielmehr werde mit jeder Gemeinde eine eigene Kooperationsvereinbarung abgeschlossen. Diese beinhalte eine Leistungsbeschreibung, den Ausschluss von Haftungen und die Festsetzung einer pauschalen Aufwandsentschädigung für den der Bf. entstehenden Mehraufwand. Die Aufwandsentschädigungen würden in einem eigenen Verrechnungskreis erfasst, die darüber ausgestellten Rechnungen ergingen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung der Bf. Eine Umsatzsteuer werde nicht verrechnet.

4. Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich beim „*KPZ* *X*" um einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 UStG 1994 und damit um eine unternehmerische Tätigkeit, die der Umsatzsteuerpflicht unterliege. Die von der Bf. im Rahmen dieses Betriebes erbrachten Leistungen ragten aus der übrigen Stadtverwaltung heraus, seien von wirtschaftlichem Gewicht, der Personalabteilung zugeordnet und wertmäßig bestimmbar. Die Verrechnung erfolge einheitlich und kontinuierlich in einem eigenen Verrechnungskreis der Haushaltsgebarung. Die Leistungen würden auf einem bestehenden Konkurrenzmarkt aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen erbracht. Die Umsatzbesteuerung vermeide damit Wettbewerbsverzerrungen, gleichartige Leistungen der Wirtschaftsteilnehmer würden gleich besteuert.

5. Die Entgelte für die im Rahmen des *KPZ* erbrachten Leistungen, das seien 30.842,64 Euro im Jahr 2014, 32.695,50 Euro im Jahr 2015, 48.285,58 Euro im Jahr 2016, 51.130,54 Euro im Jahr 2017 und 57.822,40 Euro im Jahr 2018 gewesen, unterlägen daher der

Umsatzsteuerpflicht zum Normalsteuersatz. Die Umsatzsteuer werde aus den in Rechnung gestellten Entgelten herausgerechnet, was zu folgenden Umsatzsteuern führe:
2014: 5.140,44 Euro, 2015: 5.449,25 Euro, 2016: 8.047,60 Euro, 2017: 8.521,76 Euro und 2018: 9.637,06 Euro.

6. Ein weiterer Prüfungspunkt betraf die Verabreichung von Getränken an Bedienstete des von der Bf. betriebenen Krankenhauses und der beiden Pflegeheime (Tz. 12 des Prüfberichts). Mit den Pflegeheimen habe die Bf. zur Umsatzsteuer optiert. Im zweiten Stock des Krankenhauses befinde sich eine räumlich abgetrennte Kantine, die von Mitarbeitern, städtischen Bediensteten, Rot-Kreuz-Sanitätern und anderen externen Personen benützt werden könne. Die Erlöse aus der Verabreichung von Verpflegung und Getränken in der Kantine seien von wirtschaftlichem Gewicht, nachhaltig und würden in einem eigenen Rechnungskreis (*„Verpflegung 10%“*, *„Getränke 10%“*) der Buchhaltung des Krankenhauses erfasst. Die Getränkeumsätze beliefen sich in den Jahren 2014 bis 2018 auf 26.139,73 Euro im Jahr 2014, 26.210,11 im Jahr 2015, 24.321,65 Euro im Jahr 2016, 25.315,40 Euro im Jahr 2017 und 23.936,02 Euro im Jahr 2018. Eine eigene Satzung zur Gemeinnützigkeit der Mitarbeiterkantine gebe es nicht. Nach den Bestimmungen des § 5 Spitalsgesetz gelte ein Krankenhaus als gemeinnützig, wenn eine ärztliche Behandlung und Pflege erfolge. Die Getränkeabgabe an das Personal sei im Spitalsgesetz nicht geregelt. Die Benützung der Kantine erfolge hauptsächlich durch städtische Bedienstete des Krankenhauses. Externe Personen könnten die Kantine nur dann benützen, wenn sie grundsätzlich Arbeiten im Krankenhaus erbrächten. Die Bezahlung erfolge durch aufladbare Chipkarten, die zuvor an einem gesonderten Automaten mit Geld aufgeladen würden. Die Entgelte für Getränke würden bei Abholung an der Registrierkasse von der Chipkarte abgebucht. Es gebe keine Verpflichtung und Regelung zur Benützung der Kantine. Rund um das Krankenhaus seien unzählige gastronomische Betriebe angesiedelt, die im Wettbewerb mit der Mitarbeiterkantine stünden. Die Bf. habe für die Umsätze aus der Getränkeverabreichung den begünstigten Steuersatz von 10% in Anspruch genommen. Die Anwendung des begünstigten Steuersatzes für Getränke an Mitarbeiter würde aber zu einem ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil führen. Nach aktueller Rechtsprechung zählten zu den unter § 6 Abs. 1 Z 18 und Z 25 UStG 1994 fallenden Umsätze der Krankenanstalten nur solche Leistungen, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung zusammenhingen. Die Umsätze dürften im Wesentlichen nicht dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stünden. Einnahmenerzielung genüge, auch Verluste könnten damit erwirtschaftet werden. Die Mitarbeiterkantine sei ein Betrieb gewerblicher Art, die Getränkeumsätze seien daher dem Normalsteuersatz von 20% zu unterziehen.

7. Das Finanzamt für Großbetriebe setzte diese Feststellungen in den in wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen und nunmehr **angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden** vom 27.6.2019 betreffend die Jahre 2014 bis 2016 sowie in Umsatzsteuerbescheiden 2017 und 2018 vom 9.9.2024 und vom 12.11.2024 um.

8. Gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2014 bis 2016 sowie Umsatzsteuer 2014 bis 2018 erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung **Beschwerden**.

9. Gegen die Feststellungen betreffend den anzuwendenden Umsatzsteuersatz aus der Verpflegung von Mitarbeitern des Krankenhauses *X* brachte sie vor, im zweiten Stock des Krankenhauses der Stadt *X* befinde sich eine hausintern als „Speisesaal" bezeichnete Einrichtung, in der sich das medizinische Krankenhauspersonal untertags verpflegen könne, ohne die verpachtete Gastronomie im Erdgeschoss aufsuchen oder das Haus verlassen zu müssen. Die dort angebotenen Speisen stammten aus der Krankenhausküche, weshalb der Speisesaal über kein davon abweichendes oder darüber hinaus gehendes Angebot verfüge. Eine Kücheninfrastruktur existiere nicht, lediglich Vorrichtungen zum Warmhalten der fertig zubereitet angelieferten Speisen seien vorhanden. In den Speisesaal integriert sei ein Sitzungs- und Besprechungszimmer, das für Mitarbeiterbesprechungen verwendet werde. Die Nutzung des Speisesaals, für die man eine Berechtigungskarte benötige, sei neben Krankenhausmitarbeitern nur jenen im Rathaus tätigen städtischen Bediensteten gestattet, die außerhalb *X* wohnten. Da hiervon nur geringfügigster Gebrauch gemacht werde, werde die Einrichtung realiter fast ausschließlich von den Krankenhausmitarbeitern genutzt. Für eine alternative Verpflegung außer Haus müsste sich das Krankenhauspersonal zum größten Teil umziehen, weil das Krankenhaus aufgrund von Hygienevorschriften in Dienstkleidung nicht verlassen werden dürfe. Zu Patientenbesuchen in das Krankenhaus kommende Personen hätten ebenso wenig Zutritt wie eine gänzlich fremde Laufkundschaft. Darüber hinaus würden im Speisesaal nur noch Rot-Kreuz-Sanitäter (Fahrer und Mitfahrer) verpflegt, wofür gegenüber dem Roten Kreuz monatlich abgerechnet werde. Der hierauf entfallende Anteil liege im Durchschnitt bei unter 2 % der gesamten Speisesaaleinnahmen. Die von den Speisesaalbesuchern zu leistenden Entgelte lägen auf dem Niveau der - mittels Verordnung der Landesregierung vorgegebenen - Preise, welche die Begleitpersonen von Patienten zu leisten hätten.

10. Der Speisesaal könne nicht als abgrenzbarer Betrieb aus dem Krankenanstaltsbetrieb der Stadt *X* herausgelöst und als eigenständiges Steuersubjekt beurteilt werden. Dazu sei insbesondere auf die Verwaltungsmeinung in Rz 928 UStR zu verweisen. Diese zähle die Mitarbeiterverpflegung durch Krankenanstalten zu jenen Leistungen, die unmittelbar mit der begünstigten Tätigkeit der nach § 46 BAO als unentbehrlicher Hilfsbetrieb zu behandelnden Krankenanstalt zusammenhingen. Infolge der Zugehörigkeit zu diesem unentbehrlichen Hilfsbetrieb umfasse die Steuersatzermäßigung des § 10 Abs. 2 Z 4 UStG sohin auch die gesamte Mitarbeiterverpflegung im Speisesaal.

11. Gegen die Feststellungen betreffend das *KPZ* *X* brachte sie zusammengefasst vor: Wie in anderen österreichischen Bundesländern sei auch in Vorarlberg eine landesgesetzliche Grundlage geschaffen worden, um interkommunale Kooperationen zu erleichtern und damit

Verwaltungsvereinfachungen mit entsprechenden Kostenreduktionen in den öffentlichen Haushalten zu bewirken. Mit Beginn des Jahres 2012 sei das *KPZ* *X* als Zusammenschluss der Bf. u.a. mit 13 Gemeinden begründet worden. Der Kooperation hätten sich in der Folge weitere Gemeinden sowie einige wenige sonstige Rechtsträger, zumeist ausgelagerte Einrichtungen von Körperschaften öffentlichen Rechts, angeschlossen.

12. Die von der Betriebsprüfung vertretene Auffassung, die vom *KPZ* für diese Kooperationspartner erbrachte Übernahme von Verwaltungsaufgaben im Bereich der Personalverwaltung und Gehaltsverrechnung stelle einen Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 1 KStG dar und unterliege daher gem. § 2 Abs. 3 UStG der Umsatzsteuer, sei schon deshalb verfehlt, weil ein Zusammenschluss von Gemeinden zur gemeinsamen Abwicklung von Verwaltungsgeschäften nach verbreiteter Rechtsmeinung (mit Hinweis auf Rz 43 KStR sowie auf *Achatz/Mang/Lindinger*, aaO, Rz 871) kein Betrieb gewerblicher Art sei. Auch im Falle der Zahlung eines, im gegenständlichen Fall pauschaliert festgesetzten, Kostenersatzes komme es daher nicht zu einem Leistungsaustausch. Der Einsatz der für die Aufgabenübernahme tätigen Dienstnehmer sei nicht der Bf. zuzurechnen. Zwar seien die Dienstnehmer formal bei der Bf. angestellt, die von diesen erbrachten Dienstleistungen würden aber im Ausmaß ihrer tatsächlichen Verwendung anteilig von den beteiligten Gemeinden bezogen, weshalb für die Begründung eines Leistungsaustausches kein Raum bleibe (Hinweis auf Achatz/Mang/Lindinger, aaO). Es liege somit eine nicht steuerbare Leistungsvereinigung und kein Leistungsaustausch vor.

13. Die interpretative Reduzierung des für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art zwingenden Erfordernisses einer selbständigen Einrichtung iSd § 2 Abs. 1 KStG auf eine bloße Leistungserbringung sei dem Körperschaftsteuerrecht nicht zu entnehmen. Das von der Großbetriebsprüfung zitierte Erkenntnis des VwGH vom 25.11.2010, 2007/15/0101, sei zum Fall einer Ausgliederung mit äußerst umfassender, langfristiger Personalgestellung von fast 100 Dienstnehmern ergangen und keinesfalls mit dem gegenständlichen Fall vergleichbar. Dieses Erkenntnis lasse vielmehr erkennen, dass zur reinen Leistungserbringung weitere qualifizierte Kriterien wie ein entsprechend großer Umfang, eine haushaltsmäßig klare Abgrenzbarkeit, ein funktionaler Geschäftskreis im Hinblick auf ein Ausbildungserfordernis, das von jenem in der hoheitlichen Leistungserbringung differiere bzw. darüber hinausgehe, eine besondere Leitung und eine organisatorische Eigenständigkeit hinzutreten müssten, um von einer abgrenzbaren Einrichtung nach Art eines Betriebes ausgehen zu können (mit Hinweis auf *Achatz*, Gemeindekooperationen aus umsatzsteuerlicher Sicht, RFG 2014, 25 ff [27]). Diese Kriterien seien im vorliegenden Fall keinesfalls erfüllt. Die Aufgabenerfüllung im Rahmen des *KPZ* sei weder der Art nach noch in zeitlicher Hinsicht von den übrigen Aufgaben, die die städtischen Bediensteten im Bereich der Personalarbeit leisteten, zu trennen, sodass in personeller Hinsicht eine Abgrenzung nicht möglich sei. Ebenso erfordere die interkommunal vorgenommene Aufgabenübernahme keine divergierenden Ausbildungsanforderungen oder gesonderten sachlich-infrastrukturellen Einrichtungen. Auch eine eigene organisatorische

Einheit oder Leitung sei nicht gegeben. Der im Prüfbericht behauptete eigene Rechnungskreis erschöpfe sich in der Verbuchung der Einnahmen aus den Kostenersätzen auf einem eigenen Konto, eine für einen geschlossenen Abrechnungskreis schon definitorisch erforderliche Miterfassung der korrespondierenden anteiligen Personalaufwendungen im selben Abschnitt des Rechnungsabschlusses finde nicht statt.

14. Auch das Unionsrecht, insbesondere Art 13 iVm Art 9 der MwSt-RL, führe zu keinem anderen Ergebnis. Da § 2 Abs. 3 UStG nach seinem klaren Wortlaut den nationalen umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff iZm Körperschaften öffentlichen Rechts zwingend auf ertragsteuerliche Betriebe gewerblicher Art einschränke, bestehe für eine unionsrechtskonforme Auslegung der Kriterien für einen Betrieb gewerblicher Art kein Raum (mit Hinweis auf Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, 189 ff [190 f]). Betätigungen von Körperschaften öffentlichen Rechts, die die umsatzsteuerrechtlichen Anforderungen der unternehmerischen Tätigkeit gem. § 2 Abs. 1 UStG erfüllen mögen, schieden sohin aus der Unternehmersphäre aus, wenn sie nicht zugleich ein Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 KStG seien. Einer nach Wortlaut und Sinn eindeutigen nationalen Regelung könne nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (Hinweis auf VwGH 23.10.1995, 95/10/0108; 27.06.2002, 99/10/0159), der sich diesbezüglich auf den EuGH stütze (Hinweis vor allem auf EuGH 10.04.1984,14/83, von Colson und Kamann), nicht im Wege der richtlinienkonformen Interpretation ein entgegengesetzter Sinn verliehen werden. Eine Verdrängung des nationalen Rechts sei diesfalls nur bei ausdrücklicher direkter Berufung des Steuerpflichtigen auf das Richtlinienrecht der EU möglich.

15. Ihrer Art nach handle es sich bei der vom *KPZ* für andere Körperschaften öffentlichen Rechts übernommenen Verwaltung auch dann nicht um eine Tätigkeit mit wirtschaftlichem Charakter iSd Art 9 MwSt-RL, wenn hierfür Kostenersätze geleistet würden. Da die Leistungen eng mit den hoheitlichen Agenden der Gemeinden verbunden seien, sei der Unternehmerbegriff iSd von der MwSt-RL intendierten Typusbegriffs nicht erfüllt. Das *KPZ* entwickle infolge des Tätigwerdens ausschließlich im Rahmen der Kooperation mit Kommunen und ihnen nahestehenden (ausgegliederten) Rechtsträgern sowie der auf die Assistenz im Hoheitsbereich eingeschränkten Aufgaben keine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Motiv und wirtschaftlicher Gehalt der Aktivität des *KPZ* sei einzig die Leistung eines Beitrags zur gesetzlich gebotenen effizienten Erfüllung des verfassungsrechtlich vorgegebenen öffentlichen Auftrags der Kommunen. Nicht zuletzt liege dieses Ziel auch den europarechtlichen Vorgaben, etwa der Verordnung (EG) Nr 1082/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 05.07.2006 über den Europäischen Verbund für territoriale Zusammenarbeit (EVTZ), zugrunde, welche im Hinblick auf den Europäischen Fiskalpakt (Vertrag von Maastricht) Einsparungspotenziale für die öffentliche Verwaltung zu realisieren trachten.

16. Zur angeblichen schädlichen Konkurrenzierung privater Wirtschaftseinheiten sei zu sagen, dass die im Prüfbericht angeführten Beispiele von für den öffentlichen Bereich tätigen Personalverrechnungsunternehmen allesamt im Osten Österreichs aktiv seien und für den lokalen Einzugsbereich des *KPZ* keinerlei Rolle spielten. Weiters handle es sich bei solchen Einrichtungen idR um Unternehmen, die unter Beteiligung und Mitwirkung der dortigen Gebietskörperschaften (Bundesländer, Gemeinden, Gemeindeverbände) gegründet und tätig geworden seien. Faktisch seien die genannten Gesellschaften daher ausgegliederten Rechtsträgern der beteiligten Körperschaften öffentlichen Rechts gleichzuhalten, die einen über ihren regionalen Wirkungskreis hinausgehenden Markteinfluss weder suchten noch zu erreichen im Stande seien. Für die Situation in Vorarlberg könne nach Auskunft des Präsidenten der Landesstelle der Kammer für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer festgehalten werden, dass ein Markt für Leistungen der Personalverrechnung von Gebietskörperschaften aus Sicht der steuerberatenden Berufe de facto weder existiere noch als potenzieller Markt realistisch oder attraktiv sei. Eine effiziente Bearbeitung derartiger Aufträge wäre infolge der vom Normaltypus der Personalverrechnung kommerzieller Betriebe stark abweichenden wirtschaftlichen, organisatorischen und rechtlichen Gegebenheiten bei der öffentlichen Hand nur ausnahmsweise als rentables Geschäftsfeld der Steuerberater vorstellbar, etwa wenn es einer Steuerberaterkanzlei gelänge, einen ehemals bei einer Gemeinde in der Personalverwaltung tätigen Mitarbeiter in ihre Belegschaft zu übernehmen. Auch in diesem unwahrscheinlichen Fall könnte die betreffende Kanzlei aber wohl nur Teile der derzeit vom *KPZ* übernommenen Aufgaben abdecken. Die über die reine Personalabrechnung hinausgehende Tätigkeiten des *KPZ* wie etwa die Beratung der Kommunen in Sachen des Gemeindedienstrechts oder die Abfassung von Dienstverträgen erforderten Kenntnisse z.B. des Arbeits- und Verwaltungsrechts, die in die Ausbildungs- und Prüfungsverfahren für Wirtschaftstreuhänder keinen Eingang gefunden hätten. Auch sei fraglich, ob Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zur Erbringung derartiger Leistungen berufsrechtlich überhaupt befügt wären. Selbst die bloße Abrechnung der Löhne und Gehälter öffentlich Bediensteter stelle Wirtschaftstreuhänder wegen der gebotenen dienstrechtskonformen Abwicklung vor Anforderungen, die einen Markteintritt erschweren und damit dessen Attraktivität erheblich schmälern würden. Es bestehe deshalb weder ein Markt noch werde ein solcher überhaupt als potenziell interessant wahrgenommen.

17. Dass im Beschwerdefall die Steuerfreiheit auch aus unionsrechtlicher Sicht geboten sei, ergebe sich auch aus der Regelung in Art 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL 2006. Diese Richtlinienbestimmung befreie Dienstleistungen, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, welche eine Tätigkeit ausübten, die von der Steuer befreit sei oder für die sie nicht Steuerpflichtige seien, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbrächten, soweit als Entgelt lediglich Kostenersatz gefordert werde. Die Richtlinienbestimmung sei durch § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 innerstaatlich umgesetzt worden und erweitere einerseits die Befreiung auf sonstige Leistungen, die zwischen den

Unternehmern in diesem Zusammenschluss erbracht würden und nenne weiters explizit die Personalgestellung dieser Unternehmer für die Ausführung der vom Zusammenschluss erbrachten Leistungen. Die andererseits in der nationalen Bestimmung ausdrücklich vorgenommene Einschränkung der Befreiung auf Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze widerspreche nach neuerer EuGH-Rechtsprechung dem Unionsrecht und verliere daher durch direkte Berufung des Steuerpflichtigen auf die Richtlinienregelung ihre Geltung. Der EuGH habe nämlich festgestellt, dass die Steuerbefreiung gerade nicht auf die genannten kommerziellen Tätigkeiten des Bank- oder Versicherungswesens anzuwenden sei, sondern ausschließlich auf Kooperationen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausübten (Hinweis auf EuGH 21.09.2017, C-326/15, DNB Banka, und 21.09.2017, C-605/15, Aviva). Der Normzweck bestehe laut EuGH darin zu vermeiden, dass jemand, der bestimmte steuerfreie Dienstleistungen anbiete, Mehrwertsteuer entrichten müsse, wenn er mit anderen Berufsausübenden im Rahmen einer gemeinsamen Struktur zusammenarbeite, welche Tätigkeiten übernehme, die zur Erbringung der steuerfreien Leistungen erforderlich seien (Hinweis EuGH 11.12.2008, C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan). Sinngemäß wolle der VwGH die steuerliche Gleichbehandlung der Leistungen zwischen Kooperationspartnern mit jenen Leistungen erreichen, die die einzelnen Mitglieder jeweils hausintern (und damit zu von der Umsatzsteuer unbelasteten Personalkosten) erbrächten (Hinweis auf VwGH 28.03.2012, 2008/13/0172). Derselbe Normzweck liege laut Ausführungen in den erläuternden Bemerkungen des Gesetzgebers bereits einer vergleichbaren Regelung im UStG 1972 zugrunde. Zu den begünstigten Leistungen zählten insbesondere auch solche der Verwaltung, Lohnverrechnung, Bilanzierung oder Kostenrechnung. Die in Art 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL 2006 vorgesehene Voraussetzung, dass die Befreiung zu keiner Wettbewerbsverzerrung führen dürfe, sei nach der EuGH-Judikatur so zu verstehen, dass nicht ausschließlich die Steuerbefreiung dafür ausschlaggebend sein dürfe, ob ein Zusammenschluss seine Mitglieder behalten könne oder nicht (Hinweis auf EuGH 20.11.2003, C-8/01, Taksatorringen). In Anbetracht der im gegenständlichen Fall aktiv von den Zusammenschlussgemeinden aus dem Motiv der Partizipation an der Kompetenz größerer Städte im Bereich der Personalverwaltung und -verrechnung gesuchten Mitgliedschaft in der Kooperation könne ein bloß steuerlich bedingtes Handeln ausgeschlossen werden. Im Ergebnis sei die Tätigkeit eines Zusammenschlusses wie des *KPZ* bzw. zwischen Mitgliedern eines solchen Zusammenschlusses daher zwingend gem. § 6 Abs. 1 Z 28 UStG zu befreien.

18. Das Finanzamt für Großbetriebe gab der Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2018 teilweise statt. Im Beschwerdepunkt der Anwendung des Steuersatzes auf die Verabreichung von Getränken an Mitarbeiter des Krankenhauses *X* leistete es dem Beschwerdebegehren Folge, im Beschwerdepunkt *KPZ* *X* hingegen wies es die Beschwerde im Wesentlichen aus den Gründen, die bereits im Prüfbericht für das Bestehen einer Steuerpflicht ins Treffen geführt worden waren, ab.

19. Zur in der Beschwerde beantragten Steuerfreiheit des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 iZm Art. 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL führte es aus, es läge kein Zusammenschluss im Sinne dieser Bestimmungen vor, weil es sich bei der Bf. als *KPZ* und den teilnehmenden Gemeinden um unterschiedliche Rechtssubjekte handle. Die Zusammenarbeit erfolge auf privatrechtlichen Vereinbarungen und die Mitgliedsgemeinden erbrächte hoheitliche und unternehmerische Tätigkeiten. Die Einnahmen von Gemeinden aus deren Tätigkeiten seien zum Teil steuerfrei und zum Teil steuerpflichtig. Zudem würden die Leistungen der Bf. nicht nur an die Mitgliedsgemeinden, sondern auch an die den Gemeinden nahestehenden umsatzsteuerpflichtigen Betriebe erbracht, die im Wettbewerb zu anderen abgabepflichtigen Betrieben stünden. So würden von den Gemeinden etwa Vermietungen und Senioren- und Kinderbetreuungen durchgeführt, ferner würden Gasthäuser verpachtet, Elektrizitätswerke betrieben, Zeitschriften herausgegeben, Gartengestaltungen erbracht, Heizkraftwerke betrieben, unternehmerische Beteiligungen eingegangen, etc. Für die unternehmerischen Tätigkeiten würden von den Gemeinden anhand eines Aufteilungsschlüssel anteilige Vorsteuern aus allgemeinen Vorleistungen geltend gemacht. Zudem sei die Zusammenschlussregelung gemäß Art. 132 MwSt-RL sei als Ausnahmebestimmung zur Steuerpflicht eng auszulegen. Die Bf. als Leistungserbringerin für die Mitgliedsgemeinden erfülle daher nicht die Voraussetzungen des Art. 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL.

20. Über die Beschwerde gegen die Verfügung der Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2014 bis 2016 wurde in der Beschwerdevorentscheidung nicht abgesprochen.

21. Mit Schriftsatz vom 13.5.2022 stellte die Bf. den **Antrag auf Vorlage der Beschwerden** gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2018 sowie gegen die „Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der ao Umsatzsteuerverfahren“ zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

22. Am 20.7.2022 legte das Finanzamt für Großbetriebe die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2018 samt den bezughabenden Akten dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte im Vorlagebericht, die Beschwerden im Beschwerdepunkt *KPZ* *X* abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

KPZ *X*

1. Seit 1.1.2012 übernimmt die Bf. im Rahmen eines sog. *KPZ* für verschiedene Gemeinden – im Zeitpunkt der Abfassung des Prüfberichts waren es zwanzig - sowie einige weitere, vornehmlich in Körperschaften des privaten Rechts ausgelagerte Betriebe der Bf. wie z.B. die *Y* GmbH (nunmehr *Y* AG) oder die *Z* GmbH (in der Folge ist in diesem Zusammenhang nur mehr von „Gemeinden“ die Rede, die anderen Kooperationspartner sind mitgemeint), Aufgaben der Personalverwaltung und -verrechnung. Die Übertragung dieser Aufgaben auf die Bf. erfolgt mittels mit den jeweiligen Gemeinden und anderen Organisationen getroffenen Kooperationsvereinbarungen, die eine genaue Leistungsbeschreibung, den Ausschluss der Haftung und die Festsetzung einer Aufwandsentschädigung beinhalten.

2. Die übernommenen Aufgaben reichen von der Einstellung des Personals bis zu dessen Ausscheiden aus dem Gemeindedienst. Im Wesentlichen umfasst sie folgende Tätigkeiten:

- Beratung bei der Stellenausschreibung
- Erstellung des Dienstvertrages
- Juristische und fachliche Unterstützung in besonderen personalrechtlichen Fragen wie Mutterschaft, Teilkarenz, Pflegeurlaub, Dienstfreistellung, Kündigungen und Entlassungen etc.
- Beratungen in Fragen der Leitung des Gemeindeamtes
- Zurverfügungstellung von Mustervorlagen für Dienstverträge

3. Ein besonders wichtiger Teil der Kompetenzübernahme besteht in der Gehaltsverrechnung. Diese umfasst insbesondere folgende Tätigkeiten:

- Anlagen der Bediensteten in Lohnprogrammen
- An- und Abmeldungen bei der Sozialversicherung
- Abrechnungen der laufenden Bezüge und der Sonderzahlungen
- Auswertungen der Sozialversicherungsabgaben samt Übersendung der Beitragsnachweise
- Auswertungen der Lohnabgaben und der Kommunalsteuer
- Quartalsabrechnungen der Personalkostenbeiträge
- Krankenentgelts- und Wochengeldbestätigungen
- Erstellung der Lohnzettel bei Beendigung von Dienstverhältnissen
- Führung der Krankenstandsdatei

4. Nicht übernommen werden die Personalentscheidungen, die dienstrechtlichen Verfügungen und das gesamte Personalmanagement. Diese Angelegenheiten verbleiben bei den Gemeinden.

5. Die vom *KPZ* *X* an die Gemeinden erbrachten Leistungen werden tatsächlich von Bediensteten der Personalabteilung der Bf. erbracht, die daneben Arbeiten für die Bf. erbracht.

Aufgrund des zeitlichen Ineinanderfließens dieser Tätigkeiten werden keine gesonderten Aufzeichnungen über die für andere Gemeinden erbrachten Dienstleistungen geführt.

6. Den für die Kooperationsleistungen entstehenden Personalwand kalkulierte die Bf. für das Jahr 2014 mit 102% eines Vollarbeitszeitäquivalents, wovon ca. 10% auf einen Bediensteten mit Expertenfunktion (Jurist), 30% auf die Personalverwaltung und 60% auf die Gehaltsverrechnung entfielen. Zusammen mit einem pauschal kalkulierten Sachaufwand (Telefon- und Bürokosten) belief sich der Personal- und Sachaufwand auf ca. 87.000 Euro im Jahr.

7. Die Deckung dieser Aufwendungen erfolgte zum Teil durch Förderungen des Landes Vorarlberg und zum Teil durch die den Gemeinden und anderen Einrichtungen pauschal verrechneten Kostenbeiträgen je abgerechneter Dienstnehmerin und Dienstnehmer und Monat. Im Jahr 2014 betrug das Pauschale 10,48 Euro, von 2015 bis 2018 13 Euro und 2019 15 Euro je Abrechnung und Monat. 2020 wurde dieser Satz auf 17 Euro erhöht und mit der Teuerungsabgeltung für Gemeindebedienstete abgegolten.

8. Über diese weiterverrechneten Kosten stellt die Bf. am Ende eines Jahres Rechnungen über die „Kostenrefundierung – Personalverwaltung und Gehaltsverrechnung“ aus, mit denen die Bf. die Kostenbeiträge für ihre erbrachten Leistungen „im Rahmen des *KPZ* für Personalverwaltung und Gehaltsverrechnung“ nach der Anzahl der Abrechnungen und dem anzuwendenden Pauschalsatz auf einen Jahresbeitrag aufsummiert. Die in Rechnung gestellten Beträge werden auf ein Konto der Bf. zu überwiesen. Die gesamten Kostenersätze durch die Gemeinden betrugen im Jahr 2014 30.842,64 Euro, im Jahr 2015 32.695,50 Euro, im Jahr 2016 48.285,58 Euro, im Jahr 2017 51.130,54 Euro und im Jahr 2018 57.822,40 Euro.

9. In der stadtinternen Buchhaltung werden die Kostenbeiträge auf dem Konto 2/2010+8270 „Gemeindeamt Personalkostenersätze“ in der Textzeile „Kostenrefundierung“ erfasst.

Getränke Mitarbeiter

10. Die Bf. betreibt ein öffentliches Krankenhaus und zwei Pflegeheime. Im zweiten Stock des Krankenhauses befindet sich ein Speiseaal, der in erster Linie von den Krankenhausmitarbeiten, in untergeordnetem Ausmaße auch von den im städtischen Rathaus tätigen Beschäftigten der Bf. genutzt wird. In den Speisesaal integriert ist ein Sitzungs- und Besprechungszimmer. Eine Kücheninfrastruktur gibt es nicht.

11. Im Speisesaal werden Speisen und Getränke verabreicht. Die Speisen stammen sämtlich aus der Krankenhausküche und entsprechen dem Speiseangebot für die Patienten und deren Begleitpersonal. Die Bezahlung erfolgt durch eine Chipkarte.

2. Beweiswürdigung

1. Für die Feststellungen unter 1.- 8. folgt das Bundesfinanzgericht den Feststellungen des Prüfers im Prüfbericht und der Anfragebeantwortung der Bf. vom 7.1.2019, der mit Schreiben vom 1.10.2018 von der Bf. einer Gemeinde angebotenen Vereinbarung als Muster einer Kooperationsvereinbarung, dem Schreiben der Bf. vom 19.1.2015 an das Amt der Vorarlberger Landesregierung, den Kontenblättern zum Konto 2/0100+8270 sowie den Rechnungen an einzelne Gemeinden über die Kostenrefundierung 2014.

2. Für die Feststellungen unter 9. und 10. folgt es den Sachverhaltsfeststellungen des Prüfers im Prüfbericht und der steuerlichen Vertretung der Bf. in der Beschwerde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung)

1. Das Finanzamt hat aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung mit Bescheiden vom 27.6.2022 die Umsatzsteuerverfahren 2014 bis 2016 wieder aufgenommen und gleichzeitig neue Sachbescheide (Umsatzsteuerbescheide) für die Jahre 2014 bis 2016 erlassen.

2. Die am 30.10.2019 erhobene Beschwerde richtete sich ausdrücklich auch gegen die „Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich der Umsatzsteuerverfahren 2014 bis 2016."

3. Die Beschwerdevorentscheidung vom 1.4.2022 sprach aber nur über die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2018 ab, die Beschwerde gegen die Verfügung der Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2014 bis 2016 indes blieb bis dato unerledigt.

4. Der Vorlageantrag vom 13.5.2022 richtete sich wiederum ausdrücklich auch gegen die Verfügung der Wiederaufnahme.

5. Der Wiederaufnahmebescheid und der neue Sachbescheid sind zwei Bescheide, die je für sich einer Bescheidbeschwerde zugänglich sind. Auch hinsichtlich ihrer Behebbarkeit (z.B. gemäß § 299) sind sie getrennt zu beurteilen (vgl. *Ritz/Koran*, BAO[8] § 307 BAO Tz 7 mit der dort zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des Bundesfinanzgerichtes).

6. Sind beide Bescheide mit Bescheidbeschwerde angefochten, so ist zunächst über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden. Es widerspricht dem Gesetz, eine Beschwerde gegen die Wiederaufnahme unerledigt zu lassen und vorerst über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid abzusprechen. Eine derartige Vorgangsweise belastet die Entscheidung über die Beschwerde gegen den neuen Sachbescheid mit inhaltlicher

Rechtswidrigkeit (vgl. *Ritz/Koran*, BAO[8] § 307 BAO Tz 7; VwGH 8.11.1988, 88/14/0135; VwGH 17.5.2023, Ra 2022/13/0120; BFG 1.8.2024, RV/5100008/2021).

7. In dem das Finanzamt mit der Beschwerdevorentscheidung vom 1.4.2022 nur über die Beschwerde gegen die neuen Sachbescheide entschieden, die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme aber unerledigt gelassen hat, hat es die Beschwerdevorentscheidung betreffend die Umsatzsteuer 2014 bis 2016 mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet. Die Beschwerdevorentscheidung war daher insoweit aufzuheben.

8. Mit der Aufhebung der Beschwerdevorentscheidung scheidet der Vorlageantrag betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 aus dem Rechtsbestand, sodass nicht eigens über diesen abgesprochen werden muss.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Abänderung)

a) *KPZ* *X*

1. Strittig ist, ob die pauschalen Kostenersätze der Bf. für die von ihr erbrachten Leistungen im Rahmen des *KPZ* der Umsatzsteuer unterlagen oder nicht. Die Antwort auf diese Frage ist wiederum davon abhängig, ob die Bf. mit dem *KPZ* unternehmerisch tätig war oder nicht.

Nationales Recht

2. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

3. Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betrieb gewerblicher Art im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994 gelten jedoch stets

- Wasserwerke
- Schlachthöfe
- Anstalten zur Müllbeseitigung und
- Zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie
- Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

4. Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und

- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und
- nicht der Land- und Forstwirtschaft (§ 21 EStG 1988) dient.

Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

5. Primäres Ziel der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art ist Gewährleistung von Wettbewerbsneutralität. Der Gedanke der Wettbewerbsneutralität ist daher in Zweifelsfragen teleologische Auslegungsrichtlinie für die in § 2 KStG 1988 verwendeten Begriffe (vgl. Sutter in WU-KStG^3 (2022) § 2 Rz 8).

6. Der Begriff „Einrichtung" ist weit auszulegen und als Organisationseinheit zu verstehen, die mit einem gewissen Sach- und Personaleinsatz eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt. Ein Betrieb gewerblicher Art muss keine Betriebsstätte im Sinne einer festen örtlichen Anlage sein. Ebensowenig ist erforderlich, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt wird; sie kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebes miterledigt werden. Aufgrund der oben erwähnten wettbewerbsschützenden Teleologie der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art werden in der Lehre heute überhaupt eigenständige organisatorische Anforderungen an den Begriff „Einrichtung" abgelehnt. Jede wettbewerbsrelevante Tätigkeit soll bei Erfüllen der übrigen Kriterien als wirtschaftliche Einrichtung der Trägerkörperschaft verstanden werden (vgl. dazu *Sutter* in WU-KStG^3 (2022) § 2 Rz 28).

7. Das Kriterium der wirtschaftlichen Selbständigkeit wird in § 2 KStG 1988 nicht definiert. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind eine besondere Leitung, ein geschlossener Geschäftskreis oder ein ähnliches auf Einheit hindeutendes Merkmal Anhaltspunkte, von denen auf eine wirtschaftliche Selbständigkeit geschlossen werden kann. Völlige Selbständigkeit verlangt dieses Tatbestandsmerkmal aber nicht. Dabei ist auf den Gesetzeszweck der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts Bedacht zu nehmen. Dieser Gesetzeszweck besteht nach einhelliger Auffassung in der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen zu privaten Wirtschaftseinheiten, in dem durch die Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts geführte Betriebe im Sinne einer Wettbewerbsneutralität der Besteuerung eine Gleichbehandlung solcher Betriebe mit privaten Unternehmen bewirkt werden soll (vgl. VwGH 17.10.2001, 99/13/0002; VwGH 25.11.2010, 2007/15/0101).

8. Schon in dem zur Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 6 KStG 1934 ergangenen Erkenntnis vom 18.9.1956, Slg.N.F.Nr. 1481/F hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass es im Falle einer Anforderung einer völligen Selbständigkeit des Betriebs so gut wie keinen Betrieb

gewerblicher Art geben würde, sodass es genügen müsse, wenn Merkmale vorlägen, die darauf hinwiesen, dass es sich bei der geschaffenen Einrichtung um eine wirtschaftliche Einheit von einer gewissen Selbständigkeit handle; auch eine besondere Leitung und eine in sich geschlossene Buchführung müsse es nicht zwingend geben (vgl. dazu VwGH 1.9.2015, 2012/15/0009).

9. Das Tatbestandsmerkmal der nachhaltigen privatwirtschlichen Tätigkeit ist vor allem als negative Abgrenzung zu einer Tätigkeit mit überwiegend öffentlicher Gewalt zu verstehen.

10. § 2 Abs. 2 2. Teilstrich KStG 1988 verlangt ferner, dass die von der Einrichtung ausgeübte privatwirtschaftliche Tätigkeit „von wirtschaftlichem Gewicht“ sein muss. Erklärtes Ziel der Festschreibung dieses Kriteriums im Gesetz war das Ausblenden von Bagatellfällen aus der persönlichen Steuerpflicht (so die ErläutRV 622 BlgNR 17. GP 14).
Unionsrechtlich ist dieses Merkmal nicht vorgesehen. Der Verwaltungsgerichtshof sieht dennoch keine Veranlassung, von der noch aus dem UStG 1972 stammenden Bagatellgrenze in Höhe von 2.900 Euro abzugehen (vgl. VwGH 29.1.2014, 2020/13/0006).

11. Nach § 2 Abs. 1 3. Teilstrich muss eine Einrichtung „zur Einnahmenerzielung dienen“, um ein Betrieb gewerblicher Art zu sein. Die Einnahmenerzielung muss zwar nicht Hauptziel der Einrichtung sein, es muss aber eine „Einnahmenorientierung“ vorliegen (VfGH 15.6.1985, B 474/80, VfSlg 10.454). Fallen Einnahmen nur zufällig und außerplanmäßig an, liegt kein Betrieb gewerblicher Art vor (VwGH 28.11.1980, 1709/77, zu Mahngebühren einer an sich unentgeltlichen Stadtbücherei). Gewinnerzielungsabsicht ist für das Bestehen eines Betriebs gewerblicher Art nicht erforderlich (vgl. Sutter in WU-KStG^3 (2022) § 2 Rz 67).

12. Gemäß § 2 Abs. 5 KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Als Hoheitsbetrieb gelten insbesondere Wasserwerke, wenn sie überwiegend der Trinkwasserversorgung dienen, Forschungsanstalten, Wetterwarten, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen.

13. Von einem Annahmezwang kann gesprochen werden, wenn ein bestimmter Personenkreis auf Grund gesetzlicher oder auf gesetzlicher Ermächtigung beruhender Anordnung gezwungen ist, eine Leistung von einer bestimmten Körperschaft öffentlichen Rechts in der gesetzlich vorgeschriebenen Form in Anspruch zu nehmen.

14. Der Annahmezwang ist zwar ein wichtiges Indiz, letztlich aber weder eine hinreichende noch eine notwendige Bedingung für das Vorliegen öffentlicher Gewalt, weil einerseits eine

wirtschaftliche Tätigkeit auch dann nicht zur Ausübung öffentlicher Gewalt wird, wenn sie auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung mit Monopolstellung verbunden ist, andererseits ein Betrieb einer Körperschaft öffentlichen Rechts auch dann überwiegend öffentlicher Gewalt dienen kann, wenn kein Annahmezwang gegeben ist (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG[6], Rz 182).

15. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes versteht unter einer hoheitlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand eine, durch die die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind (vgl. VwGH 1.9.2015, 2012/15/0009).

Unionsrecht

16. Bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Körperschaften öffentlichen Rechts ist die Richtlinie 2006/112 EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwSt-RL) als unionsrechtliche Grundlage zu beachten.

17. Die MwSt-RL kennt den Unternehmensbegriff nicht, sie verwendet stattdessen den Begriff des Steuerpflichtigen. Als Steuerpflichtiger gilt gemäß Art. 9 Abs. 1 MwSt-RL, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

18. Als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleisters einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen und nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

19. Gemäß Art 13 Abs. 1 MwSt-RL gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze als Steuerpflichtige, sofern die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

20. Gemäß Art 13 Abs. 2 MwSt-RL können die Tätigkeiten von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach den Artikeln 132, 135, 136 und 371, den Artikeln 374 bis 377, dem Artikel 378 Abs. 2, dem Artikel 379 Abs. 2 oder den Artikeln 380 bis 390c von der Mehrwertsteuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

21. Die Unternehmereigenschaft von Körperschaften öffentlichen Rechts richtet sich unionsrechtlich somit primär nach den allgemeinen Regeln des Art 9 MwSt-RL. Entscheidend ist dabei das Kriterium der wirtschaftlichen Tätigkeit, für dessen Vorliegen nach der

Rechtsprechung des EuGH in erster Linie darauf abgestellt wird, ob die erzielten Einnahmen Entgelte für die erbachten Leistungen sind (vgl. EuGH 2.6.2016, C-263/15 „Lajver"; EuGH 12.5.2016, C-520/14 „Borsele"). Nicht relevant ist hingegen, ob die Tätigkeit zu einem Preis unter oder über den Selbstkosten ausgeübt wird, wenn der Betrag im Voraus, zu festgelegten Kriterien, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Leistung stehen, bestimmt wird (vgl. EuGH C-612/21 „Gmina O.").

22. Wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des Art 9 MwSt-RL begründen allerdings dann keine Unternehmereigenschaft, soweit Körperschaften öffentlichen Rechts eine Tätigkeit ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt. Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt sind solche, durch die eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen werden (EuGH 11.7.1985, C-107/84 „Kommission/Bundesrepublik Deutschland") oder die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung ausüben. Zur öffentlichen Gewalt zählen somit Tätigkeiten, die durch das öffentliche Recht geregelt sind und die unter anderen rechtlichen Bedingungen ausgeübt werden als jene, die durch private Wirtschaftsteilnehmer bestehen. Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die öffentliche Einrichtungen unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer. Gegenstand oder Zweck der Tätigkeit sind insoweit unerheblich und die Tatsache, dass die Ausübung der in Rede stehenden Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasst, erlaubt die Feststellung, dass diese Tätigkeit einer öffentlich-rechtlichen Regelung unterliegt (EuGH 29.10.2015, C-174/14 „Saudacor"). Die Unterscheidung zwischen den beiden Arten von Tätigkeiten hat anhand des nationalen Rechts zu erfolgen, wobei es Sache des nationalen Gerichts ist, die Regelung anhand dieser Vorgaben zu beurteilen (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG[6], § 2 Tz 9/2; EuGH C-231/87 „Commune di Campaneto; VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203).

23. Erfolgt die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt, gelten die Körperschaften öffentlichen Rechts gemäß Art 13 Abs 1 Unterabs 2 MwSt-RL dennoch als Steuerpflichtige, wenn die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Zweck dieser Vorschrift ist die Vermeidung einer Ungleichbehandlung von Einrichtungen öffentlichen Rechts und privaten Unternehmern sowie von Einrichtungen öffentlichen Rechts untereinander. Die Vorschrift darf daher nicht eng ausgelegt werden. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist die Frage, ob die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, in Bezug auf die fragliche Tätigkeit zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht. Größere Wettbewerbsverzerrungen liegen bereits dann vor, wenn die Wettbewerbsverzerrungen nicht nur unbedeutend sind, es werden keine außergewöhnlichen oder erheblichen Wettbewerbsverzerrungen vorausgesetzt. Relevant ist nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potentielle Wettbewerb, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wettbewerbsteilnehmer, in den Markt einzusteigen, real und nicht nur hypothetisch ist (EuGH 29.10.2015, C-174/14, „Saudacor"; Ruppe/Achatz, UStG[6], § 2 Tz 9/3).

Verhältnis nationales Recht zum Unionsrecht

24. Das österreichische Umsatzsteuergesetz verwendet bei Körperschaften öffentlichen Rechts eine grundsätzlich andere Rechtstechnik als die MwSt-RL, indem es nicht den nichtunternehmerischen, sondern den unternehmerischen Bereich genau umschreibt und dabei nicht an Tätigkeiten, sondern an den Begriff des Betriebs gewerblicher Art anknüpft und diesen modifiziert.

25. Dabei sind folgende, für das Verhältnis von nationalem Recht zum Unionsrecht allgemein geltende Grundsätze zu beachten:

26. Richtlinien können keine Verpflichtung für die einzelnen Bürger, sondern nur für die Mitgliedstaaten begründen. Der einzelne Bürger kann sich aber in allen Fällen, in denen Bestimmungen einer Richtlinie inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheinen, gegenüber dem Staat auf diese Bestimmungen berufen, wenn dieser die Bestimmungen nicht oder nur unzulänglich in innerstaatliches Recht umsetzt (Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien; z.B. EuGH 1.2.1977, C-51/76 „Nederlande Ondernemingen"; *Ruppe/Achatz*, UStG[6], Einf Tz 25).

27. Soweit Richtlinien eine unmittelbare Wirkung zukommt, sind die Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet, jenen Bestimmungen, die mit dem nationalen Recht nicht in Einklang stehen, unangewendet zu lassen (Anwendungsvorrang des Unionsrechts; z.B. EuGH 9.3.1978, C-106/78 „Simmenthal II"; *Ruppe/Achatz*, UStG[6], Einf Tz 26).

28. Ist im Einzelfall das nationale Recht für den Steuerpflichtigen günstiger als das Richtlinienrecht, ist das nationale Recht anzuwenden (Anwendungsvorrang des nationalen Rechts; Ruppe/Achatz, UStG[6], Einf Tz 26).

29. Die nationalen Gerichte und Verwaltungsbehörden haben bei der Anwendung des nationalen Rechts die Auslegung im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie vorzunehmen (Grundsatz der richtlinienkonformen Auslegung; z.B. EuGH 10.4.1984, C-14/83 „Sabine vs. Colse; Ruppe/Achatz, UStG[6], Einf Tz 27).

Erwägungen

30. Die erste Tatbestandsvoraussetzung für einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG 1988 ist das Vorliegen einer wirtschaftlich selbständigen Einrichtung.

31. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist das *KPZ* eine wirtschaftlich selbständige Einrichtung. Dafür spricht zunächst schon die Tatsache, dass die Bf. mit diesen Leistungen als „*KPZ*" auch nach außen auftritt. So beinhalten etwa die in Rede stehenden Vereinbarungen

mit den Gemeinden den Beitritt zum „*KPZ* für Personalverwaltung und –abrechnung“, werden die an die Gemeinden ausgestellten Kostenrefundierungen für Leistungen im Rahmen des „*KPZ* für Personalverwaltung –und Gehaltsverrechnung“ ausgestellt und ist die Personalabteilung der Bf. laut ihrer Website (*X*) „als *KPZ* in Personalverwaltung und -verrechnung“ auch Ansprechpartner für andere Gemeinden. Die Gemeinden werden dementsprechend auch von einem „Fachpersonal des *KPZ*“ betreut (vgl. Anfragebeantwortung vom 7.1.2019).

32. Ferner spricht für das Vorliegen einer Einrichtung mit wirtschaftlicher Selbständigkeit, dass die vom *KPZ* erbrachten Leistungen auf langfristig abgeschlossenen Verträgen beruhen, die regelmäßig ein bestimmtes Leistungsbündel zum Inhalt haben. Somit ist dieser Tätigkeit auch eine gewisse Beständigkeit eigen, die einen längerfristigen Einsatz von Personal- und Sachmittel für die Erbringung dieser Leistungen mit sich bringt.

33. Zudem wurden die Kostenersätze der Gemeinden über ein eigenes Haushaltskonto 2/0100+82790 in der Weise verbucht, dass eine genaue Nachverfolgung der Zusammensetzung dieser Ersätze möglich ist. Somit liegt auch ein eigener Verrechnungskreis vor, der die Leistungen des *KPZ* von den anderen Tätigkeiten der Bf. abhebt. In seinem Erkenntnis vom 25.11.2010, 2007/15/0101, hat der Verwaltungsgerichtshof im Fall einer Personalgestellung ausgesprochen, dass der Umstand, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts die Kosten für das überlassene Personal aus einem auf einen längeren Zeitraum hin angelegten Vertrag laufend exakt ermittelt und dem Vertragspartner diese Kosten eigens, in im Wesentlichen monatlichen Abrechnungen kontinuierlich in Rechnung gestellt hat und somit eigene Verrechnungskreise für die Abrechnung des Vertrages bestanden haben, für die Eigenständigkeit der Vertragserfüllung und Trennung von einer hoheitlichen Tätigkeit der Körperschaft spreche. Abgesehen von der Entgeltshöhe würden zudem auch die besonderen Aufgaben des ausgegliederten Rechtsträgers bzw. das solcherart gegebene spezifische Ausbildungserfordernis der überlassenen Dienstnehmer für die wirtschaftliche Selbständigkeit der Personalgestellung sprechen. Bereits mit diesen Umständen habe die Berufungsentscheidung das Vorliegen wirtschaftlicher Selbständigkeit der Personalgestellung aufgezeigt. Es ist nicht einzusehen, weshalb dieses Erkenntnis auf den Beschwerdefall nicht übertragbar sein sollte. Der Umstand, dass im Beschwerdefall lediglich pauschale Kostenersätze verrechnet wurden, spricht nicht gegen die wirtschaftliche Selbständigkeit des *KPZ*, weil die Bf. sich eben für pauschale Kostenersätze entschieden hat und es nicht von der Verrechnungsart einer Leistung abhängen kann, ob eine wirtschaftliche Selbständigkeit vorliegt oder nicht. Zudem wurde der Aufwand, der der Bf. durch die Erbringung der Leistungen an die Gemeinden entstanden ist, kalkulatorisch in die Festlegung der Höhe der pauschalen Kostenersätze einbezogen.

34. Der Umstand, dass das *KPZ* keine von der gesamten Personalabteilung abgegrenzte eigene Abteilung unter eigener Leitung bildet, dass also die für das *KPZ* tätigen

Stadtbediensteten u.U. auch noch andere Tätigkeiten im Rahmen der übrigen Personalverwaltung der Bf. ausüben, schadet der Annahme einer *Einrichtung* nach dem unter Punkt 3.2.6. Gesagten nicht.

35. Denn die in Rede stehende Tätigkeit des *KPZ* ist nach Ansicht des Bundesfinanzgericht sehr wohl von wettbewerbsrelevanter Bedeutung. Ohne Zweifel können Leistungen wie die in Rede stehende Personalverrechnung und -verwaltung auch von privaten Unternehmen erbracht werden. Tatsächlich gibt es in Österreich zahlreiche Unternehmen, die die Personalverrechnung und -verwaltung in ihrem Angebotsportfolio haben. So etwa die BDO Österreich, die u.a. die Lohnverrechnung für Gemeinden anbietet (https://www.bdo.at/de-at/branchen/gemeinden-und-staedte), die Gemdat Niederösterreich, die ihren Kund:innen die Personalverrechnung auch als Service anbietet und als „externer Lohnverrechner" der Gemeinde fungiert (vgl. https://www.gemdatnoe.at/Business/Personalverwaltung), oder auch die SHV Verwaltungs-& Besitz GmbH, die laut ihrer Website (https://www.vk-gv.at/services/serviceleistungen/personalverrechnung) seit Jahren ein verantwortungsvoller und kompetenter Partner im Bereich der gewerblichen Personalverrechnung ist und deren Angebot sich an Gemeinden, kommunale Betriebe, Gemeindeverbände aber auch an regionale Klein- und Mittelbetriebe richtet.

36. Dass in Vorarlberg derzeit keine privaten Unternehmen derartige Leistungen anbieten, wie in der Beschwerde ausgeführt, ist für sich noch kein Grund, eine Wettbewerbsverzerrung zu verneinen, ist für eine solche Beurteilung doch auf die Tätigkeit als solche und nicht nur auf den lokalen Markt abzustellen. Zudem ist für die Beurteilung, ob die Steuerfreiheit einer Tätigkeit zu einer Wettbewerbsverzerrung führen würde oder nicht, nicht nur der aktuelle, sondern auch der potenzielle Wettbewerb relevant. Nur dann, wenn der Markteintritt eines Privaten völlig unwahrscheinlich und nur mehr hypothetisch wäre, läge keine relevante Wettbewerbsverzerrung vor. Dass die Übernahme von Aufgaben, wie sie im Beschwerdefall das *KPZ* der Bf. übernommen hat, nur hypothetisch sein soll, ist schon angesichts der Tatsache, dass Aufgaben in anderen Bundesländern von privaten Unternehmen angeboten und ausgeübt werden, von der Hand zu weisen. Auch wenn es sich bei diesen Unternehmen zum Teil um ausgegliederte Rechtsträger von Körperschaften öffentlichen Rechts handelt, ändert das nichts daran, dass diese ihre Leistungen als juristische Personen des Privatrechts anbieten. Andererseits gibt es mit der BDO auch ein „rein" privates Unternehmen, das solche Leistungen anbietet. Abgesehen davon ist nicht zu erkennen, warum es angesichts der Tatsache, dass auch in Vorarlberg immer mehr Gemeinden sich zur Auslagerung von Agenden der Personalverwaltung entschließen, hier keinen Markt für solche Leistungen geben sollte, der in Zukunft auch für private Unternehmen von Interesse werden könnte.

37. § 2 KStG verlangt für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art zudem eine Einrichtung, die einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht zur Erzielung von Einnahmen dient.

38. Die Bf. hat die Personalverwaltungs- und Personalverrechnungsleistungen aufgrund von privatrechtlichen Vereinbarungen mit den einzelnen Gemeinden und sonstigen Organisationen und nicht mittels einer Verwaltungsgemeinschaft im Sinne des § 97 Gemeindegesetz erbracht. Indem sie für diese Leistungen pauschale Kostenersätze in Rechnung gestellt hat, war die Tätigkeit des *KPZ* auch auf Einnahmen gerichtet. Diese Einnahmen überstiegen deutlich die vom Verwaltungsgerichtshof weiterhin als relevant angesehene Bagatellgrenze von 2.900 Euro im Jahr und waren daher auch von wirtschaftlichem Gewicht. Somit war auch das Tatbestandsmerkmal der nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen von wirtschaftlichem Gewicht im Sinne des § 2 KStG 1988 zu bejahen.

39. Die Erbringung von Leistungen der Personalverwaltung und der Personalverrechnung ist keine Tätigkeit, die einer Körperschaft öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten wäre. Sie ist somit nicht hoheitlich im Sinne des § 2 Abs. 5 KStG. Am privatwirtschaftlichen Charakter dieser Tätigkeit ändert auch der Umstand nichts, dass diese von Stadtbediensteten ausgeübt werden, die auch hoheitliche Aufgaben erfüllen. Ebensowenig sind Motiv oder Zweck der Errichtung des *KPZ* für deren umsatzsteuerliche Behandlung entscheidend. Das Bundesfinanzgericht zweifelt nicht an der Sinnhaftigkeit der Zusammenarbeit von Kommunen. Selbstverständlich ist es auch aus Sicht der Sparsamkeit der Verwaltung zweckmäßig, wenn kleinere Gemeinden Teile ihrer Personalverwaltung an andere, größere Gemeinden, die über die entsprechenden Ressourcen für diese Aufgaben verfügen, auslagern. Für die umsatzsteuerliche Beurteilung der in Rede stehenden Leistungen ist die unbestreitbare Sinnhaftigkeit einer Verwaltungskonzentration aber nicht von ausschlaggebender Bedeutung.

40. Daraus folgt, dass die Bf. mit dem *KPZ* einen Betrieb gewerblicher Art bildet und daher nach § 2 Abs. 3 UStG im Rahmen dieses Betriebes Unternehmerin ist, ohne dass es dazu des Unionsrechts, das den Betrieb gewerblicher Art nicht kennt und nur auf Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit abstellt, bedürfte. Von einer contra legem nur unter Zuhilfenahme des Unionsrechts bejahten Unternehmereigenschaft der Bf. mit dem *KPZ* kann daher keine Rede sein.

41. Aber auch das Unionsrecht führt zu keinem anderen Ergebnis als zur Steuerpflicht der Leistungen des *KPZ*.

42. Nach Art. 9 Abs. 1 MwSt-RL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbständig ausübt.

43. Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit erstreckt sich auf einen weiten Bereich (EuGH 12.09.2000, C-260/98; EuGH 20.06.2013, C-219/12; siehe auch VwGH 29.01.2014, 2010/13/0006; VwGH 27.07.2016, 2013/13/0083). Die Möglichkeit, eine Dienstleistung als Umsatz gegen Entgelt einzustufen, setzt nur das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen dieser Leistung und einer vom Steuerpflichtigen empfangenen Gegenleistung voraus. Ein solch unmittelbarer Zusammenhang besteht, wenn zwischen dem

Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitig Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (EuGH 29.10.2015, C-174/14). Auch reine Kostenersätze ohne Gewinnaufschlag sind umsatzsteuerbar, solange ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt (EuGH 11.03.2020, C-94/19). Nach der jüngeren Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes wird daher das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit primär an der Frage festgemacht, ob die erzielten Einnahmen Entgelte für die erbrachte Leistung sind (EuGH 02.06.2016, C-263/15; EuGH 12.05.2016, C-520/14).

44. Indem die Bf. mit ihren Kooperationspartnern Verträge abgeschlossen hat, aufgrund welcher sie bestimmte Leistungen gegen Entgelt zu erbringen hat, ist sie wirtschaftlich tätig geworden. Dass mit diesem Entgelt nur ein pauschaler Kostenersatz als Gegenleistung vereinbart wurde, spricht ebenso wenig gegen die Annahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit wie der Umstand, dass die Leistungsübernahme durch die Bf. im öffentlichen Interesse steht.

45. Die Tätigkeiten des *KPZ* werden auch nicht im Rahmen der öffentlichen Gewalt der Bf. ausgeübt. Nach Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes sind Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne von Art 13 Abs. 1 der MwSt-RL solche, durch die eine spezifische Aufgabe im Rahmen der öffentlichen Gewalt wahrgenommen wird (EuGH 11.07.1985, C-107/84; EuGH 26.03.1987, C-235/85). Nicht dazu gehören Tätigkeiten, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende. Handeln sie in den Formen des Zivilrechts, liegt keine Tätigkeit im Rahmen öffentlicher Gewalt vor (EuGH 29.10.2015, C-174/14). Dabei ist es unerheblich, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben besteht, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind (EuGH 12.09.2000, C-260/98). Ausschlaggebend sind die konkreten Ausübungsmodalitäten der Tätigkeiten.

46. Entscheidend für die maßgeblichen „konkreten Ausübungsmodalitäten" sind nicht etwa Gegenstand und Zielsetzung der Tätigkeit der öffentlichen Einrichtung, entscheidend ist vielmehr, ob die Ausübung dieser Tätigkeit auch das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen durch die Einrichtung des öffentlichen Rechts umfasst (vgl. z.B. EuGH 14.12.2000, C-446/98, Fazenda Publica; ferner VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203).

47. Da die Tätigkeiten im Rahmen des *KPZ* auf Basis einer privatrechtlichen Vereinbarung der an ihr beteiligten Körperschaften öffentlichen Rechts und Betriebe gewerblicher Art und nicht durch Körperschaften öffentlichen Rechts vorbehaltenen hoheitlichen Befugnissen ausgeübt wurden, handelt es sich dabei auch um keine Tätigkeiten im Rahmen öffentlicher Gewalt im Sinne des Art. 13 MwSt-RL.

48. Die Bf. beruft sich für ihr Beschwerdebegehren auch auf die Steuerfreiheit Art 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL. Nach Art 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL befreien die Mitgliedstaaten *„Dienstleistungen, die selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen, soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt*."

49. Diese unionsrechtliche Befreiungsbestimmung ist innerstaatlich durch § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 umgesetzt worden. Danach sind von der Umsatzsteuer befreit *„die sonstigen Leistungen von Zusammenschlüssen von Unternehmern, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze tätigen, an ihre Mitglieder, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden und soweit diese Zusammenschlüsse von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. Das gilt auch für sonstige Leistungen, die zwischen Unternehmern erbracht werden, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, soweit diese Leistungen unmittelbar zur Ausführung der genannten steuerfreien Umsätze verwendet werden, und für die Personalgestellung dieser Unternehmer an die im ersten Satz genannten Zusammenschlüsse."*

50. Ohne Zweifel handelt es sich bei den am *KPZ* der Bf. beteiligten Einrichtungen nicht um Unternehmungen, die überwiegend Bank-, Versicherungs- oder Pensionskassenumsätze ausführen, sodass die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 im Beschwerdefall ausscheidet.

51. Dabei ist aber zu berücksichtigen, dass mit der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 28 UStG 1994 die Umsetzung des Art. 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL in innerstaatliches Recht nicht unionskonform erfolgt ist, betrifft die Steuerbefreiung des Art 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL doch Zusammenschlüsse von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben (vgl. EuGH 21.9.2017, C-326/15) und üben Banken, Versicherungen und Pensionskassen unzweifelhaft keine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit aus. Daher kann sich, nachdem Art. 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL hinreichend konkret formuliert ist, die Bf. grundsätzlich direkt auf die Anwendung dieser Begünstigungsvorschrift berufen. Aber auch die direkte Anwendung der Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL vermag der Beschwerde nicht zum Durchbruch zu verhelfen.

52. Der EuGH hat nämlich in seinem Urteil vom 4. Mai 2017, C-274/15 zum Begriff „selbständiger Zusammenschluss" entschieden, dass unter „Zusammenschluss" im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit f MwSt-RL ein eigener, von seinen Mitgliedern verschiedener

Steuerpflichtiger im Sinne des Art. 9 MwSt-RL zu verstehen sei (vgl. EuGH 4. Mai 2017, C-274/15, Rnm 61; vgl. auch *Ruppe/Achatz*, UStG[6], § 6 Tz 485).

53. Das *KPZ* der Bf. ist aber kein von den Mitgliedern verschiedener Steuerpflichtiger im Sinn des Art. 9 MwSt-RL. „Steuerpflichtiger" im Sinne dieser Vorschrift sind vielmehr die Bf. sowie die beteiligten Gemeinden, während das *KPZ* lediglich eine wirtschaftliche Tätigkeit der „Steuerpflichtigen" Bf. darstellt. Dementsprechend erbringt im Beschwerdefall auch kein dritter Steuerpflichtiger Leistungen an seine Mitglieder, sondern die Bf. selbst erbringt über das *KPZ* Leistungen an die Gemeinden. Auch nach innerstaatlichem Recht ist das *KPZ* zwar ein Betrieb gewerblicher Art der Bf., nicht aber Steuersubjekt. Steuersubjekt ist vielmehr die Bf., die mit diesem Betrieb gewerblicher Art „*KPZ*" steuerpflichtig, ist.

54. Für diese Auslegung spricht auch eine weitere Aussage im zitierten Urteil des EuGH, wonach die Begriffe, mit denen die in Art. 132 MwSt-RL umschriebenen Mehrwertsteuerbefreiungen umschrieben sind, eng auszulegen sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. EuGH 4. Mai 2007, VC-274/15, Rnm 50).

55. Damit fehlt es im Beschwerdefall an einem von den Mitgliedern verschiedenen Steuersubjekt und liegt daher schon aus diesem Grund kein „selbständiger Zusammenschluss" im Sinne des Art. 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL vor. Abgesehen davon bestehen auch Zweifel an der Erfüllung der weiteren Tatbestandsmerkmale des Art. 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL, etwa ob die Dienstleistungen des *KPZ* sich unmittelbar auf die steuerfreien oder nicht steuerbaren Leistungen der am *KPZ* Beteiligten bezogen, ob diese eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausübten und ob die Steuerfreiheit nicht wieder zu Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die Zweifel bestehen, weil am *KPZ* nicht nur Gemeinden, sondern auch andere unternehmerisch tätige steuerpflichtige Körperschaften wie die *Y* GmbH oder die *Z* GmbH beteiligt sind und, wie auch das Finanzamt schon in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt hat, auch die Gemeinden selbst steuerpflichtige Betriebe unterhalten, bei denen fraglich ist, ob sie Zwecken des Gemeinwohls dienen und die möglicherweise auch im Wettbewerb mit privaten Anbietern stehen. Weil die Anwendung der Steuerfreiheit des Art. 132 Abs. 1 lit. f MwSt-RL aber bereits am Tatbestandsmerkmal des Zusammenschlusses scheiterte, war diese Frage nicht weiter zu untersuchen.

56. Im Ergebnis ist die Bf. daher sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach Unionsrecht mit ihrer Tätigkeit im Rahmen des *KPZ* unternehmerisch tätig. Nach innerstaatlichem Recht aufgrund des § 2 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3 UStG 1994, weil das *KPZ* einen Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG bildet. Nach Unionsrecht, weil die Bf. als Steuerpflichtige mit dem *KPZ* eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 9 Abs. 1 1. Unterabsatz MwSt-RL ausübt.

57. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen u.a. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Leistungen sind somit nur umsatzsteuerbar, wenn sie gegen Entgelt ausgeführt werden. Der Leistung muss eine Gegenleistung gegenüberstehen, es muss zu einem Leistungsaustausch kommen (vgl. VwGH 25.11.2015, 2013/13/0017).

58. Im Beschwerdefall stehen die Leistungen des *KPZ* den Kostenersätzen der Gemeinden und anderen Einrichtungen als Gegenleistungen gegenüber. Weshalb hier eine bloße Leistungsvereinigung und kein Leistungsaustausch vorliegen soll, ist für das Bundesfinanzgericht nicht nachvollziehbar.

59. Gemäß § 4 Abs. 1 UStG 1994 wird der Umsatz nach § 1 Abs. 1 Z 1 nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger der Leistung einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

60. Auch Aufwands- bzw. Kostenersätze, die ein Unternehmer vom Abnehmer einer Leistung erhält, und die Aufwendungen bzw. Kosten, die beim Unternehmer iZm der Ausführung dieser Leistung entstanden sind, ersetzen sollen, sind Entgelt. Wie diese Beträge bezeichnet werden und auf welchen Konten die Verbuchung erfolgt, ist für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nicht maßgeblich. Auch wie der Ausweis in der Rechnung erfolgt („offene Kalkulation“), ist unmaßgeblich (vgl. Pernegger in Melhart/Tumpel, UStG^3, § 4 Rz 185).

61. Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20%.

62. Die Aufwandsersätze der Bf. für die Leistungen des *KPZ* der Jahre 2014 bis 2018 unterlagen daher der Umsatzsteuer und waren mit 20% zu versteuern. Für die Bemessungsgrundlagen und die Abgabenbeträge für diese Jahre folgt das Bf. den insoweit unangefochten gebliebenen Ansätzen im Prüfbericht und in den Umsatzsteuerbescheiden 2017 und 2018.

63. Die Beschwerde war daher in diesem Beschwerdepunkt als unbegründet abzuweisen.

b). Steuersatz für die Umsätze aus der Verabreichung von Getränken an Mitarbeiter

64. Gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer für die Leistungen von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zecken dienen (§§ 34 bis 47 BAO), soweit diese Leistungen nicht unter § 6 Abs. 1 fallen, auf 10%.

65. Betreibt eine Körperschaft, die die Voraussetzungen für eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im Übrigen erfüllt, eine Krankenanstalt (Heil- und Pflegeanstalt), so wird diese Anstalt gemäß § 46 BAO auch dann als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 BAO behandelt, wenn sich die Körperschaft von der Absicht leiten lässt, durch den

Betrieb der Anstalt Gewinn zu erzielen. Die Anstalt ist gleich einem unentbehrlichen Hilfsbetrieb gemäß § 45 Abs. 2 BAO abgabefrei, wenn es sich um eine im Sinn des jeweils geltenden Krankenanstaltengesetzes gemeinnützig betriebene Krankenanstalt handelt.

66. Die in Rede stehende Krankenanstalt der Bf. wurde von der Vorarlberger Landesregierung mit Bescheid als gemeinnützig eingestuft. An diese bescheidmäßige Feststellung der Landesbehörde ist die Abgabenbehörde gebunden (vgl. Ritz, BAO[8], § 46 Rz 3). Damit ist das Krankenhaus der Bf. mitsamt der Mitarbeiterverpflegung im Speisesaal aber wie ein unentbehrlicher Hilfsbetrieb im Sinne des § 45 Abs. 2 BAO zu behandeln und kann daher die abgabenrechtlichen Begünstigungen für Körperschaften im Sinne des §§ 34 ff BAO in Anspruch nehmen. Dann steht ihr aber auch der ermäßigte Steuersatz gemäß § 10 Abs. 1 Z 4 UStG 1994 zu. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt wie schon in der Beschwerdevorentscheidung stattzugeben.

67. Insgesamt war der Beschwerde betreffend die Umsatzsteuer 2017 und 2018 teilweise stattzugeben und waren die angefochtenen Bescheide im Umfang der Beschwerdevorentscheidung vom 1. April 2022 abzuändern.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (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.

a. Die Entscheidung betreffend die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 ergibt sich klar aus der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Insoweit ist die Revision unzulässig.

b. Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von im Rahmen von Gemeindekooperationen erbrachten Leistungen wie im Beschwerdefall liegt noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Insoweit ist die Revision daher zulässig.

Feldkirch, am 28. April 2025