



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A GmbH, Krankenhausadresse, vertreten durch B Wirtschaftstreuhand GmbH, Kanzleiadresse, vom 15. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes C vom 26. Mai 2009 über die Festsetzung der Beihilfen und Ausgleichszahlungen nach dem Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz für den Zeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Außenprüfung für den Zeitraum 2005 bis 2008

Für den Zeitraum 2005 bis 2007 und den Nachschauzeitraum 1/2008 – 12/2008 hat eine Außenprüfung unter anderem auf dem Gebiet der Umsatzsteuer und der Beihilfen- und Ausgleichszahlungen stattgefunden. Die Betriebsprüfung hat in ihrem Bericht gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.05.2009 folgende berufsrelevante Feststellungen getroffen: *„Aus spitalsrechtlichen und Finanzierungsgründen wurde im Krankenhaus a der Kernspintomograf in einer eigenen GmbH angeschafft und von dieser auch betrieben und die Leistungen als Leistungen einer Krankenanstalt nach dem Oö. KAG verrechnet (aber nicht gemeinnützig). Dazu werden Räumlichkeiten, Material und Personal vom Krankenhaus a verwendet und von diesem an die D GmbH verrechnet.“*

Die verrechneten Positionen wurden, mit Ausnahme der Ärztehonore ambulant, mit Umsatzsteuer verrechnet. Dabei wurde undifferenziert der Normalsteuersatz angewendet. Leistungen iZm mit einer Raumüberlassung iSd. § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sind von der Umsatzsteuer unecht befreit. Allerdings kann gem. Abs. 2 zur Steuerpflicht optiert werden, dann unterliegen diese Umsätze dem Normalsteuersatz, ebenso alle unselbständigen Nebenleistungen (üblicherweise Betriebskosten).

Bei der Überlassung von Betriebsmitteln, nichtmedizinischem Personal und für sonstige Leistungen ist § 10 Abs. 2 Z 7 UStG 1994 maßgeblich, der, bis auf wenige Ausnahmen, den ermäßigten Steuersatz zulasse.

Die Gestellung von Ärzten und medizinischem Hilfspersonal durch Krankenhäuser an andere Krankenanstalten fällt unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 und ist daher ohne Umsatzsteuer zu verrechnen. Bei der Beurteilung der Leistung ist nicht darauf abzustellen, ob die Leistung an eine gemeinnützige oder nicht gemeinnützige Krankenanstalt erfolgt. Die D GmbH ist jedenfalls laut Firmenbuch und laut Oö. KAG eine Krankenanstalt und rechnet seine Behandlungsleistung auch mit dem begünstigten Steuersatz für Krankenanstalten nach § 10 Abs. 1 Z 15 UStG ab.

Die Umsatzsteuerschuld bleibt gem. § 11 Abs. 12 bis zur Rechnungsberichtigung bestehen.

Zu den Entgelten aus öffentlichen Mitteln iSd § 2 GSBG zählen auch Entgelte für nach § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 UStG 1994 befreite Leistungen, die an andere Kranken- und Kuranstalten, die nach diesen Bestimmungen befreite Leistungen bewirken, erbracht werden (§ 4 Abs. 1 der VO zum GSBG 1996). Die entgeltliche Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch gemeinnützige Krankenanstalten an andere gemeinnützige Krankenanstalten würde daher zu keiner Kürzung führen. Ebenso wenig würden Laborleistungen oder die Behandlung eines Patienten auf Rechnung einer gemeinnützigen Krankenanstalt eine Kürzung auslösen. Vorliegend sei gem. § 2 Abs. 1 GSBG 1996 die Beihilfe jedoch um 10% der Entgelte für nach § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 UStG 1994 befreite Umsätze zu kürzen, soweit diese nicht aus öffentlichen Mitteln stammen. Dabei sei nicht darauf abzustellen, ob im Endergebnis die bezahlten Entgelte wiederum aus öffentlichen Mitteln refinanziert werden."

4 Bescheide über die Festsetzung der Beihilfen und Ausgleichszahlungen nach dem Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz für den Zeitraum 2005 bis 2008 vom 26.5.2009

Auf Basis der Prüfungsfeststellung hat das Finanzamt 4 Bescheide über die Festsetzung von Beihilfen und Ausgleichszahlungen nach dem Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz, jeweils datiert mit 26.5.2009, für den Zeitraum 01-12/2005, 01-12/2006, 01-12/2007 und 01-

12/2008 erlassen. Betragsmäßig wurden pro Jahr die Entgelte für das medizinische Personal herangezogen und davon wurde die Beihilfe um 10% gekürzt. Für den gesamten Berufszeitraum kommt es dadurch zu einer Gesamtnachforderung an Beihilfe nach GSBG iHv EUR 84.056,35.

Zusammengefasst ergibt sich folgendes Bild:

	01-12/2005	01-12/2006	01-12/2007	01-12/2008	Summe
Beihilfen und Ausgleichszahlungen gebucht	4.763.776,49	4.057.961,91	4.547.620,23	4.509.577,57	
Entgelte für Personalgestellung	170.086,50	198.330,14	234.810,20	237.336,67	
10% Kürzungsbetrag	- 17.008,65	- 19.833,01	- 23.481,02	- 23.733,67	
Beihilfen gem. § 2 Abs. 1 GSBG festgesetzt am 26.5.2009	4.746.767,84	4.038.128,90	4.524.139,21	4.485.843,90	
Nachzahlung	17.008,65	19.833,01	23.481,02	23.733,67	84.056,35

Berufung vom 15.07.2009 gegen die 4 Bescheide über die Festsetzung der Beihilfen und Ausgleichszahlungen nach dem Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz 01-12/2008 für den Zeitraum 2005 bis 2008 vom 26.05.2009

Gegen die Festsetzungsbescheide vom 26.05.2009 wurde mit Schriftsatz vom 15.07.2009 Berufung erhoben und beantragt, sämtliche berufsgegenständliche Bescheide vollständig aufzuheben. Der in den berufsgegenständlichen Bescheiden nachgeforderte Gesamtbetrag (10% Kürzungsbetrag gem. § 2 Abs. 1 GSBG) iHv EUR 84.056,35 beruhe auf einer falschen Interpretation der gesetzlichen Bestimmungen durch die Finanzverwaltung und sei daher in seiner Gesamtheit strittig sei. Die von der Finanzverwaltung vertretene Interpretation der gesetzlichen Bestimmungen sei weder aus dem Umsatzsteuergesetz, dem Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz noch aus einer gesamtwirtschaftlichen Betrachtung nachvollziehbar.

Erstens: Umsatzsteuerliche Gründe

Die Betriebsprüfung habe festgestellt, dass die Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch Krankenhäuser an andere Krankenanstalten unter die Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 18 UStG falle und daher ohne Umsatzsteuer zu verrechnen sei. Daraus sei abgeleitet worden, dass bei der Beurteilung der Leistung nicht darauf abzustellen sei, ob die Leistung an eine gemeinnützige oder nicht gemeinnützige Krankenanstalt erfolge. Aus Sicht des GSBG sei unterstellt worden, dass die entgeltliche Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch gemeinnützige Krankenanstalten an andere Krankenanstalten nur dann nicht zu einer Beihilfenkürzung gem. GSBG führe, falls es sich bei der leistungsempfangenden anderen Krankenanstalt ausschließlich um eine gemeinnützige Krankenanstalt handle. Die Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal an die

D GmbH – lt. Oö. KAG eine Krankenanstalt und ein Anwendungsfall des begünstigten Steuersatzes gem. § 10 Abs. 2 Z 15 UStG – sei somit aufgrund der fehlenden Gemeinnützigkeit nicht von der Befreiung von der Beihilfenkürzung umfasst, unabhängig davon, ob die bezahlten Entgelte wiederum aus öffentlichen Mitteln refinanziert werden oder nicht.

Für die Bw. gelange bereits aufgrund ihrer juristischen Rechtspersönlichkeit nicht der § 6 Abs. 1 Z 18 UStG, sondern der § 6 Abs. 1 Z 25 UStG zur Anwendung. Aus der reinen Gesetzestext-Interpretation des UStG – Steuerbefreiung für Leistungen, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen – sei nicht nachvollziehbar, warum die Personalgestellung eine Leistung sein soll, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung im Zusammenhang stehe. Vielmehr komme man zum Schluss, dass die Personalgestellung jedenfalls nicht unter den Befreiungstatbestand falle.

Die von der Betriebsprüfung vertretene Rechtsansicht beruhe somit ausschließlich auf den in den Umsatzsteuerrichtlinien publizierten Interpretationen der Finanzverwaltung. Die Rz 928 UStR definiere die begünstigten Leistungen des § 6 Abs. 1 Z 18 UStG, indem festgelegt werde, dass nur solche Leistungen, die unmittelbar mit der Krankenbehandlung zusammenhängen, befreit sind. Als demonstratives Beispiel werde unter anderem auch die Gestellung von Ärzten und medizinischem Hilfspersonal durch Krankenhäuser an andere Krankenhäuser angeführt. In den Umsatzsteuerrichtlinien findet sich jedoch keine exakte Definition, wie der verwendete Begriff „Krankenhaus“ zu verstehen sei. Die Rz 926 UStR definiere lediglich den Begriff „Kranken- und Pflegeanstalt“ als Einrichtung, die unter das Krankenanstalten- und Kuranstaltengesetz (KAKuG) falle. Als demonstratives Beispiel werde unter anderem auch die Gestellung von Ärzten und medizinischem Hilfspersonal durch Krankenhäuser an andere Krankenhäuser angeführt.

Aus § 6 Abs. Z 25 UStG ergebe sich aber, dass ausschließlich Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, überhaupt befreite Krankenanstaltenumsätze des UStG bewirken können. Ein gewinnorientiertes Ambulatorium, welches in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung geführt werde, sei definitiv von der Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 25 iVm § 6 Abs. 1 Z 18 UStG ausgeschlossen.

Da sich die Rz 928 UStR als Interpretationshilfe für den § 6 Abs. 1 Z 18 UStG verstehe, können eine darin verwendete Wortfolge „durch Krankenhäuser an andere Krankenhäuser“ begrifflich wohl auch nur jene Krankenanstalten umfassen, die überhaupt in den Anwendungsbereich dieser einschlägigen Paragraphen fallen. Dies gelte sowohl für den Personalgesteller als auch den Empfänger der Leistung.

Da die D GmbH definitiv nicht in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Z 18 UStG falle, sei somit in weiterer Folge davon auszugehen, dass es sich um keinen gemäß § 6 Abs. 1 Z 18 UStG befreiten Krankenhausumsatz handeln könne. Mangels einer anderen anwendbaren Sonderbestimmung handele es sich um eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 10 Z 8 UStG. Diese sonstigen Leistungen seien mit dem Normalsteuersatz in Höhe von 20% zu fakturieren.

Zweitens: Beihilfenrechtliche Gründe:

Im Hinblick auf die vorgenommen umsatzsteuerliche Beurteilung sei zwar eine beihilfenrechtliche Beurteilung entbehrlich. Es sollen jedoch auch die beihilfenrechtlichen Konsequenzen der angedachten Umqualifizierung der Umsatzerlöse dargestellt werden.

§ 2 Abs. 1 GSBG sehe einen Beihilfenanspruch in Höhe der im Zusammenhang mit den befreiten Krankenanstaltumsätzen stehenden nicht abziehbaren Vorsteuern abzüglich 10% der Entgelte, soweit sie nicht aus öffentlichen Mitteln stammen, vor. Darüber hinaus bestimme § 2 Abs. 1 GSBG eine Kürzung der Beihilfe bei sämtlichen anderen Umsätzen, die nicht aus öffentlichen Mitteln stammen. Dies jedoch nur unter Voraussetzung, dass dafür zuvor nicht abzugsfähige Vorsteuern als Beihilfe in Anspruch genommen worden sind.

Bei der Personalgestellung der Ärzte und des medizinischen Personals handle es sich um eine reine Personalkostenweiterverrechnung. Für die Vorleistungen, die im Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehen, seien jedenfalls keine Beihilfen in Anspruch genommen worden. Daher sei auch kein Erfordernis einer Beihilfenkürzung gegeben.

Die D GmbH werde ausschließlich durch öffentliche Mittel – Kassenverträge mit den Krankenkassen bzw. analoge Leistungsverrechnung mit der Bw – finanziert. Ein diesbezüglicher Durchgriff bei der Betrachtungsweise würde ebenfalls zum Ergebnis führen, dass keine Kürzung der Beihilfe vorzunehmen sei.

Drittens: Gesamtwirtschaftliche Gründe:

Ziel des Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG) stelle die Vermeidung von Kostensteigerungen, die sich aus dem Entfall des Vorsteuerabzugs aufgrund der ab 1.1.1997 in Kraft getretenen Umsatzsteuerbefreiung im Gesundheits- und Sozialbereich ergebe, dar. Das Motiv für die Kürzungsbestimmung sei darin gelegen, Wettbewerbsverzerrungen gegenüber gewinnorientierten Privatkrankenanstalten zu vermeiden. Eine gewinnorientierte Privatkrankenanstalt könne zwar Vorsteuern weiterhin abziehen, müsse aber für die Krankenbehandlung 10% Umsatzsteuer in Rechnung stellen. Da in einer Kranken- oder Kuranstalt mit öffentlich-rechtlichem oder mit gemeinnützigem Rechtsträger die Krankenbehandlung von der Umsatzsteuer befreit sei, würde die Einbeziehung der anteiligen

Vorsteuern für Privatpatienten bzw. für Sonderklassenpatienten in die Beihilfenregelung einen nicht erlaubten Wettbewerbsvorteil gegenüber gewinnorientierten Krankenanstalten bedeuten.

Im konkreten Anlassfall habe nun die gemeinnützige und gemäß GSBG beihilfenabzugsberechtigte Bw. Ärzte und medizinisches Hilfspersonal an das gewinnorientierte selbständige Ambulatorium (D GmbH) zu den tatsächlichen Personalkosten ohne Gewinnaufschlag gestellt. Diese Personalgestellungsentgelte wurden entsprechend § 3a Abs. 10 Z 8 UStG mit 20% Umsatzsteuer verrechnet. Im Gegenzug habe die D GmbH die Umsatzsteuer als Vorsteuer auf Vorleistungen für ihre umsatzsteuerpflichtigen Krankenbehandlungsleistungen geltend gemacht, sodass eine umsatzsteuerliche Aufkommensneutralität in der Unternehmenskette bestanden habe.

Erfolge nun eine Umqualifizierung der Personalgestellungsentgelte in steuerbefreite Umsätze gemäß § 6 Abs. 1 Z 18 bzw. 25 UStG mit gleichzeitiger Vorschreibung der 10%igen Kürzung, führe dies zu einer Aufwandsbelastung in Höhe der 10%igen Kürzung bei der Bw, weil keine Beihilfen für die Personalgestellung in Anspruch genommen werden konnten. Dadurch werde entgegen der Zielsetzungen des GSBG keine Gleichbehandlung erreicht, sondern die gemeinnützige Krankenanstalt werde definitiv schlechter gestellt.

Werde der Rechtsansicht der Betriebsprüfung gefolgt, komme es im konkreten Anlassfall zu einer massiven Schlechterstellung gegenüber allen anderen denkmöglichen Personalgestellungsvarianten (7 von 8 Personalgestellungsvarianten von medizinischem oder sonstigem Personal zwischen gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Krankenanstalten führen zu keiner endgültigen Kostenbelastung). Diese in der Rechtslogik des Umsatzsteuergesetzes nicht verankerte Willkürlichkeit werde besonders dadurch ersichtlich, dass bei Personalgestellung von medizinischem Personal von einer gemeinnützigen Krankenanstalt zu einer anderen gemeinnützigen Krankenanstalt die unechte Steuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 25 UStG greife, jedoch keine Beihilfenkürzung erfolge und im Ergebnis keine Kostenbelastung eintrete. Werde hingegen medizinisches Personal durch eine gemeinnützige Krankenanstalt an eine nicht gemeinnützige Krankenanstalt gestellt, so würde nach Ansicht der Betriebsprüfung zwar wiederum die unechte Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 1 Z 25 UStG anwendbar sein. Die vom Finanzamt angenommene Beihilfenkürzung von 10% würde jedoch zu einer Kostenbelastung bei der Bw. führen.

Vorlage an den UFS am 28.10.2009:

Die Berufung wurde direkt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS am 28.10.2009 zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Streitpunkt:

Die Bw. hat als Rechtsträger einer gemeinnützigen Krankenanstalt iSd Oö KAG Ärzte und anderes medizinisches Personal einem gewinnorientierten Ambulatorium, das ebenfalls eine Krankenanstalt iSd Oö. KAG ist, zur Verfügung gestellt. Strittig ist ausschließlich die Rechtsfrage, ob die bei der Bw. aus der Personalgestellung resultierenden Umsätze zu einer Kürzung der Beihilfe nach § 2 Abs. 1 GSBG iHv 10% dieser Umsätze führen.

2. Entscheidungswesentlicher Sachverhalt

Die Berufungswerberin, die A GmbH, (im folgenden „die Bw.“) ist gemeinnützige Rechtsträgerin des A.Ö. Krankenhauses a. Sie steht im 100%igen Anteilseigentum der E GmbH.

Die Berufungswerberin hat zur Anschaffung und zum Betrieb eines Kernspintomographen eine eigene GmbH, die D GmbH, gegründet, an der sie zu 67,5% beteiligt ist. Die D GmbH führt als Rechtsträger ein selbständiges Ambulatorium mit dem Namen „Ambulatorium für F“. Selbständige Ambulatorien sind Krankenanstalten iSd § 1 Abs. 1 iVm § 2 Z 7 Oö. KAG 1997. Für ihre Errichtung sowie ihren Betrieb bedarf es einer Bewilligung der Landesregierung.. Das Ambulatorium und damit auch der Rechtsträger des Ambulatoriums ist nicht gemeinnützig. Die D GmbH verrechnet daher ihren Kunden die Ambulatoriumsleistungen mit 10% Umsatzsteuer gem. § 10 Abs. 2 Z 15 UStG 1994.

Die Bw. stellt der D GmbH Betriebsmittel, Räumlichkeiten und Personal zur Verfügung. Im Rahmen dessen hat die Bw. die Gestellung von bei ihr angestellten Ärzten und bei ihr angestelltem medizinischen Hilfspersonal an die D GmbH in den Berufungsjahren 2005 bis 2008 mit dem Umsatzsteuersatz von 20% auf Basis des Selbstkostenpreises verrechnet.

3. Beweiswürdigung:

Der in Punkt 2. festgestellte, entscheidungswesentliche Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Akteninhalt und ist unstrittig.

Hinsichtlich des krankenanstaltenrechtlichen Status der D GmbH wurde mit der Sanitätsrechtsabteilung des Amtes der OÖ. Landesregierung Kontakt aufgenommen. Die dort zuständige Sachbearbeiterin hat bestätigt, dass die D GmbH ein Ambulatorium iSd.Oö. KAG ist.

4. Rechtliche Beurteilung:

4.1.

§ 2 Abs. 1 Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz (GSBG) in der Fassung durch die Novelle BGBl. I Nr. 5/2004 regelt für Kranken- und Kuranstalten den Beihilfenanspruch nach dem GSBG. § 2 Abs. 1 GSBG lautete im Berufszeitraum: *„Kranken- und Kuranstalten einschließlich der eigenen Kranken- und Kuranstalten der Sozialversicherungsträger und der Krankenfürsorgeeinrichtungen, die nach § 6 Abs. 1 Z 18 und 25 UStG 1994 befreite Umsätze bewirken, haben einen Anspruch auf eine Beihilfe in Höhe der im Zusammenhang mit den befreiten Umsätzen stehenden, nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht abziehbaren Vorsteuern, abzüglich 10% der Entgelte für nach § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 UStG 1994 befreite Umsätze, soweit sie nicht aus öffentlichen Mitteln stammen (Klassengelder, Entgelte für Privatpatienten). Eine Kürzung der Beihilfe im Ausmaß von 10% der nicht aus öffentlichen Mitteln stammenden Entgelte ist auch bei anderen befreiten Umsätzen vorzunehmen, für die zuvor nicht abzugsfähige Vorsteuern als Beihilfe in Anspruch genommen worden sind. Die Beihilfe gilt in Fällen, in denen die Sachleistungskosten mit einem Landesfonds oder mit einem inländischen Sozialversicherungsträger verrechnet werden, als Teil der Mittel des jeweiligen Landesfonds oder inländischen Sozialversicherungsträgers.“*

Die zum GSBG ergangene Verordnung, Verordnung des Bundesministers für Finanzen zu den Beihilfen- und Ausgleichsprozentsätzen, die im Rahmen der Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes (GSBG 1996) anzuwenden sind, BGBl II 1997/56, (im folgenden GSBG-VO) konkretisiert in § 4 den Begriff der Entgelte aus öffentlichen Mitteln. Nach § 4 Abs. 1 GSBG-VO fallen unter die Entgelte aus öffentlichen Mitteln iSd § 2 GSBG 1996 auch Entgelte für nach § 6 Abs. 1 Z 18 und 25 UStG 1994 befreite Leistungen, die an andere Kranken- und Kuranstalten, die nach diesen Umsatzsteuerbestimmungen befreite Leistungen bewirken, erbracht werden. § 4 Abs. 2 GSBG-VO legt fest, dass, falls eine steuerfreie Leistung einer Kranken- oder Kuranstalt im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme der Sonderklasse einem Patienten ganz oder teilweise weiterverrechnet wird, dieser Betrag nicht zu den Entgelten aus öffentlichen Mitteln zählt und unter die Kürzungsbestimmung des § 2 Abs. 1 GSBG 1996 fällt. Er ist daher der leistungserbringenden Kranken- oder Kuranstalt mitzuteilen.

Wie aus § 2 Abs. 1 GSBG hervorgeht, kann es überhaupt nur dann zu der vom Finanzamt vorgenommenen GSBG-Beihilfenkürzung kommen, wenn der vom Finanzamt vertretenen Rechtsauffassung gefolgt wird, dass die Personalgestaltung der Ärzte und des medizinischen Hilfspersonals unter die unechte Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 25 UStG 1994 fällt und die verrechneten Leistungsentgelte für die Gestellung der Ärzte und des medizinischen Personals keine öffentlichen Mittel darstellen.

In der Folge wird daher darauf eingegangen, ob es bei der vom Finanzamt vertretenen Rechtsauffassung im Berufungsfall zu einer Beihilfenkürzung kommen kann.

4.2.

Hintergrund für die Einführung der GSBG-Beihilfe war, wie die Erläuternden Bemerkungen zur Einführung des GSBG im Jahr 1997 zum Ausdruck bringen (395 der Beilagen XX.GP):

„Problem: Im Beitrittsvertrag zur EU hat sich Österreich verpflichtet, sein Mehrwehrsteuersystem im Gesundheits- und Sozialbereich dem der anderen Mitgliedstaaten der EU bis 31. Dezember 1996 anzupassen. Die diesbezüglichen gesetzlichen Änderungen sind bereits im UStG 1994 erfolgt und treten mit dem 1. Jänner 1997 in Kraft.

Die derzeit noch bestehende Besteuerung der Leistungen im Gesundheits- und Sozialbereich bewirkt in Verbindung mit der echten Steuerbefreiung der Träger der Sozialversicherung und ihrer Verbände, der Krankenfürsorgeeinrichtungen und der Träger des öffentlichen Fürsorgewesens eine niedrigere Sozialquote verbunden mit einem geringeren Steueraufkommen gegenüber einer EU-konformen Regelung.

Mit dem Finanzausgleichspartnern wurde bezüglich des Gesundheits- und Sozialbereiches vereinbart, die Auswirkungen der EU-bedingten Umsatzsteueranpassung in diesem Bereich so zu neutralisieren, dass die aus der Umstellung auf eine unechte Befreiung resultierenden Mehreinnahmen den betroffenen Institutionen wiederum in vollem Umfang zugeführt werden.

Vermieden werden soll allerdings eine über das bisherige Maß hinausgehende Subventionierung des Gesundheits- und Sozialbereiches aus dem Umsatzsteueraufkommen. Die Zahl derjenigen, die eine Beihilfenerklärung abgeben, ist aus verwaltungsökonomischen Gründen und im Sinne von EU-konformen Beihilfenlösungen möglichst klein zu halten. Einzelabrechnungen der künftig nicht mehr abziehbaren Vorsteuer sind daher im Krankenanstaltenbereich nur vorübergehend vorgesehen und durch einvernehmlich zu vereinbarende Pauschalierungsregelungen zu ersetzen (Anmerkung: Zu diesem Ersatz ist es bis dato nicht gekommen).

Ziel: Neutralisierung der Auswirkungen der EU-bedingten Umsatzsteueranpassung im Gesundheits- und Sozialbereich; Rückführung der aus der Umstellung auf die unechte Befreiung entstehenden Mehreinnahmen an die betroffenen Institutionen.

Lösung: Schaffung von entsprechenden pauschalierten Beihilfenregelungen und pauschalierten Ausgleichszahlungen für die jeweils betroffenen Gruppen zur Neutralisierung der Auswirkungen der EU-bedingten Umsatzsteueranpassung im Gesundheits- und

Sozialbereich sowie die volle Rückführung der aus dieser Umstellung entstehenden Mehreinnahmen an die betroffenen Institutionen. (...)."

Im Bericht des Finanzausschusses zur Einführung des GSBG (476 der Beilagen XX.GP) wird zum GSBG festgehalten:

„Als Auswirkung des EU-Beitrittes gilt (...) für Krankenanstalten mit öffentlich-rechtlichem oder mit gemeinnützigem Träger ab Jahresanfang 1997 eine unechte Umsatzsteuerbefreiung. Die unechte Umsatzsteuerbefreiung liegt dann vor, wenn jemand keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen braucht, jedoch auch nicht berechtigt ist, die Vorsteuer abzuziehen. Da eine Vielzahl von Vorleistungen, aber auch die Investitionen mit Vorsteuern belegt sind, entstehen für die genannten Bereiche Mehrbelastungen in der Höhe der künftig nicht mehr abziehbaren Vorsteuern.

Während der EU-Beitrittsverhandlungen wurde von der Bundesregierung festgehalten, dass allfällige Mehraufwendungen auf Grund der Systemumstellung aus dem Umsatzsteuer-Mehraufkommen ausgeglichen werden. Über Höhe und Form dieses Ausgleiches wurde nunmehr in Form des vorliegenden Beihilfenmodells Einvernehmen in einer gemeinschaftsrechtlich unbedenklichen Weise erzielt.

Die Regelungen sind von dem Grundsatz bestimmt, dass die administrativen und verwaltungsmäßigen Vorteile der unechten Befreiung weitestgehend zu nutzen und daher Pauschallösungen anzustreben sind. Konkret werden folgende Lösungen zu Grunde gelegt: (...)

Für Krankenanstalten mit öffentlich-rechtlichem oder mit gemeinnützigem Träger ist während der Übergangszeit noch eine Aufzeichnung der eigenen Vorsteuern vorgesehen. Für die auf Privatpatienten entfallenden Vorsteuerteile muss die Krankenanstalt 10% des für den Privatpatienten in Rechnung gestellten Entgelts von der Beihilfe abziehen. Bei hohen Investitionen hat diese Lösung für die Spitalerhalter den Vorteil, dass keine Vorfinanzierung des auf den Privatpatientenanteil entfallenden Vorsteueranteils notwendig ist, die bei der Alternative mit prozentueller Zurechnung der Vorsteuern auf Umsätze eintreten würde. Die Einzelabrechnung ist durch eine einvernehmlich zu beschließende Pauschalierungsvereinbarung zu ersetzen (Anmerkung: Zu diesem Ersatz ist es bis dato nicht gekommen). Gewinnorientierte Privatkrankeanstalten sind von der Beihilfenregelung nicht betroffen, da sie weiterhin steuerpflichtig bleiben."

4.3.

Wie sich sowohl aus der Intention des Gesetzgebers wie auch direkt aus dem Wortlaut des Gesetzes des § 2 Abs. 1 GSBG ergibt, ist der Anspruch auf eine Beihilfe für Krankenanstalten an die im Zusammenhang mit den befreiten Umsätzen nach § 6 Abs. 1 Z 18 und Z 25 UStG 1994 stehenden, nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 nicht abziehbaren Vorsteuern geknüpft. Der Beihilfenanspruch setzt daher **zunächst** anfallende, wenn auch nicht abzugsfähige, Vorsteuern voraus. **Erst dann** ist zu prüfen, ob der Beihilfenanspruch eine Kürzung erfährt. Der zweite Satz des § 2 Abs. 1 GSBG spricht dies deutlich iZm anderen befreiten Umsätzen aus. Es ist nur dann eine Kürzung der Beihilfe im Ausmaß von 10% der nicht aus öffentlichen Mitteln stammenden Entgelte vorzunehmen, wenn „für die **zuvor nicht abzugsfähigen** Vorsteuern“ eine Beihilfe in Anspruch genommen worden ist.

Für diese Auslegung spricht, dass bei Aufwendungen von Krankenanstalten nach § 2 Abs. 1 GSBG eine Abgeltung der Vorsteuern im Wege der Beihilfe durch Einzelabrechnung im Verhältnis 1:1 erfolgt (Vgl. auch VwGH 27.4.2006, 2005/17/0164). Ersetzt werden nur Vorsteuern iZm den nach § 6 Abs. 1 Z 18 und Z 25 UStG 1994 befreiten Umsätzen, die tatsächlich angefallen sind.

Dies hat der VwGH auch in seinem Erkenntnis vom 27.4.2006, 2005/17/0163 festgehalten. In diesem Erkenntnis trifft der VwGH zunächst grundsätzliche Aussagen zur Auslegung der Begriffe im GSBG. Danach ist deren Begriffsinhalt an Hand des Zwecks des GSBG zu ermitteln: „*Unstrittig ist der sich aus den Materialien ergebende Zweck des GSBG, nämlich die Auswirkungen der EU-bedingten Umsatzsteueranpassung im Gesundheits- und Sozialbereich so zu "neutralisieren", dass die aus der Umstellung auf eine unechte Befreiung resultierenden Mehreinnahmen des Abgabengläubigers den betroffenen Institutionen wiederum in vollem Umfang zugeführt werden, wobei allerdings eine über das bisherige Maß hinausgehende Subventionierung des Gesundheits- und Sozialbereiches aus dem Umsatzsteueraufkommen vermieden werden soll. Der Gesetzgeber hat diesen Zweck im § 1 Abs. 2 GSBG durch den Hinweis auf die "angefallenen Vorsteuern" sowie auf die für die Ermittlung der Ausgaben und der Vorsteuern ab 1. Jänner 1997 geltenden umsatzsteuerlichen Regelungen zum Ausdruck gebracht. Aus der angestrebten "Umsatzsteuerneutralität" folgt aber, dass der - im konkreten VwGH-Erkenntnis relevante - Begriff "Krankenversicherungsaufwendungen bzw. vergleichbare Aufwendungen" **vor dem Hintergrund des Umsatzsteuerrechts auszulegen ist**. Dem zufolge können als ersatzfähige Krankenversicherungsaufwendungen (bzw. vergleichbare Aufwendungen) nur solche angesehen werden, bei denen **eine Umsatzsteuerbelastung** der beschwerdeführenden Partei denkbar wäre, ansonsten es zu der vom Gesetzgeber nicht beabsichtigten Subventionierung kommen würde*". Der VwGH kommt daher unter anderem zum Schluss, dass „*Regressleistungen auf Grund von (echten) Schadenersatzverpflichtungen nicht Gegenstand der Umsatzsteuer sind. Werden derartige Zahlungen von den*

Schadenersatzverpflichteten nicht geleistet (und vom Krankenversicherungsträger daher „abgeschrieben“ und als Aufwand verbucht), ist damit keine Belastung des Krankenversicherungsträgers durch den fehlenden Vorsteuerabzug verbunden. "Diese Aufwendungen fanden daher auch keinen Eingang in die Bemessungsgrundlage für die pauschale Abgeltung der Vorsteuern.

Im Ergebnis ist nach dem VwGH daher ebenfalls zuerst zu prüfen, ob die konkreten Ausgaben (Vorleistungen) überhaupt mit Umsatzsteuer belastet sind. Nur wenn dies bejaht wird, kann eine Abgeltung der Vorsteuern im Wege der Beihilfe erfolgen. Bei Kranken- und Kuranstalten ist gegebenenfalls in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob eine Kürzung der Beihilfe zu erfolgen hat, um eine kostenmäßige Gleichbehandlung mit gewinnorientierten Privatkrankenanstalten herbeizuführen.

4.4.

Das der D GmbH zur Verfügung gestellte Personal ist bei der Bw. angestellt und verursacht daher mangels Unternehmereigenschaft (§ 2 Abs. 2 Z 1 UStG 1994) bei der Bw. keine mit Umsatzsteuer belasteten Ausgaben/Vorleistungen. Ein Ersatz durch GSBG-Beihilfe kommt daher nicht in Betracht. Steht jedoch keine Beihilfe mangels Anfalls von Vorsteuern zu, so kann diese auch nicht gekürzt werden.

Die Verrechnung von Personalgestellungsentgelten kann im Berufungsfall daher bei der Bw. nicht zu einer Beihilfenkürzung iHv 10% der für die Gestellung der Ärzte und des medizinischen Hilfspersonals verrechneten Entgelte führen.

Auf die Frage, ob die Personalgestellung der Bw. an die D GmbH unter die unechte Umsatzsteuerbefreiung gem. § 6 Abs. 1 Z 25 UStG fällt oder steuerpflichtig ist, braucht daher nicht eingegangen zu werden.

Der Berufung war aus den genannten Gründen stattzugeben.

Linz, am 27. Dezember 2012