FG Rheinland-Pfalz vom 27.11.2008
(Az.: 6 K 2348/07)

Umsatzsteuerbefreiung für Personalüberlassung durch eine Kirche

.
.

Orientierungssatz:

Eine Personalüberlassung von einer Landeskirche an ihre Stiftung, die ein sonstiges Krankenhaus betreibt, ist gemäß Artikel 13 A Abs. 1 Buchst. k Richtlinie 77/388/EWG umsatzsteuerbefreit.

.

Rechtsgrundlage:

Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b, i und k

► Sachverhalt:

Strittig ist die Umsatzsteuerfreiheit nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k Richtlinie 77/388/EWG.

Die Klägerin ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts und wird mit ihren Betrieben gewerblicher Art - BgA - zur Umsatzsteuer veranlagt. Im Jahre 1967 errichtete die Klägerin die Evangelische Heimstiftung ... als kirchliche Stiftung des öffentlichen Rechts.

Die Stiftung betreibt u.a. das W-Institut, eine unselbständige Einrichtung zur medizinischen und medizinisch-beruflichen Rehabilitation psychisch Kranker, aber nicht von Geburt an geistig behinderter Erwachsener. In das Institut werden Erwachsene aufgenommen, die auf Grund ihrer Erkrankung psychisch behindert bzw. von einer solchen Behinderung bedroht sind; teilweise leiden die Patienten neben ihrer psychischen Erkrankung (insbe-

sondere Psychosen, Neurosen sowie Schizophrenie) auch an einer Suchterkrankung. Die in dem Institut erbrachten Leistungen zur Rehabilitation dieser Personen werden durch Fachkräfte für Psychiatrie und Neurologie, Psychologen, Psychotherapeuten, Krankenpflegekräfte, Bezugstherapeuten und Berufspädagogen sowie Sozialarbeiter erbracht.

Das Institut hat als „sonstiges Krankenhaus" mit den Krankenkassen einen Versorgungsvertrag gemäß § 111 SGB V abgeschlossen und rechnet seine Leistungen auf Grund eines genehmigten Pflegesatzes kalendertäglich mit den Krankenkassen ab. Die Kosten für die Aufnahme und Behandlung von mehr als 90% der Patienten des Instituts werden durch die gesetzliche Krankenversicherung übernommen. Zur Aufnahme in das Institut müssen sich die Patienten im Regelfall auf Grund einer ärztlichen Einweisung bei dem Institut bewerben. Die Bewerbung wird durch einen Aufnahmeausschuss überprüft, dem alle Kostenträger, d. h. Krankenkassen, Rentenversicherer, Arbeitsagentur und Sozialämter, angehören. Die ganz überwiegende Zuweisung von Patienten erfolgt durch das P-Klinikum für Neurologie und Psychiatrie oder durch entsprechende Fachärzte. Das Rehabilitationskonzept beabsichtigt, beim Patienten die Einsicht in die eigene Krankheit bzw. Sucht und eine daran anschließende Verhaltensänderung zu bewirken. Die Rehabilitationsmaßnahmen stehen unter der Gesamtverantwortung eines leitenden Facharztes für Neurologie und Psychiatrie, dauern üblicherweise ca. 9 bis 12 Monate und gliedern sich in drei Phasen von jeweils ca. 3 Monaten. Die erste Phase dient der medizinischen und psychischen Stabilisierung des Patienten. Daran schließt sich die Phase der Berufsfindung an, in der gemeinsam mit dem Patienten geprüft wird, für welche Arbeitsfelder er geeignet ist, insbesondere, ob der Patient später im ersten Arbeitsmarkt beschäftigt werden kann oder in eine betreute Werkstätte aufgenommen werden muss. In der dritten Phase wird entsprechend des Berufswunsches des Patienten Kontakt zur Arbeitsagentur aufgenommen und es finden Arbeitserprobungen im Institut oder durch Praktika bei externen Arbeitgebern statt. Die Patienten des Instituts verfügen meistens über keine oder keine abgeschlossene Berufsausbildung, aber regelmäßig über eine Schulausbildung und fast immer über einen Schulabschluss (vgl. Protokoll der mündlichen Verhandlung sowie Instituts-Prospekt, Anlage zum Protokoll).

Vom 14. April 1997 bis zum 07. August 2000 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung der Streitjahre statt (Prüfungsbericht vom 30. August 2000, Blatt 37 ff der Bp-Berichtsakte). Dabei wurde u.a. festgestellt, dass die Arbeitnehmer Dr. F und S nicht bei der Klägerin selbst, sondern bei der Evangelischen Heimstiftung als Leiter des W-Instituts tätig waren und diese der Klägerin die Personalkosten erstattete. Herr Dr. F ist Facharzt für Psychiatrie und Neurologie und war vor seiner Tätigkeit in dem Institut als Medizinaldirektor beim P-Klinikum beschäftigt. Während seiner Tätigkeit für das Institut war er verantwortlicher Arzt und ab dem 01. Januar 1996 zusätzlich Leiter des Instituts. Herr S ist ausgebildeter Diakon, gehörte dem gehobenen kirchlichen Dienst an und war bis zu seinem Tod im September 1995 Leiter des Instituts. Herr S übte keine ärztliche Tätigkeit aus, ihm oblag die wirtschaftliche Leitung, die Konzeptbearbeitung sowie die Mitarbeiterführung. Der Betriebsprüfer war hierzu der Auffassung, dass insoweit ein BgA vorliege und unterwarf die Arbeitnehmerüberlassung der Umsatzsteuer (Tz. 7.07 des Prüfungsberichts, Blatt 50 der Bp-Berichtsakte).

In Auswertung des Prüfungsberichts folgte der Beklagte der Rechtsauffassung des Prüfers und änderte die Umsatzsteuerfestsetzungen 1993 bis 1995 mit Bescheiden vom 05. Februar 2001 und nochmals mit Bescheiden vom 19. Mai 2003 wegen anderer Streitpunkte, die

nicht Gegenstand der Klage sind. Der hiergegen von der Klägerin eingelegte Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 17. September 2007 zurückgewiesen.

Die Klägerin trägt vor, die Stiftung hätte sich in den Jahren 1973 und 1989 bemüht, die Herren S und Dr. F als besonders qualifizierte Mitarbeiter für das Institut zu gewinnen. Da diese bereits vor der Einstellung Beamte gewesen seien, sei es erforderlich gewesen, deren Beamtenstatus aufrechtzuerhalten, um sie zur Leitung des Instituts zu bewegen. Da in der Satzung der Stiftung das Recht, Beamte zu haben, nicht ausdrücklich und eindeutig geregelt sei und wegen der Regelung in § 10 Abs. 3 des Landesstiftungsgesetztes rechtlich unsicher gewesen wäre, ob der Beamtenstatus durch eine unmittelbare Anstellung bei der Stiftung hätte aufrechterhalten werden können, seien die Beamtenverhältnisse von ihr formal übernommen worden. Weder Herr S noch Herr Dr. F seien jemals für sie selbst tätig gewesen, sondern seien auch ohne vorliegende schriftliche Vereinbarung von vorneherein und ausschließlich für die Tätigkeit in der Stiftung verpflichtet worden. Die Stiftung würde sämtliche Kosten im Zusammenhang mit den beiden Beamten übernehmen, sowohl die Aktivbezüge als auch die Versorgung, so dass sie im Ergebnis keine finanziellen Lasten durch die beiden Beamten tragen würde. Schriftliche Vereinbarungen zwischen ihr und der Stiftung würden hierzu zwar nicht vorliegen, aber diese Handhabung werde tatsächlich so durchgeführt, und zwar von 1973 bis 1995 für Herrn S und seit 1989 für Herrn Dr. F (vgl. Blatt 127 der Rechtsbehelfsakte).

Bei der Beurteilung dieser „Personalüberlassung" würde der Beklagte vom methodischen Ansatz verkennen, dass die Abgrenzungsmerkmale des ertragsteuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts für den umsatzsteuerlichen Leistungsbegriff nichts hergeben würden. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne die Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils an einen konkreten Leistungsempfänger. Da der Leistungsbegriff methodisch am Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer auszulegen sei, müsse Leistung als „Konsumguttransfer" verstanden werden, so dass für die Frage, ob ein Leistungstausch vorliege, nicht mehr an der inneren Verknüpfung zwischen Leistung und Zahlung festgehalten werden könne, wie dies die frühere BFH-Rechtsprechung getan hätte. Eine Leistung von ihr an die Stiftung wäre vorliegend daher nur dann zu bejahen, wenn sie der Stiftung einen wirtschaftlichen Vorteil im Sinne eines konkreten, verkehrsfähigen Wirtschaftsguts verschafft hätte und dieser wirtschaftliche Vorteil auf der Ebene der Stiftung verbraucht würde. Die Übernahme der beiden Beamten in das Beamtenverhältnis sei jedoch keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne an die Stiftung, denn der Beamtenstatus würde von ihr nur gegenüber den Beamten höchstpersönlich gewährleistet. Auch würde die Übernahme des Beamtenstatus kein verkehrsfähiges Wirtschaftsgut darstellen und könne bei der Stiftung nicht verbraucht werden. Als wirtschaftlicher Vorteile käme daher nur die Arbeitsleistung der beiden Beamten bei der Stiftung in Betracht. Ein Transfer der Arbeitsleistung von ihr an die Stiftung würde jedoch voraussetzen, dass sie bei den Beamten die Arbeitsleistung im eigenen Namen eingekauft hätte und diese sodann für Rechnung der Stiftung an diese durchreiche. Die Beamten würden jedoch ihr gegenüber gerade keine Arbeitsleistung erbringen, vielmehr sei die Tätigkeit der Beamten bei der Stiftung als Ausübung eines Zweitberufs anzusehen, der neben dem Dienstverhältnis ihr gegenüber stehen würde. Denn die Beamten würden an die Stiftung eine Arbeitsleistung erbringen, welcher sie ihr gegenüber nicht schulden würden und es fehle an einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung von ihr gegenüber der Stiftung. Daher sei es verfehlt, eine „Personalgestellung" anzunehmen. Der Verzicht von ihr auf die Ausübung ihrer Rechte gegenüber den Beamten sei kein Verhalten, das als sonstige Leistung anzusehen wäre. Sie würde zwar dulden, dass die Beamten auf Grund ihres Zweitberufs bei der Stiftung in ihrem Dienst-

bereich für sie nicht tätig würden. Dieser rechtlich fragwürdige Schwebezustand würde aber keinen konsumfähigen Vermögensvorteil für die Stiftung darstellen.

Aber selbst wenn man eine Personalüberlassung im Sinne eines steuerbaren Leistungsaustausches annehmen würde, wäre dieser gem. Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG steuerbefreit. Die dort vorgesehenen Steuerbefreiungen seien nach ständiger Rechtsprechung des EuGH autonome gemeinschaftsrechtliche Begriffe, die eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Anwendung des Steuersystems verhindern sollten. Sie könne sich hier auf die für sie günstige Rechtslage nach der Richtlinie 77/388/EWG berufen, da es sich um eine hinreichend klare und unbedingte Regelung handele und der Bestimmung bei der Besteuerung Vorrang vor dem nationalen Recht zukomme, welches die Richtlinienregelung nur unzureichend umsetzen würde.

Die Klägerin beantragt,
die Umsatzsteuerbescheide 1993 bis 1995 vom 19. Mai 2003 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 17. September 2007 dahin zu ändern, dass für 1993 die Umsatzsteuer um 36.180 DM, für 1994 um 36.498 DM und für 1995 um 29.748 DM vermindert wird.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Der Beklagte trägt vor, nach der Rechtsprechung des EuGH zum Vorliegen einer entgeltlichen Leistung, der sich der BFH mittlerweile angeschlossen hätte, müsse zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen und dieser unmittelbare Zusammenhang müsse sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestimmten Rechtsverhältnis ergeben. Nach diesen Grundsätzen sei die Personalgestellung von der Klägerin an die Stiftung steuerbar und steuerpflichtig. Nach den objektiven Umständen des Sachverhalts würde die Stiftung als Leistungsempfänger für die Personalgestellung durch die Klägerin ein Entgelt zahlen. Soweit sich die Klägerin auf eine Steuerbefreiung nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG berufen würde, sei ihm eine unmittelbare Anwendung dieser Steuerbefreiung verwehrt, da er an nationales Recht gebunden sei. Die Überprüfung möglicher Steuerbefreiungsvorschriften nach nationalem Recht, nämlich § 4 Nr. 16 UStG, § 4 Nr. 18 UStG und § 4 27 Buchst. a UStG und würde zu dem Ergebnis führen, dass keine Steuerbefreiung eingreifen würde. Insbesondere sei die Personalgestellung nicht nach § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG steuerbefreit, da die Klägerin keine geistliche Genossenschaft und die Herren S und Dr. F keine Angehörige eines Mutterhauses der Klägerin seien. Soweit das Gericht ohne vorhergehende Vorlage der strittigen Rechtsfrage an den EuGH eine Steuerfreiheit nach Artikel 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG bejahe, sei darauf hingewiesen, dass Herr S Leiter des W-Instituts, eine Einrichtung der Evangelischen Heimstiftung gewesen sei und Herr Dr. F als Arzt W-Instituts tätig gewesen, nach dem Tode von Herrn S im September 1995 Leiter des Instituts geworden wäre und seine Tätigkeit als Arzt weiterhin ausgeübt hätte.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist begründet. Zwar stellt die streitgegenständliche Personalüberlassung zwischen der Klägerin und der Stiftung einen Leistungsaustausch dar und ist damit umsatzsteuerbar, die Leistung ist aber gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage -Richtlinie 77/388/EWG- umsatzsteuerbefreit.

1. Für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist und gem. Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG dem Anwendungsbereich der Steuer unterliegt, ist nach der Rechtsprechung des EuGH, der sich der BFH angeschlossen hat, im Wesentlichen der folgende gemeinschaftsrechtlich geklärte Grundsatz zu berücksichtigen, dass zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen muss. Der unmittelbare Zusammenhang muss sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergeben, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet. Steuerbar sind danach z.B. auch Leistungen, die gegen Gewährung von Aufwendungsersatz erfolgen (BFH-Urteil vom 05. Dezember 2007 - V R 60/05, UR 2008 S. 616). Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein; er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinn des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt. Der Leistungsempfänger steht aufgrund der vertraglichen Beziehungen zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger fest. Die versprochene Leistung ist der Vorteil, den der Leistungsempfänger erhält. Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in gegenseitigen Verträgen verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsverbrauch grundsätzlich vor; das versprochene Tun, Dulden oder Unterlassen ist der Vorteil, den der Leistungsempfänger erhält (BFH-Urteil vom 24. August 2006 - V R 19/05, UR 2007 S. 139).

Die Anstellung der Beamten S und Dr. F bei der Klägerin erfolgte zur Aufrechterhaltung von deren Beamtenstatus, obgleich deren Tätigkeit für die Stiftung erfolgen sollte, da nach dem Landesbeamtengesetz Rheinland-Pfalz - LBG - das Recht Beamte zu haben, in der Satzung der Stiftung geregelt sein muss, § 2 Nr. 3 LBG, und dies bei der Stiftung nicht gegeben ist. Die Klägerin hat deswegen mit der Stiftung diesbezüglich vereinbart, dass die Beamten ihre Arbeitsleistung gegenüber der Stiftung zu erbringen haben und die Stiftung übernahm bzw. übernimmt als Gegenleistung die der Klägerin durch die Anstellung der Beamten entstandenen bzw. entstehenden Kosten. Eine solche Vereinbarung ist nach dem Vortrag der Klägerin zwar nicht schriftlich erfolgt, sondern wohl nur mündlich, jedenfalls aber konkludent aufgrund der tatsächlichen Handhabung.

Unabhängig von dem Zweck der Anstellung der Beamten bei der Klägerin zur Aufrechterhaltung von deren Beamtenstatus ergeben sich die Pflichten und Rechte aus dem Beamtenverhältnis aber gegenüber der Klägerin. Denn das Beamtenverhältnis besteht gegenüber dem Dienstherrn, § 1 Abs. 1 BRRG und § 5 LBG. Da sich der Beamte dabei mit voller Hingabe seinem Beruf zu widmen und sein Amt uneigennützig nach bestem Gewissen zu verwalten hat, § 36 BRRG und § 64 LBG, besteht diese Pflicht, seine Arbeitskraft einzusetzen, gegenüber der Klägerin. Auch kann die Tätigkeit für die Stiftung nicht als Nebentätigkeit der Beamten angesehen werden, denn Nebentätigkeiten sind dem Beamten zu versagen, wenn diese nach Art und Umfang die Arbeitskraft des Beamten so stark in An-

spruch nehmen, dass die ordnungsgemäße Erfüllung seiner dienstlichen Pflichten behindert werden kann, § 42 Abs. 2 Nr. 1 BRRG und § 73 Abs. 2 LBG. Im Gegenzug dazu schuldet die Klägerin als Dienstherr dem Beamten die Alimentation und Versorgung, § 48 BRRG und § 87 LBG. Dass diese Kosten tatsächlich von der Stiftung getragen werden, ändert an der eigentlichen Leistungspflicht der Klägerin nichts. Der Ersatz dieser der Klägerin entstehenden Aufwendungen durch die Stiftung stellt vielmehr die Gegenleistung dafür dar, dass die Beamten für die Stiftung tätig sind.

Daher stehen der Umstand, dass die Klägerin darauf verzichtet hat, dass die Beamten ihre Arbeitskraft für sie einsetzen sowie den Beamten gestattet hat, ihre Arbeitsleistung für die Stiftung zu erbringen und der Ersatz der der Klägerin entstehenden Aufwendungen wegen des Beamtenverhältnisses durch die Stiftung in einem Gegenseitigkeitsverhältnis. Diese in einem Gegenseitigkeitsverhältnis erbrachten Leistungen stellen wie bei der privatrechtlichen Arbeitnehmerüberlassung einen Leistungsaustausch dar. Die Stiftung ist als Leistungsempfänger identifizierbar, der ihr versprochene Vorteil ist die Arbeitsleistung der Beamten. Dass die Klägerin im Gegenzug nur den Ersatz ihrer Aufwendungen erhält, steht dem Leistungsaustausch nicht entgegen. Die Leistungen stehen auch in unmittelbarem Zusammenhang, da sie sich gegenseitig bedingen. Letztlich ist einziger Unterschied zu der üblichen privatrechtlichen Arbeitnehmerüberlassung, dass die Anstellung der an die Stiftung überlassenen Beamten im Beamtenverhältnis erfolgt ist. Dies steht einem Leistungsaustausch aber nicht entgegen.

2. Die Überlassung der Beamten gegen Aufwendungsersatz an die Stiftung ist gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG umsatzsteuerbefreit.

a) Wie der Beklagte zutreffend vorgetragen hat, sind die Leistungen nicht nach den nationalen Regelungen des § 4 Nrn. 15, 16, 18, 21, 23, 24, 25 UStG steuerbefreit, da diese Regelungen ganz offensichtlich im Streitfall nicht einschlägig sind.

Insbesondere ist die Personalüberlassung auch nicht gem. § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG steuerbefreit. Umsatzsteuerbefreit ist gem. § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG die Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke. Nach Abschn. 121 Abs. 1 UStR kommt die Steuerbefreiung nur für die Gestellung von Mitgliedern oder Angehörigen der genannten Einrichtungen, nicht aber für Personen, die lediglich Arbeitnehmer dieser Einrichtungen sind, in Betracht. Diese Auslegung der Vorschrift entspricht dem Wortlaut und den Auffassungen in der Literatur (vgl. Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, Rn. 12, 13 zu § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG).

b) Die Vorschrift des § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG setzt die gemeinschaftsrechtliche Befreiungsbestimmung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG aber nicht vollständig um.

Die sich aus einer Richtlinie ergebende Verpflichtung der Mitgliedstaaten, das in dieser Richtlinie vorgesehene Ziel zu erreichen, sowie die Pflicht der Mitgliedstaaten gemäß Artikel 5 EWG-Vertrag, alle zur Erfüllung dieser Verpflichtung geeigneten Maßnahmen allgemeiner oder besonderer Art zu treffen, obliegen allen Trägern öffentlicher Gewalt in den Mitgliedstaaten, und zwar im Rahmen ihrer Zuständigkeiten auch den Gerichten. Daraus folgt, dass ein nationales Gericht, soweit es bei der Anwendung des nationalen Rechts - gleich, ob es sich um vor oder nach der Richtlinie erlassene Vorschriften handelt - dieses

Recht auszulegen hat, seine Auslegung soweit wie möglich am Wortlaut und Zweck der Richtlinie ausrichten muss, um das mit der Richtlinie verfolgte Ziel zu erreichen und auf diese Weise Art. 189 Abs. 3 EWG-Vertrag nachzukommen (EuGH-Urteil vom 13. November 1990 C-106/89 Slg. 1990, I-4135). Eine gemeinschaftsrechtskonforme Auslegung der nationalen Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 27 Buchst. a UStG kommt insoweit allerdings nicht in Betracht, weil die Steuerbefreiung nur für die Gestellung von Mitgliedern oder Angehörigen der dort genannten Einrichtungen gewährt wird, die von der Klägerin an die Stiftung überlassenen Herren Dr. F und S aber Beamte und nicht Mitglieder oder Angehörige der Klägerin sind. Da eine richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Regelung nicht möglich ist, kann sich die Klägerin auf die ihr günstigere Richtlinienregelung unmittelbar berufen und hier ist die unmittelbare Anwendung der Richtlinienregelung zu überprüfen (vgl. Martin, Umsatzsteuer der gemeinnützigen Sportvereine - Chance und Grenzen -, UR 2008 S. 34; vgl. a. EuGH-Urteil vom 10. September 2002 - C-141/00 - Kügler -, Slg. 2002, I -6833).

c) Die Steuerbefreiung der streitbefangenen Leistungen ergibt sich unmittelbar aus Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG.

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die unter den Buchstaben b), g), h) und i) des Art. 13 Teil A Abs. 1 genannten Tätigkeiten und solche für Zwecke des geistigen Beistandes von der Steuer. Bei den von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG umfassten Tätigkeiten handelt es sich um die Krankenhausbehandlung und die ärztliche Heilbehandlung sowie die mit ihnen eng verbundenen Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind, von Krankenanstalten, Zentren für ärztliche Heilbehandlung und Diagnostik und anderen ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen gleicher Art durchgeführt bzw. bewirkt werden. Unter Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG fallen die Erziehung von Kindern und Jugendlichen, der Schul- oder Hochschulunterricht, die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung.

Die Richtlinienregelung beschreibt den Inhalt der Steuerbefreiung inhaltlich unbedingt, hinreichend genau und ist nicht an Bedingungen geknüpft. Die Richtlinienregelung ist deshalb unmittelbar anwendbar und nach Ansicht des Gerichts bedarf es keines Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH über Inhalt und Auslegung der Richtlinie, da keine vernünftigen Zweifel bestehen, dass der Streitfall von der Richtlinienregelung umfasst ist (vgl. Martin, Umsatzsteuer der gemeinnützigen Sportvereine -Chance und Grenzen-, a. a.O.).

aa) Der Begriff der „Einrichtung" in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG erfordert die Existenz einer abgegrenzten Einheit, die eine bestimmte Funktion erfüllt (vgl. EuGH-Urteil vom 07. September 1999 - C-216/97 - Gregg -, Slg. I 1999, 4947). Die Klägerin ist eine Kirche und eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Die Klägerin erfüllt als juristische Person die vorgenannten Voraussetzungen und ist somit eine

religiöse Einrichtung im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG.

bb) Die Tätigkeit des Instituts besteht in der medizinischen und medizinisch-beruflichen Rehabilitation psychisch Kranker und Behinderter. Die Personen, die in das Institut zur Rehabilitation aufgenommen, sind Erwachsene, die auf Grund einer Erkrankung psychisch behindert bzw. von einer solchen Behinderung bedroht sind und teilweise neben ihrer psychischen Erkrankung auch an einer Suchterkrankung leiden. Das Institut gilt in den Versorgungsverträgen mit den Krankenkassen gem. § 111 SGB V als „sonstiges Krankenhaus" und rechnet seine Leistungen auf Grund eines genehmigten Pflegesatzes mit den Krankenkassen ab, wobei Grundlage der Aufnahme in das Institut eine ärztliche Einweisung ist. Das Institut ist damit ein Krankenhaus i.S.d. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG, in dem eine Heilbehandlung verantwortlich durch Ärzte durchgeführt wird. Die Rehabilitationsmaßnahme im Institut bei den psychischen Erkrankungen besteht darin, bei den Patienten eine Einsicht in die psychische Erkrankung und daran anschließend eine Verhaltensänderung herbeizuführen. Die Rehabilitationsmaßnahmen stellen insofern eine Heilbehandlung dar, da sie die Therapie der psychischen Erkrankung mit dem in drei Phasen gegliederten Konzept zur Verhaltensänderung und dessen Stabilisierung durch eine berufliche Eingliederung der Patienten bezwecken. Auch soweit Bezugstherapeuten und Berufspädagogen sowie Sozialarbeiter an diesen Rehabilitationsmaßnahmen mitwirken, geschieht dies unter verantwortlich ärztlicher Leitung und ist in diesem Sinne eine Heilbehandlung.

Die Anerkennung des Instituts als Krankenhaus und dass dort Heilbehandlungen durchgeführt werden, zeigt sich auch nicht zuletzt darin, dass die Kosten für die Aufnahme und Behandlung von mehr als 90% der Patienten des Instituts durch die gesetzliche Krankenversicherung übernommen werden. Somit sind die durch das Institut gegenüber den Patienten erbrachten Leistungen gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG umsatzsteuerbefreit.

cc) Teilweise ist die Tätigkeit des Instituts in der zweiten und dritten Phase der Rehabilitationsmaßnahmen auch unter Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG erfasst, nämlich die Ausbildung, die Fortbildung oder die berufliche Umschulung sowie die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung. Denn bei der Aufnahme der Patienten wirken auch die Arbeitsagentur und die Sozialämter mit, und die Rehabilitationsmaßnahmen bezwecken die berufliche Eingliederung der Patienten. Auch unter diesem Gesichtspunkt ist die Tätigkeit des Instituts umsatzsteuerbefreit. Da die berufliche Eingliederung der Patienten aber auch im Zusammenhang mit der durch die Rehabilitationsmaßnahmen beabsichtigten Verhaltensänderung zu sehen ist, kann die berufliche Eingliederung nicht losgelöst von der Heilbehandlung gesehen werden, sondern stellt vielmehr gleichfalls einen Teil der Therapie der psychisch kranken Patienten dar. Insoweit liegt eine für die Steuerbefreiung unschädliche Überlagerung der Tatbestände der beiden Befreiungsvorschriften vor.

dd) Die Richtlinienregelung ist insoweit hinsichtlich der begünstigten Einrichtungen und erfassten Tätigkeiten inhaltlich unbedingt, hinreichend genau und nicht an Bedingungen geknüpft (zu diesen Voraussetzungen vgl. Martin, Umsatzsteuer der gemeinnützigen Sportvereine - Chance und Grenzen -, a.a.O.). Inhalt und Auslegung der Befreiungsvor-

schriften sind nach Ansicht des Gerichts offenkundig und es bestehen keine vernünftigen Zweifel, dass die Tätigkeit des Instituts umsatzsteuerbefreit ist, zumal die Steuerbefreiung auch das Tatbestandsmerkmal der Anerkennung durch den Mitgliedstaat für die in den Befreiungsvorschriften aufgeführte Tätigkeit voraussetzt. Dies ist im Streitfall bei dem Institut zweifellos gegeben, da die Tätigkeit in enger Zusammenarbeit mit den Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung, der Arbeitsagentur und den Sozialämtern erfolgt und die Kosten nahezu vollständig von der gesetzlichen Krankenversicherung übernommen werden.

ee) Es sind auch keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass die unvollständige Umsetzung der Richtlinienregelung in der nationalen Befreiungsvorschrift in Hinblick auf eine Vermeidung von Steuerumgehung oder Missbrauch erfolgt sein könnte. Denn die Leistungen des Instituts sind umsatzsteuerbefreit und das Institut damit vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Da die Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG entsprechenden nationalen Steuerbefreiungen gem. § 4 Nrn. 14 und 16 UStG eine Kostendämpfung im Bereich bestimmter sozialer und medizinischer Einrichtungen im Gesundheitswesen bezweckt und ursprünglich eingeführt wurde, um die an die Träger der Sozialversicherung ausgeführten Leistungen nicht mit Umsatzsteuer zu belasten (vgl. Zenker in Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, Rn 10 zu § 4 Nr. 14 und Rn 11 zu § 4 Nr. 16), würde diesem Gesetzeszweck entgegenstehen, nunmehr eine Personalgestellung für die befreiten Einrichtungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Eine Steuerbefreiung zum Erreichen dieses Gesetzeszwecks stellt daher gerade keine Steuerumgehung dar.

ff) Die v.g. Voraussetzungen für die direkte Anwendung der Richtlinienregelung sind auch für die Auslegung des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG erfüllt. Dort ist das Tatbestandsmerkmal der in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und i der Richtlinie 77/388/EWG genannten Tätigkeiten dahingehend zu verstehen, dass auf die Tätigkeit der Einrichtung und nicht die der überlassenen Person abzustellen ist. Eine andere Auslegung würde zu nicht vertretbaren Wertungswidersprüchen führen. Bei einem Abstellen auf die Tätigkeit der Person wäre fraglich, nach welchen Kriterien eine Abgrenzung oder Aufteilung erfolgen soll. Dies zeigt sich im Streitfall gerade auch am Vergleich der Herren S und Dr. F. Während Dr. F selbst Arzt ist und neben seiner Tätigkeit als Leiter des Instituts selbst ärztlich tätig geworden ist, war Herr S ausschließlich Leiter des Instituts ohne eigene ärztliche Tätigkeit. Gleichwohl war das Institut ausnahmslos ohne Unterschied hinsichtlich der Person des Leiters als Einrichtung i.S.d. Befreiungsvorschriften der Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. b und i der Richtlinie 77/388/EWG anerkannt und die Kosten wurden von der gesetzlichen Krankenversicherung übernommen. Eine Unterscheidung würde hier auch dem vorgenannten Gesetzeszweck der Kostendämpfung im Gesundheitswesen entgegenwirken. Daher ist bei der Auslegung von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG auf die Einrichtung abzustellen.

Die Gestellung der Beamten von der Klägerin an die Stiftung für die medizinische und medizinisch-berufliche Rehabilitation psychisch Kranker und Behinderter im Rahmen der Tätigkeit der Stiftung ist damit gem. Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. k der Richtlinie 77/388/EWG von den Mitgliedstaaten von der Umsatzsteuer zu befreien. Da der Beklagte die Personalgestellung der Beamten von der Klägerin an die Stiftungen in den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden der Umsatzsteuer unterworfen hat, sind diese rechtswidrig und daher entsprechend zu ändern.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3 FGO i.V.m. § 155 FGO und § 708 Nr. 10 ZPO, § 711 ZPO.

Die Revision wird zugelassen, da die der Entscheidung zu Grunde liegende Rechtsfrage bisher höchstrichterlich nicht entschieden ist.