

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die vorsitzende Richterin Mag. Karoline Windsteig, den Richter Dr. Peter Unger und den fachkundigen Laienrichter bzw die fachkundige Laienrichterin KR Ing. Hans Eisenkölbl und Mag. Gertraud Lunzer, in der Beschwerdesache der Bf, gegen die Bescheide des Finanzamt Gänserndorf Mistelbach vom 14.1.2009, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 bis 2006, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16.11.2016, im Beisein der Schriftführerin Christina Seper, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin fand im Dezember 2008 eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs 1 BAO statt, deren Gegenstand ua die Umsatz- und Einkommensteuer für den Zeitraum 2004 bis 2006 bildeten.

Die belangte Behörde setzte in weiterer Folge am 12.12.2008 im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO bezüglich der Streitjahre 2004 bis 2006 unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der durchgeführten Außenprüfung jeweils die Umsatz- und Einkommensteuer neu fest. Unter Verweis auf die darüber aufgenommene Niederschrift bzw den Prüfungsbericht nahm die belangte Behörde im Rahmen der Pflgetätigkeit der Beschwerdeführerin steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb an, wobei sie den ermäßigten Steuersatz nach § 10 Abs 2 Z 15 UStG zum Ansatz brachte. Die von der Beschwerdeführerin erklärte Steuerbefreiung nach § 6 Abs 1 Z 25 UStG sei wegen dem Gewinnstreben der Beschwerdeführerin ausgeschlossen, zumal das Pflegeheim in Form eines Gewerbetriebes mit Gewinnen von ca 40.000 € jährlich betrieben werde.

Die Beschwerdeführerin erhob ua gegen die hier gegenständlichen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2006 das damalige Rechtsmittel der Berufung und brachte vor, dass sie als (private) Betreiberin eines „Altersheimes“ bei gleicher Leistung schlechter gestellt sei als Pflegeheime, welche durch die öffentliche Hand betrieben werden. Dies führe zu einer Ungleichbehandlung, welche dem Gleichheitsgrundsatz widerspreche, und zu einer Wettbewerbsverzerrung. Zudem sei die nationale Steuerbefreiungsbestimmung, konkret die Differenzierung zwischen privater und öffentlicher Pflegeheime im Hinblick auf die Einschränkung der Befreiung auf fehlende Gewinnabsicht, nicht vom Unionsrecht gedeckt. Das Begehren der Beschwerdeführerin richtete sich auf Anerkennung der Einnahmen als unecht steuerbefreit. Aus der Aktenlage sei ersichtlich, dass die Leistungen der Beschwerdeführerin als Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt worden seien, weil sie diese im Rahmen der Ausbildung als diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester erbracht habe.

Mit – damals noch fakultativer – Berufungsvorentscheidung wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Festgestellt wurde, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin in der Pflege und Betreuung von alten Menschen im Rahmen der Sozialfürsorge auf Grund von behördlich bewilligten Pflegeplätzen liege. Im Rahmen der Betriebsprüfung sei die behördliche Bewilligung bestätigt worden. In der Begründung stellte die belangte Behörde ausführlich ihre Rechtsansicht dar und verwies auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.9.2005, 2005/15/0070, wonach die Steuerbefreiung ausgeschlossen ist, wenn die strittigen Leistungen im Rahmen eines Gewerbebetriebes erbracht werden würden (vgl § 6 Abs 1 Z 25 2. Satz UStG), und diese Einschränkung der Steuerbefreiung unionsrechtlich gedeckt ist.

Nach Einbringung des Vorlageantrages ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf den Vorhaltscharakter einer Berufungsvorentscheidung um Ergänzung, warum die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nicht zutreffend seien.

Ergänzend erstattete die Beschwerdeführerin entsprechend dem Ansuchen der belangten Behörde nur mehr Ausführungen in Bezug auf den Ihrer Ansicht nach durch die Abstellung auf das Gewinnstreben bewirkten Wettbewerbsnachteil gegenüber öffentlichen Pflegeheimen.

Die belangte Behörde hat daraufhin den Akt dem – damals zuständigen – unabhängigen Finanzsenat vorgelegt und die Abweisung der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die hier gegenständlichen Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2004 bis 2006 beantragt.

Mit hg. Beschluss vom 12.9.2016 wurde die Beschwerdeführerin zur Abklärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes aufgefordert, mehrere Fragen zu beantworten und Unterlagen vorzulegen. Auch wurden der Beschwerdeführerin die vorläufigen Sachverhaltsannahmen des Gerichts wie folgt mitgeteilt, samt der Aufforderung, sich hierzu zu äußern:

"Die Beschwerdeführerin ist diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester. Sie betreibt seit 2003 'Pflegeplätze für Senioren'. Die Einnahmen in den streitgegenständlichen Jahren von 2004 bis 2006 wurden als unecht von der Umsatzsteuer befreit behandelt.

Die Tätigkeit der Beschwerdeführerin ist auf Gewinn gerichtet und umfasst Leistungen aufgrund eines Pflegevertrages, wie die vollzeitige pflegerische Betreuung, Pflegeplanung, Pflegedokumentation (Pflegeanamnese), Sterbebegleitung, Vermittlung von ärztlicher und seelsorgerischer Betreuung sowie die familienhafte Unterbringung bei voller Verpflegung, Zimmerreinigung, Wäsche- und Bügelservice."

Die gesetzte Frist von einem Monat verstrich ungenützt.

Für den 16.11.2016 wurden die Verfahrensparteien zur (seitens der Beschwerdeführerin beantragten) mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat geladen, wobei die Beschwerdeführerin in der Ladung ausdrücklich aufgefordert wurde, als Beweismittel die Beantwortung der bislang unbeantwortet gebliebenen Fragen samt der angeforderten Unterlagen in der mündlichen Verhandlung vorzulegen. Über die mündliche Verhandlung wurde folgende Niederschrift aufgenommen und von den Verfahrensparteien unterzeichnet:

"Beginn der Amtshandlung: 10:35 Uhr.

Die mündliche Verhandlung findet auf Antrag der Partei statt.

Der Berichterstatter trägt die Sache vor und berichtet über die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen.

Die Vorsitzende erteilt der beschwerdeführenden Partei das Wort.

Die beschwerdeführende Partei führt aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Der steuerl. Vertreter der Bf. zieht die Beschwerde betreffend die Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006 zurück.

Kernthema sei, dass Pflegeanstalten der öffentlichen Hand im Vergleich zu privaten Pflegeeinrichtungen steuerrechtlich unterschiedlich behandelt werden und es auch offensichtlich sei, dass hier zugunsten der öffentlichen Hand agiert werde bzw. auch den gemeinnützigen Vereinen, die also der öffentlichen Hand nahestehen, Vorteile eingeräumt würden.

Auf die Einkommenssituation bezogen ist festzuhalten, dass im konkreten Fall eine private Pflegeeinrichtung Gewinne im Ausmaß von € 40.000,00 jährlich erwirtschaftet habe; die Bf. habe als diplomierte Krankenschwester fünf Pflegebetten zu betreuen.

Finanzamtsvertreter verweist auf die bisherigen Schriftsätze.

Die Vorsitzende nimmt Bezug auf den bislang unbeantworteten hg. Beschluss vom 12.9.2016 (Antwortfrist 1 Monat ab Zustellung), mit dem die beschwerdeführende Partei aufgefordert wurde, näher bezeichnete Fragen zu beantworten.

Die beschwerdeführende Partei wird nunmehr im Zuge der mündlichen Verhandlung erneut aufgefordert, die im Beschluss vom 12.9.2016 aufgeworfenen Fragen zu beantworten und die angeforderten Unterlagen vorzulegen:

1) Zum Zwecke der Beurteilung der freiberuflichen Tätigkeit ist die an die zuständige Bezirksverwaltungsbehörde erstattete Meldung betreffend die freiberufliche Berufsausübung des gehobenen Dienstes für Gesundheits- und Krankenpflege vorzulegen.

Antwort: Eine Meldung diesbezüglich wurde nicht vorgelegt. Es gab allerdings Überprüfungen seitens der Bezirksverwaltungsbehörde.

2) Zur Bestätigung des Vorliegens einer privaten Pflegeeinrichtung ist die im Prüfungsbericht bezeichnete behördliche Bewilligung für den Betrieb von Pflegeeinheiten bzw Pflegeplätzen vorzulegen.

Antwort: Eine derartige Bewilligung kann ich nicht vorlegen.

3) Hinsichtlich des in der vorgelegten Broschüre „Pflegeplatz für Senioren“ dargestellten Tätigkeitsbereiches und -umfanges ist eine detailliertere Beschreibung unter Aufgliederung der fachlichen Pflegeleistungen und Betreuungsleistungen (Leistungsverzeichnis und -beschreibung, Tagesablauf uä) vorzulegen.

Antwort: Steuerl. Vertreter legt eine sich bereits im Akt befindliche Broschüre "Pflegeplatz für Senioren" vor.

4) Mittels entsprechender Unterlagen sind die Einnahmen der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum in folgende Bereiche aufzugliedern:

- Einnahmen aus der fachlichen Pflegebehandlung als diplomierte Gesundheits- und Krankenschwester

- Einnahmen aus der Grundpflege, wie Körperpflege, Ernährung, An- und Auskleiden, Mobilität, Unterbringung und sonstige nicht fachliche Leistungen

- Einnahmen aus dem Wäsche/Bügelservice bzw anderen mit der Pflegebehandlung und -betreuung nicht zusammenhängenden sonstigen Leistungen, wie zB Transportkosten, Freizeitanimation

Antwort: Steuerlicher Vertreter legt eine Liste von Einnahmen betreffend die Jahre 2005 und 2006 vor, aus denen grundsätzlich ein Grundtarif und ein Pflegetarif

hervorgehen. Zum Grundtarif zählen für das Jahr 2005 € 55.000,00 und € 35.000,00 Pflegeetarif; für 2006 sind Grundtarif € 53.000,00 und € 43.000,00 Pflegeetarif. Die Unterlagen werden als Beilage A und Beilage B zum Akt genommen.

5) Es ist auszuführen und zu belegen, ob weitere Krankenschwestern bzw Pflegekräfte (wenn ja, wieviele) mit der Pflege der Vertragspartner der Beschwerdeführerin betraut waren und bejahendenfalls wie sich die Arbeitsteilung gestaltete („Dienstplan“). Insbesondere ist diesbezüglich auch darzustellen, wer die Beschwerdeführerin während Krankheit bzw Abwesenheit (Freizeit, Urlaub) vertreten hat.

Antwort: Die Bf. hat die Pflegeleistungen im wesentlichen alleine ausgeführt; es gab kein weiteres Pflegepersonal. Im Krankheitsfalle hat die Caritas oder ein Hilfswerk die Pflege übernommen, dies sei allerdings in seltenen Fällen vorgekommen. Festgehalten wird, dass es seitens der Vertretungsleistung keine Unterlagen gibt.

6) Anhand geeigneter Unterlagen ist darzulegen, wieviele Senioren in welchem Zeitraum in den Jahren von 2004 bis 2006 in welchem Umfang (Pflegestufe sowie zeitliches Ausmaß der Betreuung) betreut wurden. Vor allem ist auch eine Aufstellung und Zuordnung vorzulegen, wieviele dieser Pfleglinge im Haus der Beschwerdeführerin und wieviele außerhalb betreut wurden.

Antwort: Vorab ist festzuhalten, dass aufgrund der vorgelegten Unterlagen über die Einnahmen des Pflegeheims davon auszugehen ist, dass zwischen vier und fünf Personen im Pflegeheim gewohnt haben. Alle Pfleglinge wurden im Heim betreut, sie hatten mindestens die Pflegestufe 3, manchmal wurde auch die Pflegestufe 4 beantragt, in Ausnahmefällen die Pflegestufe 5. Das Pflegeheim diente auch als urlaubsbedingte Zwischenstation und war insgesamt gesehen mehr als eine Nebeneinnahmequelle zu beurteilen.

7) Wenn im Streitzeitraum (2004-2006) eine Hausordnung für die im Eigenheim der Beschwerdeführerin betreuten Senioren existierte, ist diese vorzulegen.

Antwort: Es gab keine Hausordnung.

Amtspartei nimmt an, dass in die Bewilligung des Pflegeheimes vom damaligen Prüfer eingesehen worden ist.

Darüberhinaus werden keine weiteren Wortmeldungen gegeben.

Es wird bestätigt, dass die Bf. die Betreuung alleine gemacht hat.

Steuerl. Vertreter: Ein praktischer Arzt stand zu jeder Zeit zur Verfügung.

Die Vorsitzende erteilt der beschwerdeführenden Partei das letzte Wort (§ 275 Abs 2 letzter Satz BAO).

Beschwerdeführende Partei: Steuerlicher Vertreter beantragt der Beschwerde stattzugeben.

Amtspartei: Die Bf. hat in den Erklärungen ab 2007 ihre Umsätze aus dem Pflegeheim mit 10% USt besteuert.

Ende des Beweisverfahrens.

Der Senat zieht sich zur Beratung zurück (die Parteien verlassen den Raum).

Die Vorsitzende verkündet das Erkenntnis samt den wesentlichen Entscheidungsgründen:

Die Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 wird abgewiesen.

[...]

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision nicht zulässig.

Ende der Verhandlung: 11:55 Uhr"

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Dementsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Beschwerdeführerin betrieb in den Streitjahren ein behördlich bewilligtes privates Pflegeheim mit Gewinnerzielungsabsicht. Es wurden in den Streitjahren ca 40.000 € Gewinn erwirtschaftet.

Im Beschwerdefall liegt keine Bewilligung des zuständigen Landeshauptmannes zur freiberuflichen Ausübung des Krankenpflegefachdienstes gemäß § 5 iVm § 52 Abs 4 MTF-SHD-G vor.

Zu dieser Sachverhaltsfeststellung gelangt das Bundesfinanzgericht aufgrund folgender Beweiswürdigung:

Trotz in der mündlichen Verhandlung nicht erfolgter tatsächlicher Vorlage der behördlichen Bewilligung des Betriebes von stationären Pflegeeinheiten und Pflegeplätzen durch die Bezirksverwaltungsbehörde nach den §§ 49 ff NÖ SHG 2000, erachtet der erkennende Senat deren grundsätzliche Existenz als erwiesen an, zumal auch seitens der belangten Behörde die Überprüfung der Bewilligung anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt wurde.

Dass das Pflegeheim mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wurde, wurde von der Beschwerdeführerin im Laufe des gesamten Verfahrens nicht bestritten.

Die Vorlage der Bewilligung des zuständigen Landeshauptmannes zur freiberuflichen Ausübung des Krankenpflegefachdienstes gemäß § 5 iVm § 52 Abs 4 MTF-SHD-G konnte trotz mehrfacher hg. Aufforderung nicht vorgelegt werden, weshalb der erkennende Senat von keiner freiberuflichen Ausübung des Krankenpflegefachdienstes gemäß § 5 MTF-SHD-G ausgeht.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsstellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen.

Nach Feststellung des obigen Sachverhalts hat das Bundesfinanzgericht über die vorliegende Beschwerde rechtlich erwogen:

Gemäß § 323 Abs 37 BAO treten die durch das FVwGG 2012 (BGBl I 2013/14) geänderten bzw eingefügten Bestimmungen der Bundesabgabenordnung am 1.1.2014 in Kraft und sind, soweit sie Beschwerden betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Die Umsätze aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die ua im Rahmen der Tätigkeit als freiberuflicher Tätiger iSd § 52 Abs 4 des Bundesgesetzes BGBl 1961/102 idF BGBl 1992/872 bewirkt wurden, sind gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG in den für die Streitjahre geltenden Fassungen unecht steuerfrei.

Gemäß § 52 Abs 4 des Bundesgesetzes über die Regelung des medizinisch-technischen Fachdienstes und der Sanitätshilfsdienste (MTF-SHD-G), darf Freiberuflich nur der Krankenpflegefachdienst (§ 5) mit Bewilligung des auf Grund des Berufssitzes des (der) Bewerbers(in) zuständigen Landeshauptmannes ausgeübt werden. Die Bewilligung ist zu erteilen, wenn der (die) Bewerber(in) innerhalb der letzten zehn Jahre diesen Beruf befugtermaßen durch zwei Jahre vollbeschäftigt oder entsprechend länger bei Teilzeitbeschäftigung in einem Dienstverhältnis gemäß Abs. 3 ausgeübt hat. Die Berechtigung zur freiberuflichen Berufsausübung ist zu entziehen, wenn die Berechtigung

zur Berufsausübung gemäß § 56 zurückgenommen wird. Für die freiberufliche Ausübung des Krankenpflegefachdienstes ist ein Berufssitz in Österreich erforderlich. Berufssitz ist der Ort, an dem oder von dem aus die freiberufliche Tätigkeit regelmäßig ausgeübt wird. Jede Änderung des Berufssitzes ist dem Landeshauptmann anzuzeigen.

Gemäß § 5 Abs 1 MTF-SHD-G umfasst die allgemeine Krankenpflege die Pflege bei Erkrankungen aller Art, Wochenbettpflege sowie die Pflege und Ernährung von Neugeborenen.

Mangels Vorlage einer Bewilligung des zuständigen Landeshauptmannes zur freiberuflichen Ausübung des Krankenpflegefachdienstes gemäß § 5 iVm § 52 Abs 4 MTF-SHD-G, scheidet schon deshalb die Anwendung der unechten Befreiung von der Umsatzsteuer gemäß § 6 Abs 1 Z 19 UStG in der für die Streitjahre 2004 bis 2006 geltenden Fassung, auf die Umsätze der Beschwerdeführerin aus.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 15 UStG sind ua die Umsätze, soweit sie in der Betreuung, Beherbergung und Verköstigung von pflegebedürftigen Personen bestehen, die im Rahmen der Sozialhilfe bei Pflegefamilien untergebracht sind, von der Umsatzsteuer unecht befreit.

Dass es sich bei den im Pflegeheim der Beschwerdeführerin betreuten Personen um solche im Rahmen der Sozialhilfe bei einer Pflegefamilie untergebrachte handle, behauptet die Beschwerdeführerin nicht.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 18 UStG in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung sind die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit sie von Körperschaften des öffentlichen Rechts bewirkt werden und es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen, von der Umsatzsteuer unecht befreit.

Gemäß § 6 Abs 1 Z 25 UStG in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung, sind die in den Ziffern 18, 23 und 24 genannten Leistungen, sofern sie von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 34 bis 47 der Bundesabgabenordnung), bewirkt werden, ebenso von der Umsatzsteuer unecht befreit. Dies gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes im Sinne des § 45 Abs. 3 BAO ausgeführt werden.

Nach Art. 13 Teil A Abs. 1 der im Beschwerdezeitraum noch maßgeblichen Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie) befreien die Mitgliedstaaten unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer konkreten und einfachen Anwendung

der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Umsatzsteuer:

"[...]

b) 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;

[...]

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

[...]"

Die Mitgliedstaaten können nach Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie die Gewährung ua der unter Absatz 1 Buchstabe b und g vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen:

"- Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden.

- Leitung und Verwaltung müssen im wesentlichen ehrenamtlich durch Personen erfolgen, [...]

- Es müssen Preise angewendet werden, die von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder solche, die die genehmigten Preise nicht übersteigen; [...]

- Die Befreiungen dürfen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen zuungunsten von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen führen."

Die Beschwerdeführerin vertritt ua die Ansicht, die im Zusammenhang mit dem von ihr betriebenen Pflegeheim erzielten Umsätze seien von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie erfasst und daher steuerfrei. Sie wendet sich ua dagegen, dass § 6 Abs. 1 Z 25 iVm § 6 Abs. 1 Z 18 UStG 1994 die Steuerbefreiung

auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entgegen dieser gemeinschaftsrechtlichen Anordnung einschränke.

Der EuGH hat in seinem Urteil vom 7.9.1999, C-216/97, Rs Gregg & Gregg zwar klargestellt (Rn 18), dass der Begriff der Einrichtung etwa im Sinne des Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie nicht nur juristische Personen umfasse, sondern auch auf eine oder mehrere natürliche Personen zutreffen, die ein Unternehmen betreiben. Die belangte Behörde hat jedoch, die Umsatzsteuerbefreiung nicht deswegen versagt, weil es sich bei der Beschwerdeführerin um eine einzelne natürliche Person handle und sie deshalb keine Einrichtung iSd Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie darstelle.

Die belangte Behörde hat die in § 6 Abs. 1 Z 25 UStG vorgesehene Steuerbefreiung vielmehr deshalb versagt, weil die mit dieser Bestimmung eingeräumte Steuerbefreiung nur Einrichtungen offen stehe, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Nur derartige Einrichtungen sehe der Gesetzgeber als solche mit sozialem Charakter (iSd Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie) an. Mit Gewinnerzielungsabsicht tätige Einrichtungen seien von der Befreiung ausgeschlossen.

Zwar hat der EuGH demgegenüber im Urteil vom 26.5.2005, C-498/03 Rs Kingscrest und Associates Ltd und Montecello Ltd ausgesprochen, dass der Begriff "von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" in Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe g der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht nicht ausschließt (Rn 47). Allerdings kann der Mitgliedstaat die in Rede stehende Steuerbefreiung gemäß Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie von der Bedingung abhängig machen, dass die betreffende Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt (Rn 42).

Gerade diese Möglichkeit hat der österreichische Gesetzgeber ergriffen und mit § 6 Abs. 1 Z 25 UStG die Steuerbefreiung von der Gemeinnützigkeit und damit vom Fehlen einer Gewinnabsicht (§ 39 BAO) abhängig gemacht und die Steuerbefreiung somit ausgeschlossen, wenn die Leistungen etwa im Rahmen eines Gewerbebetriebes ausgeführt werden.

Die Beschwerdeführerin hat sich im Verlauf des Verfahrens im Zusammenhang mit behaupteten Steuerbefreiungen anderer Steuerpflichtiger und von ihr dadurch erlittener Wettbewerbsnachteile auch auf die Urteile des EuGH 10.9.2002, C-141/00, Rs Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH und EuGH 26.5.2005, C-498/03, Rs Kingscrest und Montecello, berufen.

Der EuGH hat seine Ausführungen zur Anerkennung einer Einrichtung als solche sozialen Charakters in beiden Urteilen (Kügler und Kingscrest) allerdings auf Fälle bezogen, in denen der jeweilige nationale Gesetzgeber von der Möglichkeit des Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a erster Anstrich der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie keinen Gebrauch

gemacht hat. Im Unterschied dazu hat aber gerade im vorliegenden Beschwerdefall der österreichische Gesetzgeber durch § 6 Abs. 1 Z 25 zweiter Satz UStG die in Rede stehende Steuerbefreiung von der Erfüllung der Bedingung des Art. 13 Teil A Abs. 2 Buchstabe a erster Anstrich der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie abhängig gemacht.

Vor dem Hintergrund des festgestellten Sachverhaltes kam daher die Anwendung der Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 25 UStG auf das von der Beschwerdeführerin betriebene Pflegeheim nicht in Betracht (vgl zu alledem VwGH 23.9.2005, 2005/15/0070)

Gemäß § 10 Abs 2 Z 15 UStG in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung ermäßigt sich die Steuer auf 10% für die Umsätze der Kranken- und Pflegeanstalten, der Alters-, Blinden- und Siechenheime sowie jener Anstalten, die eine Bewilligung als Kuranstalt oder Kureinrichtung nach den jeweils geltenden Rechtsvorschriften über natürliche Heilvorkommen und Kurorte besitzen, soweit es sich um Leistungen handelt, die unmittelbar mit der Kranken- oder Kurbehandlung oder unmittelbar mit der Betreuung der Pfleglinge im Zusammenhang stehen, und sofern die Umsätze nicht unter § 6 Abs. 1 Z 18 oder 25 fallen.

Vor dem Hintergrund des festgestellten Sachverhaltes und mangels Erfüllung der tatbestandlichen Voraussetzungen von § 6 Abs 1 Z 18 oder 25 UStG, kann in der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 10% gemäß § 10 Abs 2 Z 15 UStG auf die Umsätze der Beschwerdeführerin durch die belangte Behörde keine Rechtswidrigkeit erblickt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Mit dem vorliegenden Erkenntnis weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, sondern folgt der insbesondere in dem Erkenntnis vom 23. September, 2005/15/0070, mwN, zum Ausdruck gebrachten Judikaturlinie, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 6. Dezember 2016