



GZ. RV/0410-F/08,
miterledigt RV/0411-F/08,
RV/0412-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch die RTG Rümmele Treuhand GmbH, 6850 Dornbirn, Marktstraße 30, vom 20. August 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 9. August 2005 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2003 und vom 21. Juli 2008 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 wird im Ausmaß der Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2008 abgeändert.

Die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 und 2005 bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin führt seit der Wintersaison 2000/2001 Rettungsflüge mit zwei Helikoptern durch. Die Helikopter sind als Notarzthubschrauber konfiguriert. Neben den Rettungsflügen führt die Berufungswerberin auch noch Lawinensprengflüge, Versorgungsflüge und Personentransporte durch. Der Anteil der Erlöse aus Rettungsflügen an den Gesamterlösen beträgt ca. 95%. Bei den Rettungsflügen handelt es sich beinahe ausschließlich um Flüge zur Bergung von verletzten Personen aus Schigebieten. Rechtliche Grundlage für die Bergungsflüge bildet eine Kooperationsvereinbarung zwischen der Berufungswerberin und der Silvretta Seilbahnen AG. Für die anderen Schigebiete, in denen die Berufungswerberin Bergungsflüge durchführt, liegen keine derartigen Vereinbarungen vor. Die

Verletztenbergung erfolgt auf Alarmierung durch die Pistenrettung der jeweiligen Liftgesellschaft. Die Rechnungslegung über die Bergung erfolgt an die geborgenen Personen bzw. bei Einlieferung der geborgenen Personen in das Sanatorium der GmbH an diese.

Die Berufungswerberin behandelte die Umsätze aus den Bergungsflügen in den Jahren 2003 bis 2005 wie in den Jahren zuvor als steuerpflichtig unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes.

Diese umsatzsteuerliche Behandlung der Bergungsflüge wurde bereits im Zuge einer Betriebsprüfung das Jahr 2001 betreffend in Streit gezogen. Damals vertrat der Prüfer die Meinung, die Berufungswerberin erfülle mit ihren Leistungen sämtliche in § 6 Abs. 1 Z 22 leg. cit. enthaltenen Kriterien. Die Bergungsleistungen seien daher als unecht befreite Leistungen einzustufen.

Im Zuge einer Betriebsprüfung die Jahre 2003 bis 2005 betreffend wurden die von der Berufungswerberin steuerpflichtig behandelten Bergungsumsätze unter Berufung auf die vorhergehende Prüfung erneut als unecht steuerbefreit behandelt. Zudem stellte der Prüfer fest, die Berufungswerberin habe die Rechnungen an das SgmbH und an fremde Unternehmen mit 10 % Umsatzsteuer (2003: 65.455,52 €, 2004: 76.583,73 €, 2005: 57.892,00 €) ausgestellt und diese Rechnungen nicht berichtigt. Die Berufungswerberin schulde daher insoweit die Umsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 trotz Steuerfreiheit aufgrund der Rechnung.

Diesen Feststellungen trug das Finanzamt für das Jahr 2003 mit Berufungsvorentscheidung (für diese Jahr 2003 hat das Finanzamt die in Rede stehenden Umsätze bereits mit Umsatzsteuerbescheid vom 30. August 2005 als gemäß § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 unecht steuerfrei behandelt, wogegen die Berufungswerberin Berufung erhoben hat) und für die Jahre 2004 und 2005 mit in wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheiden vom 21. Juli 2008 Rechnung.

Gegen die Anwendung der Steuerfreiheit des § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 und dem damit verbundenen Ausschluss des Vorsteuerabzuges durch die Umsatzsteuerbescheide 2004 und 2005 erhob die Berufungswerberin mit Schreiben vom 21. Juli 2008 Berufung. Diese wurde vom Finanzamt ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung direkt dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt. Für das Jahr 2003 stellte sie den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zur Begründung verwies sie auf die Ausführungen in der Berufung gegen Umsatzsteuerbescheide 2001 und 2002.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Berufungsentscheidung vom 18. Juli 2005, RV/0303-F/03, betreffend die Berufung der Berufungswerberin gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002 des Finanzamtes Feldkirch vom 13. Juni 2003 beurteilte der Unabhängige Finanzsenat die Krankentransporte mittels Helikopter als unecht steuerbefreite Leistungen gemäß § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 und wies die Berufung als unbegründet ab.

Seine Entscheidung begründete er wie folgt:

„Gemäß § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 sind die Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hiefür besonders eingerichtet sind, steuerfrei. Diese Voraussetzungen sind im berufungsgegenständlichen Fall unstrittig gegeben. Strittig ist lediglich, ob § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 gegen die 6. EG-RL verstößt und somit im streitgegenständlichen Fall nicht zur Anwendung gelangt. Entgegen der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Rechtsansicht ist die Frage, ob § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 dem Art 13 Teil A Abs. 1 lit. p der Richtlinie 77/388/EWG zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuern (im Folgenden kurz: 6. EG-RL) entgegensteht und von diesem verdrängt wird oder nicht, sehr wohl von den nationalen Behörden zu beantworten. Richtlinien entfalten zwar grundsätzlich nur gegenüber Mitgliedstaaten bindende Wirkung, wird eine Richtlinie aber nicht oder nur unzureichend umgesetzt, kann sich auch der Rechtsunterworfenen gegenüber dem Staat, insbesondere vor Gerichten und Verwaltungsbehörden, auf Bestimmungen einer Richtlinie berufen, wenn sie inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau anzusehen sind (Grundsatz der unmittelbaren Wirkung von Richtlinien; vgl. zB EuGH Rs 8/81, Becker, Slg. 53; 8.10.1987). Soweit einer Richtlinie unmittelbare Wirkung zukommt, sind Verwaltung und Gerichte der Mitgliedstaaten verpflichtet, jene Bestimmungen des nationalen Rechts unangewendet zu lassen, die mit den Richtlinien nicht in Einklang stehen; eine Beseitigung der Vorschrift muss weder beantragt noch abgewartet werden (Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts; vgl. zB EuGH Rs 106/78, Simmenthal II, Slg. 629, 9.3.1978).

Die Befreiung für Krankentransporte im UStG 1994 beruht auf Artikel 13 Abs. 1 lit. p 6. EG-RL, wonach unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der unter Abs. 1 lit. a bis q genannten Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, die von ordnungsgemäß anerkannten Einrichtungen durchgeführten Beförderungen von kranken und verletzten Personen in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen von der Steuer befreien. Die Frage ist nun, ob es sich bei der Berufungswerberin um eine solche "ordnungsgemäß anerkannte Einrichtung" handelt.

Was unter "Einrichtung" zu verstehen ist, hat der EuGH zwischenzeitig beantwortet. Unter Einrichtung ist, wie schon im Berufungsschriftsatz ausgeführt wird, seit den Urteilen vom 7.9.1999, Rs C-216/97, Gregg, und vom 10.9.2002, Rs C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, nicht nur eine juristische, sondern auch jede natürliche Person zu verstehen.

Fraglich ist im vorliegenden Fall, was unter "ordnungsgemäß anerkannt" zu verstehen ist. Wie die Steuervertretung der Berufungswerberin richtig ausführt, findet sich diese Wendung auch noch in einer anderen Befreiungsbestimmung des Artikel 13 Teil A Abs. 1 der 6. EG-RL, nämlich in dessen lit. b. Danach werden "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 beziehungsweise bewirkt werden" von der Steuer befreit. Zum Begriff "ordnungsgemäß anerkannt" hat der EuGH mit Urteil vom 6. November 2003, Rs C-45/01, Dornier, festgestellt, dass Art 13 Teil A Abs 1 Buchst b 6. EG-RL die Bedingungen und Modalitäten dieser Anerkennung nicht festlege. Es sei daher grundsätzlich Sache des innerstaatlichen Rechts jedes Mitgliedstaates, die Regeln aufzustellen, nach denen eine solche Anerkennung den Einrichtungen gewährt werden könne, die sie beantragten (Rz 64). Der Erlass innerstaatlicher Vorschriften in diesem Bereich sei im Übrigen in Art 13 Teil A Abs 2 Buchst a der 6- EG-RL vorgesehen, wonach die Mitgliedstaaten die Gewährung der unter Abs 1 Buchst b vorgesehenen Befreiungen für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts seien, von Fall zu Fall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen könnten (Rz 65). Da Art 13 Teil A Abs. 2 Buchst a die Mitgliedstaaten jedoch nicht zum Erlass solcher Maßnahmen verpflichte, habe die Tatsache, dass ein Mitgliedstaat von dieser Befugnis keine Gebrauch gemacht habe, keine Auswirkungen auf die Möglichkeit, eine Einrichtung zum Zweck der Gewährung der dort genannten Befreiungen anzuerkennen (Rz 66). Ferner sei festzustellen, dass keine Bestimmung der 6. EG-RL verlange, dass die Anerkennung in einem formellen Verfahren erfolge oder in innerstaatlichen Vorschriften mit steuerrechtlichem Charakter ausdrücklich vorgesehen sei (Rz 67).

Das österreichische Umsatzsteuergesetz setzt keinerlei Anerkennungsvoraussetzung an die Umsatzsteuerbefreiung für Krankentransporte. Es stellt vielmehr ausschließlich auf die Art der Tätigkeit ab, eben die Beförderung von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind. Da, wie oben ausgeführt, die 6. EG-RL selbst kein förmliches Anerkennungsverfahren vorsieht und auch kein solches Verfahren verlangt, verstößt die Steuerfreiheit für Krankentransporte gemäß § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 somit auch nicht gegen die 6. EG-RL.

Dass es nach dem Vorarlberger Gesetz über das Rettungswesen (Vorarlberger Rettungsgesetz), LGBl. Nr. 46/1979, anerkannte Rettungsorganisationen (§ 3 Abs. 2 Vorarlberger Rettungsgesetz) sowie die Möglichkeit der Anerkennung anderer als dieser Organisationen durch Verordnung der Vorarlberger Landesregierung (§ 3 Abs. 3 Vorarlberger Rettungsgesetz) gibt und die Berufungswerberin keine derartige landesgesetzlich anerkannte Organisation ist, ändert daran nichts. Aus § 3 Abs. 1 Vorarlberger Rettungsgesetz ergibt sich, dass die Ausübung der in § 1 Abs. 2 dieses Gesetzes aufgezählten Tätigkeiten auch durch nicht anerkannte Rettungsorganisationen zulässig ist. Auch können nach dem Vorarlberger Rettungsgesetz anerkannte Rettungsorganisationen auf die Anerkennung verzichten. Die landesgesetzliche Anerkennung als Rettungsorganisation (ohne Verzicht) hat demnach nur zur Folge, dass auch die weiteren Bestimmungen des Vorarlberger Rettungsgesetzes (v.a. § 3 Abs. 5 über die

Anordnung von Rettungseinsätzen, die Kostenregelung sowie Abschnitt 3 betreffend die Rechte des Rettungsdienstes) auf diese Organisationen anzuwenden sind. Sie hat daher gar nicht zum Gesetzeszweck, die Zulassung von Einrichtungen zum Rettungsdienst abschließend zu regeln und diese in einem Verfahren anzuerkennen. Nur in diesem Falle würde nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates das Vorarlberger Rettungsgesetz überhaupt als innerstaatliche Regelung zur Anerkennung von Einrichtungen iSd Art 13 Teil A Abs. 1 Buchst. p 6. EG-RL in Frage kommen. Im Übrigen wäre gerade in der Einschränkung der Steuerfreiheit des § 6 Abs. 1 Z 22 leg. cit. auf landesgesetzlich anerkannte Organisationen ein Verstoß gegen die 6. EG-RL zu sehen. Gemäß § 3 Abs. 2 Vorarlberger Rettungsgesetz gelten das Österreichische Rote Kreuz, Landesverband Vorarlberg, der Österreichische Bergrettungsdienst, Landesverband Vorarlberg, und die Österreichische Wasserrettung Vorarlberg als anerkannte Rettungsorganisationen. Gemäß § 3 Abs. 3 Vorarlberger Rettungsgesetz kann die Landesregierung durch Verordnung andere als in Abs. 2 genannte Rettungsorganisationen anerkennen, deren satzungsmäßiger Zweck die Besorgung von Angelegenheiten des Hilfs- und Rettungswesens ist und in denen in erheblichem Umfang Mitglieder unentgeltlich tätig sind, soweit es im Interesse einer bedarfs- und sachgerechten Besorgung der Aufgaben nach § 1 Abs. 2 geboten ist. Eine Einschränkung der Steuerfreiheit auf die nach den Bestimmungen des Vorarlberger Rettungsgesetzes anerkannten Rettungsorganisationen würde eine Einschränkung auf juristische Personen bedeuten und damit natürliche Personen von der Steuerfreiheit ausschließen. Ebenso würde die Anerkennung von anderen als in § 3 Abs. 2 Vorarlberger Rettungsgesetz genannten Organisationen auf Fälle reduziert, in den die Anerkennung im "Interesse einer bedarfs- und sachgerechten Besorgung der Aufgaben nach § 1 Abs. 2 geboten ist". Noch dazu wäre die Steuerfreiheit vom Ermessen der Behörde abhängig. Eine derartige Einschränkung wäre aber nach der 6. EG-RL verboten. Bei der Anwendung des Art 13 der 6. EG-RL ist nämlich der Grundsatz der steuerlichen Neutralität zu beachten (EuGH 11.6.1998, C-283/95, Fischer; 7.9.1999 C-216/97, Gregg). Dieser Grundsatz verbietet es, dass Wirtschaftsteilnehmer, die die gleichen Umsätze bewirken, bei deren Besteuerung unterschiedlich behandelt werden. Da die Berufungswerberin die gleichen nach § 6 Abs. 1 Z 22 UStG 1994 steuerbefreiten Krankentransporte durchführt wie die nach dem Vorarlberger Rettungsgesetz anerkannten Rettungsorganisationen, würde die Steuerfreiheit selbst dann zustehen, wenn das Vorarlberger Rettungsgesetz als maßgebliche innerstaatliche Regelung zur Anerkennung von Einrichtungen iSd Art 13 Teil A Abs. 1 Buchst. p der 6. EG-RL anzusehen wäre.

Auch das vom Vertreter der Berufungswerberin während der mündlichen Berufungsverhandlung eingewandte Urteil des EuGH vom 26. Mai 2005, Rs C-498/03, konnte den unabhängigen Finanzsenat zu keiner anderen Entscheidung führen. Dieses Urteil ist zu Art 13 Teil A Absatz 1 lit. g) und h) 6. EG-RL ergangen, wonach die Mitgliedstaaten bestimmte "Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen" von der Steuer befreien können. Mit Verweis auf die Urteile "Kügler" und "Dornier" hat der EuGH neuerlich darauf hingewiesen, dass die nationalen Gerichte nach dem Gemeinschaftsrecht und unter der Kontrolle der nationalen Gerichte u.a. das Bestehen spezifischer Vorschriften - gleich ob es sich dabei um nationale oder regionale, um Rechts- oder Verwaltungsvorschriften, um Steuervorschriften oder Vorschriften im Bereich der sozialen Sicherheit handelt - das mit den

Tätigkeiten des betreffenden Steuerpflichtigen verbundene Gemeinwohlinteresse, die Tatsache, dass andere Steuerpflichtige mit den gleichen Tätigkeiten bereits in den Genuss einer ähnlichen Anerkennung kommen, und den Umstand zu berücksichtigen haben, dass die Kosten der fraglichen Leistungen unter Umständen zum großen Teil von Krankenkassen oder anderen Einrichtungen der sozialen Sicherheit übernommen werden (vgl. Rz 53 dieses Urteils). Auch wenn diese Gesichtspunkte für die Auslegung des in Rede stehenden Art 13 Teil A Absatz 1 lit. p) 6. EG-RL herangezogen werden, lässt sich damit für die Berufung nichts gewinnen. Ohne Zweifel ist in der Durchführung von Krankentransporten mit Helikoptern eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit zu sehen. Dass die Berufungswerberin diese Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt, schadet dieser Einstufung, wie der EuGH im Urteil ""Kingscrest", Rz 31 und 43, festgestellt hat, nicht. Ebenso wenig wird mit der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 22 UStG gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstoßen bzw. würde im Gegenteil gerade mit der steuerpflichtigen Behandlung der Umsätze aus den Rettungsflügen diesem Grundsatz, wie weiter oben ausgeführt, zuwidergehandelt werden. Zur Frage der Kostenübernahme schließlich hat der EuGH im Urteil "Dornier", Rz 75, festgestellt, dass bei Vorliegen vergleichbarer Leistungen der bloße Umstand, dass die Kosten der Behandlungsleistungen nicht oder nicht vollständig von den Trägern der Sozialversicherung übernommen werden, keine unterschiedliche Behandlung der Leistungserbringer in Bezug auf die Mehrwertsteuerpflicht rechtfertigt. Da die Berufungswerberin hinsichtlich der Krankentransporte die gleichen Leistungen erbringt wie andere nach dem § 6 Abs. 1 Z 22 UStG von der Steuer befreite Einrichtungen, kann die Kostenübernahme für die Beurteilung der Steuerfreiheit nicht ausschlaggebend sein, zumal auch die Frage, ob die Kosten für Krankentransporte mittels Helikopter in Wintersportgebieten von Krankenversicherungen übernommen werden oder nicht von der jeweiligen Versicherung des Leistungsempfängers und nicht (nur) davon abhängt, wer den Krankentransport durchführt."

Gegen diese Entscheidung erhob die Berufungswerberin Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Dieser vermochte keine Rechtswidrigkeit der Entscheidung zu erkennen und wies Beschwerde mit Erkenntnis vom 25. November 2009, ZI. 2005/15/0109, als unbegründet ab.

Der Unabhängige Finanzsenat folgt selbstverständlich auch für die berufungsgegenständlichen Jahre 2003 bis 2005 seiner in dieser Sache bereits getroffenen und nunmehr vom Verwaltungsgerichtshof bestätigten Entscheidung. Die Krankentransporte der Berufungswerberin waren daher zu Recht als unecht steuerbefreite Leistungen einzustufen. Ein mit diesen Leistungen in Zusammenhang stehende Vorsteuerauschluss war somit nicht möglich. Gleichzeitig waren aber trotz Steuerfreiheit die in Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuern gemäß § 11 Abs. 12 UStG 1994 aufgrund der Rechnungen geschuldet.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 war gleichzeitig im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2008 abzuändern.

Feldkirch, am 25. Jänner 2010