



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der , vertreten durch BDO Tschofen Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 6800 Feldkirch, Gallmistrasse 17, vom 17. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vom 21. September 2001 betreffend Umsatzsteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. betreibt ein Flugunternehmen, das im streitgegenständlichem Jahr Umsätze damit erzielte, Fallschirmspringer durch ein Luftfahrzeug ("Skyvan") in der Luft abzusetzen.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1994 bis 1996 hat die Betriebsprüfung die Ansicht vertreten, dass keine steuersatzbegünstigte Beförderungsleistung vorliege, sondern von einer bloßen Vermietung von Beförderungsmitteln auszugehen sei.

Laut Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1999 unterzog die Bw. die Umsätze weiterhin dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994.

Analog der Rechtsansicht der Betriebsprüfung wurden die Umsätze des Jahres 1999 mit Bescheid vom 21. September 2001 dem Normalsteuersatz unterzogen.

Die Bw. hat gegen diesen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung erhoben und stellte gleichzeitig den Antrag auf eine mündliche Verhandlung.

---

Mit Bescheid vom 30. November 2001 wurde die Entscheidung über die Berufung ausgesetzt, weil der Ausgang des Verfahrens hinsichtlich der Frage, ob die Leistungen für das Absetzen von Fallschirmspringern durch das Flugzeug als Beförderungsleistung im Sinne des UStG 1994 gelten und mit 10% zu versteuern sind oder ob eine Vermietung eines Beförderungsmittels vorliegt und der Normalsteuersatz Anwendung findet, von wesentlicher Bedeutung ist.

Im Erkenntnis vom 13. April 2005, 2001/13/0248, 0249 betreffend die o.a. streitgegenständlichen Jahre hat der VwGH entschieden, dass der Gesetzgeber den ermäßigten Steuersatz für die Beförderung von Personen gemäß § 10 Abs. 2 Z 19 UStG 1972 bzw. Z 12 UStG 1994 von der gemeinschaftsrechtlich zulässigen Einschränkung abhängig gemacht hat, dass nur eine Personenbeförderung mit "Verkehrsmittel aller Art" begünstigt wird. Nach dem funktionalen Verständnis des Begriffes können Flugzeuge, soweit sie zum Absetzen von Fallschirmspringern in der Luft (im Rahmen der Teilnahme an so genannten "Boogies") Verwendung finden und zu diesem Zweck besondere Vorrichtungen aufweisen, nicht als Verkehrsmittel im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 19 UStG 1972 bzw. Z 12 UStG 1994 angesehen werden. Die gegenständliche Raumüberwindung von einem Abflugsort zu einem in der Luft befindlichen Absprungsort stellt vor dem Hintergrund der historischen Interpretation keinen "Verkehr" im Sinne solcher Leistungen dar, welche der Gesetzgeber begünstigen wollte.

Mit einem ergänzenden Schriftsatz vom 17. August 2005 nahm die Bw. zunächst den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie den Antrag auf Entscheidung über diese Berufung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

In diesem ergänzenden Schreiben regte die Bw. an, einen Antrag auf Vorabentscheidung an den EuGH zu stellen.

Begründend wurde folgendes ausgeführt:

1. Im Erkenntnis vom 12. September 2002, 99/15/0086, hat der VwGH entschieden, dass ein Heißluftballon kein "Verkehrsmittel aller Art" im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 12 UStG ist. Maßgebend waren historische Gründe, weil der Heißluftballon nicht einem im Beförderungssteuergesetz bereits aufgezählten Verkehrsmittel und nicht einem aufgrund des technischen Fortschritts allenfalls neu entstehenden Beförderungsmittel, sofern diese ihrer Art und Funktion nach den im Beförderungssteuergesetz genannten Beförderungsmitteln gleichen, entspricht. Im Erkenntnis vom 13.4.2005, 2001/13/0248, 0249 hat der VwGH seine Judikatur zu § 10 Abs. 2 Z 19 UStG 1972 und § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 auch auf die Beförderung von Fallschirmspringern mit Flugzeugen angewendet und dahingehend den Anwendungsbereich dieser Vorschriften unter Berücksichtigung des Willens des damaligen Gesetzgebers (Beförderungssteuergesetz 1953 und Umsatz-

steuergesetz 1972) präzisiert. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz ist nach dieser Judikatur historisch in einer funktionalen Betrachtungsweise nur auf einen "begünstigten Verkehr" und zwar dann anzuwenden, wenn einerseits die zur Personenbeförderung verwendeten Verkehrsmittel im Beförderungssteuergesetz genannt sind (das sind Schienen- und Seilbahnen, Pferdefuhrwerke, Kraftfahrzeuge) oder andererseits Beförderungsmittel aufgrund des technischen Fortschritts neu entstanden sind und ihrer Art und Funktion nach den im Beförderungssteuergesetz genannten Beförderungsmitteln gleichen.

2. Nach Ruppe bestehe für diese historische Interpretation "jedenfalls im zeitlichen Geltungsbereich des UStG 1994" kein Anlass. Maßgebend sei nunmehr, dass die 6. EG-RL einen ermäßigten Steuersatz für die 'Beförderung von Personen' zulasse". Auch aus verfassungsrechtlichen Gründen seien daher alle Leistungen, die als Beförderung von Personen aufgefasst werden können, gleich zu behandeln (Ruppe, UStG<sup>2</sup>, § 10 Tz 153).
3. In § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 hat der österreichische Gesetzgeber das Wahlrecht des Art 12 Abs. 3 lit. a i.V.m. Z 5 des Anhangs H der 6. EG-RL 77/388/EWG ("Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks") in Anspruch genommen und die "Beförderung von Personen mit Verkehrsmitteln aller Art ..." dem ermäßigten Steuersatz unterstellt.
4. Das Gemeinschaftsrecht verwendet im Bereich der Mehrwertsteuerregelungen die Begriffe "Beförderungsmittel" (z.B. Art 9 Abs. 2 lit. a der 6. EG-RL 77/388/EWG), "Verkehrsmittel" (z.B. RL 83/182/EWG über Steuerbefreiungen innerhalb der Gemeinschaft bei vorübergehender Einfuhr bestimmter Verkehrsmittel), "Luftfahrzeuge" (Richtlinie 94/5/EG des Rates vom 14. Februar 1994 zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/38/EWG; Art 15 Z 6 ff der 6. EG-RL 77/388/EWG) und "Beförderung von Personen" (Z 5 des Anhangs H der 6. EG-RL 77/388/EWG). Es liegen somit eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts im Bereich der Mehrwertsteuer vor.
5. Nach den Schlussanträgen des Generalanwalts Jacobs vom 21.2.1989 zur RS 51/88 (Hamann) ist es offensichtlich, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber mit beiden Begriffen dasselbe zum Ausdruck bringt (Rn 15 aE). Der EuGH ist im Urteil vom 15.3.1989, Rs 51/88 (Hamann) den Schlussanträgen des Generalanwalts gefolgt und hat ausgesprochen, dass Segeljachten auch dann als Beförderungsmittel gelten, wenn diese zur Sportausübung und zum Vergnügen verwendet werden und daher in erster Linie Sport- und Freizeitgeräte sind. Darüber hinaus hat der EuGH in diesem Urteil die Auffassung der Kommission, wonach der Begriff "Beförderungsmittel" weit auszulegen sei und jedes Gerät erfasse, mit dem man sich von einem Ort zum anderen begeben könne, ausdrück-

lich bestätigt (Rn 16). Auch der VwGH verwendet auf Seite 7 des angeführten Erkenntnisses vom 12. September 2002, 99/15/0086, die Begriffe "Verkehrsmittel" und "Beförderungsmittel" in seinem Rechtssatz synonym.

6. Plückebaum/Malitzky (UStG, § 3a Rz 274 f) verweisen bei der Aufzählung von Beförderungsmitteln auf die zollrechtlichen Vorschriften. Zollrechtlich sind Heißluftballone und Flugzeuge als Beförderungsmittel und – aufgrund der synonymen Verwendung im Umsatzsteuerrecht – als Verkehrsmittel zu betrachten. Nach Art 670 lit. c ZK-DVO (aF) sind Beförderungsmittel "Mittel, die der Beförderung von Personen oder Gütern dienen". Nach der Datenbank der Europäischen Kommission über den integrierten Zolltarif (TARIC) besteht folgende zolltarifliche Gliederung:

"Abschnitt XIVV – Beförderungsmittel

Kapitel 88 – Luftfahrzeuge und Raumfahrzeuge, Teile davon

TARIC-Code 8801 – Ballone und Luftschiffe; Segelflugzeuge, ...

TARIC-Code 8802 – Andere Luftfahrzeuge (z.B. Hubschrauber und Starrflügelflugzeuge); ..."

Die zollrechtliche Abgrenzung sei auch deshalb maßgebend, weil Anhang H zu Art 12 der 6. EG-RL in der Einleitung auf den "genauen Geltungsbereich der betreffenden Kategorien anhand der Kombinierten Nomenklatur" verweist. Die zollrechtliche Begriffsbildung bilde daher einen integrierenden Bestandteil der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften über die Harmonisierung des Mehrwertsteuersystems.

7. Bei der Auslegung der Vorschrift des § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 ist der Grundsatz der einheitlichen Auslegung von Gemeinschaftsrecht von wesentlicher Bedeutung (Oppermann, Europarecht<sup>3</sup>, 208). Begriffe der MwSt-Richtlinien sind eigenständig und nicht nach nationalem Recht auszulegen (Achatz, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, 43; Oppermann, Europarecht<sup>3</sup>, 208 mit Judikaturnachweisen). Die gemeinschaftsrechtlichen Mehrwertsteuerregelungen verfolgen das Ziel einer Rechtsvereinheitlichung innerhalb der Gemeinschaft, sodass Begriffe und Vorschriften des Gemeinschaftsrechts in den Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten einheitlich auszulegen sind (Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 46 f). In der Einleitung zur 6. EG-RL 77/38/EWG wird ausdrücklich festgestellt, dass die "Begriffsbestimmungen des Steuertatbestandes und des Steueranspruchs" harmonisiert werden müssen. Dies müsse sowohl für zwingendes als auch für nachgiebiges Gemeinschaftsrecht (mit Ermessensspielräumen der Mitgliedstaaten) gelten, weil auch nachgiebige Vorschriften des Gemeinschaftsrechts letztlich Gemeinschaftsrecht darstellen und daher den vom EuGH entwickelten Auslegungsgrundsätzen unterliegen.

8. Durch die Verwendung einschlägiger Begriffe des Gemeinschaftsrechts habe der österreichische Gesetzgeber in § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 und § 6 Abs. 1 Z 3 lit. d UStG 1994 auch die Begriffsinhalte des Gemeinschaftsrechts übernommen, keine Einschränkung auf die im Beförderungssteuergesetz genannten Verkehrsmittel (Beförderungsmittel) normiert (ebenso Ruppe, UStG<sup>2</sup>, § 10 Tz 153) und somit sein Wahlrecht im gemeinschaftsrechtlichen Sinn ausgeübt. Auch wenn die Vorschriften wortgleich aus dem UStG 1972 übernommen werden, so sind diese richtlinienkonform auszulegen (Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 46; Streinz, EGV, Art 249 Rn 126). Die Auslegung dieser Begriffe habe autonom nach gemeinschaftsrechtlichen Kriterien zu erfolgen (Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 101). Nationale Regelungen seien nur dann maßgeblich, wenn das Gemeinschaftsrecht auf das nationale Recht verweist (Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 101); dies ist bei Z 5 des Anhangs H der 6. EG-RL 77/388/EWG nicht der Fall. Steuerrechtliche Vorschriften unterliegen im Gemeinschaftsrecht der Einstimmigkeit; auch Österreich hat daher der Übernahme der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften zugestimmt.
9. Die Bedeutung von gemeinschaftsrechtlichen Begriffen muss ausgehend vom gewöhnlichen Sinn der Begriffe in ihrem Kontext und im Lichte der Ziele des Vertrages ermittelt werden (Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 100 ff und 111; Achatz, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, 43; Oppermann, Europarecht<sup>3</sup>, 207 f). Ziel des Vertrages ist dabei in erster Linie die einheitliche Auslegung von Gemeinschaftsrecht. Bei einem klaren Wortlaut ist nicht auf weitere Auslegungsprinzipien zurück zu greifen (Oppermann, Europarecht<sup>3</sup>, 208). Der Gesetzgeber hat dabei Begriffe aus dem Gemeinschaftsrecht (Beförderung von Personen, Verkehrsmittel bzw. Beförderungsmittel, Luftfahrzeuge) verwendet, die im gemeinschaftsrechtlichen Sinne auszulegen und daher einer spezifisch nationalen Auslegung nicht zugänglich sind (EuGH 16.1.2003, Rs 315/00 – Maierhofer; EuGH 11.8.1995, Rs 453/93 – Bulthuis Griffioen; Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU<sup>5</sup>, 26 und 41 f; Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 101 und 111; Urteil vom 15.3.1989, Rs 51/88 Hamann). Eine wörtliche Übernahme der Vorschriften der Richtlinie in das nationale Recht ist nicht erforderlich, bloße Formulierungsunterschiede, die sich nicht auf die inhaltliche Durchführung der Richtlinie auswirken, sind zulässig (Streinz, EGV, Art 249 Rn 89). Demzufolge ist im Grundtatbestand "Beförderung von Personen mit Verkehrsmitteln aller Art" weder aus den Gesetzesmaterialien noch aus dem Gesetzeswortlaut eine Einschränkung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben (Z 5 des Anhangs H der 6. EG-RL 77/388/EWG). erkennbar. Personenbeförderungen werden in aller Regel auch mit

"Verkehrsmitteln" ausgeführt, sodass damit keine wesentlichen Ausnahmen normiert wurden. Auch aus der Wortfolge "aller Art", welche in den gemeinschaftsrechtlichen Grundlagen kein Pendant findet, ist eine weit reichende (und keine einschränkende) Auslegung abzuleiten. Im Zweifel ist anzunehmen, dass der nationale Gesetzgeber die EU-Richtlinie richtliniengemäß umsetzen wollte (Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU<sup>5</sup>, 35). Eine andere Auslegung findet im Wortlaut keine Deckung und würde gegen den Zweck der unmittelbaren Geltung von Richtlinien verstößen und damit die Wirksamkeit von Richtlinienbestimmungen wesentlich beeinträchtigen oder sogar aushöhlen. Diese Richtlinienbestimmungen müssen auch dann unmittelbar anwendbar sein, wenn ein Mitgliedstaat es verabsäumt hat, Kriterien bei der Ausübung von Ermessensspielräumen festzulegen. Eine Richtlinie hat auch dann unmittelbare Geltung, wenn dem Mitgliedstaat ein Ermessensspielraum eingeräumt ist und dieser davon keinen Gebrauch macht (EuGH 10.9.2002, Rs 141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH, Rn 51 ff und die Schlussanträge des GA Tizziano, Rn 61 ff, insbesondere 72 f).

10. Die Frage, ob Begriffe auch dann nach gemeinschaftsrechtlichen Kriterien auszulegen sind, wenn das Gemeinschaftsrecht nachgiebig ist und den Mitgliedstaaten Wahlrechte, Ermächtigungen oder Ermessensspielräume einräumt, hat der EuGH – entgegen der Auffassung der deutschen Regierung (Rn 21) – ausdrücklich bejaht (EuGH 16.1.2003, Rs 315/00 – Maierhofer, Rn 22 ff sowie die Schlussanträge Rn 25). Aufgrund dieses Urteils musste der BFH seine Judikatur ändern und durfte den Begriff Grundstück nicht mehr nach nationalen Maßstäben auslegen. Ausnahmen von den übernommenen gemeinschaftsrechtlichen Begriffsinhalten sind nur dann anzunehmen, wenn diese klar im nationalen Gesetz festgeschrieben sind (EuGH 16.1.2003, Rs 315/00 – Maierhofer, Rn 22 ff). Beschränken sich die nationalen Rechtsvorschriften jedoch darauf, die Bestimmungen der Richtlinie zu reproduzieren, müssen diese auch in Übereinstimmung mit diesen gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen ausgelegt werden, sodass es den nationalen Steuerbehörden nicht frei steht, weitere Ausnahmen anzuwenden (Schlussanträge des GA Jacobs vom 6.6.2002- C-315/00 – Maierhofer, Rn 27). Ebenso besteht ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe auch außerhalb von zwingendem Gemeinschaftsrecht einheitlich ausgelegt werden, um Auslegungsunterschiede zu verhindern (EuGH 15.1.2002, Rs 43/00 – Andersen, Rn 18; EuGH 17.7.1997, Rs 28/95 – Leur-Bloem Rn 5 und 32).
11. Eine historische Auslegung des nationalen Gesetzgebers ist unter Berücksichtigung des Gemeinschaftsrechts methodisch abzulehnen, weil sich die Auslegung von innerstaatlichem Recht "gleich, ob es sich um vor oder nach der Richtlinie erlassene Vorschriften

handelt ... soweit wie möglich am Wortlaut und Zweck der Richtlinie ausrichten muss, um das mit der Richtlinie verfolgte Ziel zu erreichen und auf diese Weise Artikel 189 Abs. 3 EWG-Vertrag nachzukommen" (Potacs, RdW 1996, 153 f mit Judikaturnachweisen des EuGH und VfGH; Mayer, B-VG<sup>3</sup>, 478; Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 45). Auch nach der Judikatur des VfGH geht eine richtlinienkonforme Interpretation einer historischen Auslebung nach dem Willen des nationalen Gesetzgebers vor (Potacs, RdW 1996, 153 f; Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 45, FN 76). Die Übernahme von einheitlichen Rechtsgrundlagen ist nach Art 10 und Art 249 Abs. 3 EGV (Art 189 Abs. 3 EWG-Vertrag) für die Mitgliedstaaten verpflichtend; dies entspricht auch dem Grundsatz der gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung des nationalen Rechts (Streinz, EGV, Art 10 Rn 15 f) und dem Grundsatz, dass bei einem klaren Wortlaut nicht auf weitere Auslegungsprinzipien zurück zu greifen ist (Oppermann, Europarecht<sup>3</sup>, 208). In diesem Sinne führen auch Schweitzer/Hummer/Obwexer, Österreichischer Grundriss des Europarechts (2005), in Druck, Kapital 3 (zur richtlinienkonformen Interpretation) wie folgt aus: "Mitgliedstaatliche Rechtsvorschriften (Gesetze und Verordnungen), die Richtlinien ordnungsgemäß umsetzen, verlieren den Zusammenhang mit der Richtlinie nicht. Vielmehr besteht für Behörden und Gerichte die Pflicht zur richtlinienkonformen Interpretation. Demnach müssen sie das nationale Recht soweit wie möglich im Lichte des Wortlauts und des Zwecks der Richtlinie auslegen. Der EuGH leitet diese Pflicht aus Art 249 Abs. 3 iVm. Art 10 EGV ab.<sup>1)</sup> EuGH, Rs 14/83, von Colson und Kamann/Land Nordrhein Westfalen, Slg 1984, 1891 ff, Rdnr 28. Wenn daher die staatliche Umsetzungsnorm mehrere Auslegungen zulässt, so ist diejenige zu wählen, die richtlinienkonform ist; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstößen würden".

12. Das Gemeinschaftsrecht ist wesentlich vom Grundsatz der Rechtssicherheit geprägt (Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU<sup>5</sup>, 28; Achatz, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, 45). Im Interesse einer einheitlichen Anwendung der Vorschriften in allen Mitgliedstaaten können gemeinschaftsrechtliche Begriffe nicht nach den jeweils nationalen Besonderheiten (wie z.B. die Auslegung nach dem in den siebziger Jahren außer Kraft getretenen Beförderungssteuergesetz) ausgelegt werden (vgl. EuGH 16.1.2003, Rs 315/00 – Maierhofer). Es steht im Widerspruch zum Grundsatz der Rechtssicherheit und Rechtsklarheit, wenn der Normadressat nicht erkennen kann, ob einschlägige gemeinschaftsrechtliche Begriffe in den nationalen Rechtsordnungen nach gemeinschaftsrechtlichen oder doch wieder nach nationalen Kriterien auszulegen sind. Die Mitgliedstaaten sind nach diesen Grundsätzen verpflichtet, "eine so bestimmte, klare und transparente Lage zu schaffen, dass der Einzelne seine Rechte in vollem Umfang

erkennen und sich vor den nationalen Gerichten auf sie berufen kann". Nach dem Effektivitätsprinzip sind – auch bei einem weiten Spielraum der Mitgliedstaaten – hohe Anforderungen an die Qualität des Umsetzungsaktes bei der Übernahme von Gemeinschaftsrecht zu stellen (Streinz, EGV, Art 249 Rn 90 f).

13. Hat der Gesetzgeber Maßnahmen hinsichtlich seines Ermessensbereiches unterlassen, so kann sich dieser nicht auf sein Unterlassen berufen (EuGH 10.9.2002, Rs 141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kögler GmbH, Rn 60; EuGH 16.1.2003, Rs 315/00 – Maierhofer). Dies verlangen die Grundsätze der Gemeinschaftsrechtsordnung und der Grundsatz der praktischen Wirksamkeit der Richtlinie (Schlussanträge des GA Tizziano zu Rs 141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kögler GmbH, Rn 74).
14. Grundsätzlich wird den gleichlautenden Begriffen ein und derselben Rechtsordnung der gleiche Inhalt beigemessen (Tumpel, Mehrwertsteuer im innergemeinschaftlichen Warenverkehr, 103 mit Judikaturnachweisen). Daher ist § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 auch dann gemeinschaftsrechtlich auszulegen, wenn diese Begriffe nicht unmittelbar in Z 5 des Anhangs H der 6. EG-RL 77/388/EWG, dafür aber an anderer Stelle der gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften verwendet werden. Diese Auslegung entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH (EuGH 16.1.2003, Rs 315/00 – Maierhofer).
15. Da Art 12 Abs. 3 lit. a i.V.m. Z 5 des Anhangs H der 6. EG-RL 77/388/EWG ("Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks") klar und unbedingt ist, kann sich der Abgabenpflichtige auf das Gemeinschaftsrecht stützen (Achaz, Praxisfragen zum UStG 1994, 238). Der mögliche Wortsinn des nationalen Gesetzes ist auch die Grenze für eine richtlinienkonforme Auslegung (Achaz, Praxisfragen zum UStG 1994, 240; Streinz, EGV, Art 249 Rn 128).
16. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität ist es unzulässig, dass Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze bewirken, bei der Mehrwertsteuererhebung unterschiedlich behandelt werden (EuGH 10.9.2002, Rs 141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kögler GmbH, Rn 30). Das den Mitgliedstaaten eingeräumte Ermessen ist daher nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung auszuüben (EuGH 10.9.2002, Rs 141/00 – Ambulanter Pflegedienst Kögler GmbH, Rn 56). Eine unterschiedliche Behandlung der Personenbeförderung mit Flugzeugen für Fallschirmspringer im Vergleich zu jener mit anderen Beförderungsmitteln (Verkehrsmitteln) würde zudem den Grundsatz der Gleichbehandlung – einem Grundprinzip des Gemeinschaftsrechts - (Birkenfeld, Mehrwertsteuer der EU<sup>5</sup>, 28; Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 48; Achaz, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, 45; Urteil des EuGH vom 13. Juli 2000 Rs 36-99 – Ideal Tourisme SA, Rn 35) und das verfassungsrechtlich gewährleistete

Gleichheitsgebot (Art 7 B-VG) verletzen. Es besteht keine sachliche Rechtfertigung, Fahrten mit dem Heißluftballon anders als z.B. Rundfahrten (Rundflüge) mit einem Fiaker, Bus, Helikopter oder Flugzeug zu behandeln. Bei all diesen Leistungen steht die Beförderung von Personen im Vordergrund, wenngleich auch Vergnügungs- und Erlebnismotive darunter stehen können. Es besteht auch keine sachliche Rechtfertigung, die Beförderung mit einem Schilift (Rz 1313 UStR) und die Beförderung eines Fallschirmspringers mit einem Flugzeug (wenn auch mit besonderen Vorrichtungen) zum Absprungsort umsatzsteuerrechtlich anders zu behandeln, zumal beide Beförderungsleistungen vergleichbar sind. Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass das Beförderungssteuergesetz 1953 nur bestimmte Beförderungsmittel zu Lande (das sind Schienen- und Seilbahnen, Pferdefuhrwerke, Kraftfahrzeuge) und nicht auch die damals bereits existierenden Luftfahrzeuge (z.B. Flugzeuge, Heißluftballone) oder Schiffe geregelt hat. Luftfahrzeuge und Schiffe sind keine Neuentwicklungen aufgrund des technischen Fortschritts, sind im Beförderungssteuergesetz 1953 nicht genannt und daher von vornherein nicht einem Vergleich (der Art und Funktion nach) mit den im Beförderungssteuergesetz 1953 genannten Beförderungsmittel zugänglich (vgl. Seite 7 des Erkenntnisses des VwGH vom 12. September 2002, 99/15/0086). Im Rechtssatz des VwGH sind Luftfahrzeuge und Schiffe daher nicht subsumierbar.

17. Die Absicht des Gesetzgebers stützt die Auffassung, dass der Vergnügungscharakter einer Personenbeförderung der Umsatzsteuerbegünstigung des § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 nicht schadet. Die Gesetzesmaterialien (145 BlgNr 13 GP 25) lauten wie folgt: *"Mit Rücksicht auf die Bedeutung Österreichs als Fremdenverkehrsland sollten Tarif erhöhungen in diesem Bereich verhindert werden."* Da touristische Motive für die Geltung des § 10 Abs. 2 Z 19 UStG 1972 maßgebend sind, rechtfertigt es die Absicht des Gesetzgebers nicht, Personenbeförderungen zu Vergnügungszwecken dem Normalsteuersatz zu unterwerfen.
18. Im Übrigen wird – zur Vermeidung von Wiederholungen – auch auf die Ausführungen in den Bescheidbeschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide 1995 bis 1998 verwiesen, die dem UFS bekannt sind.
19. Aus den angeführten Argumenten bestehe eine klare Judikatur des EuGH im Sinne des Berufungsvorbringens (z.B. EuGH 16.1.2003, Rs 315/00 – Maierhofer; Oppermann, Europarecht<sup>3</sup>, 237). Falls der Auffassung, wonach die Beförderung von Personen mit Heißluftballonen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz und bei grenzüberschreitenden Fahrten der Umsatzsteuerbefreiung unterliegen, nicht gefolgt wird, ist die gemeinschaftsrechtliche Auslegung der Begriffe Verkehrsmittel (Beförderungsmittel), Luftfahrzeuge und Beförderung von Personen jedenfalls erstens entscheidungserheblich, zweitens besteht

keine gesicherte Rechtsprechung des EuGH, die sich gegen das Berufungsvorbringen richtet (acte clair-Doktrin), und drittens liegt aufgrund der EuGH-Judikatur jedenfalls kein Fall vor, wonach "die richtige Anwendung des Gemeinschaftsrechts derart offenkundig ist, dass keinerlei Raum für einen vernünftigen Zweifel an der Entscheidung der gestellten Fragen bleibt", sodass eine Vorlageverpflichtung besteht (Holoubek in Holoubek/Lang: Das EuGH-Verfahren in Steuersachen, Vorlageberechtigung und Vorlageverpflichtung, 60 ff; Oppermann, Europarecht<sup>3</sup>, 236 ff).

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im gegenständlichen Verfahren ist strittig, ob die Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 im Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht (Art. 12 Abs. 1 der 6. EG-RL) steht, ob der Begriff Verkehrsmittel (Beförderungsmittel) vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13. April 2005, 2001/13/0248 gemeinschaftsrechtlich richtig ausgelegt wurde, bzw. ob berechtigte Zweifel an der richtigen Anwendung des Gemeinschaftsrechtes für den unabhängigen Finanzsenat bestehen, sodass nicht nur eine Vorlageberechtigung seitens des unabhängigen Finanzsenat besteht, sondern sogar eine Verpflichtung.

Dazu bringt die Bw. im Wesentlichen vor,

dass für eine historische Interpretation des Beförderungsgesetzes "jedenfalls im zeitlichen Geltungsbereich" des UStG 1994 kein Anlass bestehe. Maßgebend sei, dass die 6. EG-RL einen ermäßigten Steuersatz für die Beförderung von Personen zulasse und diese Bestimmung im nationalen Recht anzuwenden sei. Der Begriff "Beförderungsmittel" sei im Sinne des Gemeinschaftsrechtes weit auszulegen.

Dazu ist in rechtlicher Hinsicht auszuführen:

Im Jahr 1995 wurde Österreich Mitglied der Europäischen Union. Die Bedingungen des Beitrittes zur Europäischen Union sind im Beitrittsvertrag festgelegt. Hierbei handelt es sich um einen multilateralen völkerrechtlichen Vertrag zwischen den bisherigen Mitgliedstaaten und dem neuen Mitgliedstaat.

Mit dem Beitritt zur Europäischen Union (1.1.1995) hat Österreich einen Teil seiner staatlichen Rechtsetzungskompetenzen an die Union übertragen. Die Europäische Union kann Rechtsnormen erlassen, die in Österreich in gleicher Weise wie österreichisches Recht gelten (direct effect, unmittelbare Wirkung des Europarechts). Das EU-Recht genießt überdies grundsätzlichen Vorrang vor innerstaatlichem Recht der Mitgliedstaaten.

Die Europäische Union bildet ein selbständiges Völkerrechtssubjekt mit eigener Rechtspersönlichkeit und supranationaler Organisation in einem gemeinsamen institutionellen

Rahmen. Das Wesen der Supranationalität beschreiben die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Bundesverfassungsgesetzes über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union, BGBl. 1994/7444 (EU-Beitritts-BVG) folgendermaßen:

*"Die Rechtsetzung erfolgt durch Gemeinschaftsorgane, in denen für alle Mitgliedstaaten bindende Beschlüsse auch gegen die Stimme eines Mitgliedstaates zustande kommen können oder die sich nicht aus Staatsvertretern zusammensetzen. Hinzu kommt der Vorrang und die unmittelbare Wirksamkeit (Durchgriffswirkung) des Gemeinschaftsrechtes gegenüber der Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten und schließlich die Kontrolle der Auslegung und Anwendungen des Gemeinschaftsrechts durch den Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften. Mit dem Beitritt Österreich zur Europäischen Union ist daher die Übertragung von Hoheitsrechten insbesondere im Bereich der Rechtsetzung an Organe der EU verbunden."*

Funktionales Merkmal der Supranationalität ist das Bestehen von selbständigem (autonomen) Gemeinschaftsrecht, das zu einem gewissen Teil in den Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbar ist.

Unmittelbare Anwendbarkeit des Gemeinschaftsrechts bedeutet, dass dieses von den innerstaatlichen Behörden und Gerichten anzuwenden ist, ohne dass es einer (generellen oder speziellen) Transformation (etwa durch Staatsvertrag, ein Ausführungsgesetz oder eine Durchführungsverordnung) in das innerstaatliche Recht bedürfte. Gemeinschaftsrecht gilt nicht durch die nationale Rechtsordnung, sondern neben dieser.

Im Falle eines Konflikts beansprucht das Gemeinschaftsrecht Vorrang gegenüber innerstaatlichem Recht gleich welcher Stufe (Verordnung, Landesgesetz, Bundesgesetz, Verfassungsrecht), den es mit Hilfe des Auslegungsmonopols des Europäischen Gerichtshof durchsetzt.

Es handelt sich dabei freilich um einen bloßen Anwendungsvorrang, d.h. die nationalen Gerichte und Behörden haben dem Gemeinschaftsrecht entgegenstehende innerstaatliche Vorschriften im Einzelfall nicht anzuwenden. Diese werden durch das Gemeinschaftsrecht gewissermaßen verdrängt, bleiben aber bis zu ihrer innerstaatlichen Aufhebung in Geltung.

### Harmonisierung der indirekten Steuern

Art. 99 EGV sieht die Harmonisierung der indirekten Steuern einschließlich der Einfuhrabgabes und Ausfuhrerstattungen vor. Unter Harmonisierung ist allerdings nicht Vereinheitlichung zu verstehen. Es wird keine vollständige Steueridentität angestrebt. Eine Harmonisierung der indirekten Steuern in diesem Sinn wird – nach Aufhebung der Zollgrenzen durch die Vorschrift über die Zollunion – auch die Steuergrenzen zwischen den Mitgliedstaaten beseitigen.

Wichtigste Rechtsquelle des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist die 6. EG-RL. Am 19.10.1992 wurde schließlich eine Richtlinie verabschiedet, die die 6. EG-RL änderte und verbindliche Mindeststeuersätze vorschreibt (Steuersatz-Richtlinie).

Mit der so genannten "Steuersatz-Richtlinie" von 1992 wurden die Mehrwertsteuersätze harmonisiert. Der Normalsteuersatz muss danach mindestens 15% betragen, der ermäßigte Steuersatz mindestens 5%, wobei zwei ermäßigte Sätze erlaubt sind. Letzteres gilt für die in Anhang H aufgezählten Gegenstände und Dienstleistungen (Schweitzer/Hummer, Europarecht, Tz 1441).

Allerdings sind in der Steuersatz-RL (RL 92/77/EWG, ABI EG 1992 L 316) auch zahlreiche Ausnahmen von diesem Grundsatz vorgesehen. Diese Ausnahmen beziehen sich einerseits auf bestimmte Umsätze und andererseits auf bestimmte Mitgliedstaaten (Haunold, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, Seite 26).

Keine Harmonisierung gelang im Bereich der Steuersätze, aber im Hinblick auf Erreichung des Ziels, nämlich ein einheitliches Mehrwertsteuersystem, sind Ausnahmen wie bereits oben dargestellt eng auszulegen.

#### Anregung zur Vorlage an den Europäischen Gerichtshof durch die Bw.

Durch Art 234 EGV wird dem Europäischen Gerichtshof die Zuständigkeit für die Auslegung des gesamten EG-Primär- und Sekundärrecht eingeräumt. Alle mitgliedstaatlichen Gerichte - die zur direkten Anwendung des EU-Rechts verpflichtet sind - können, wenn sie *Zweifel im Hinblick auf die Auslegung einer Vorschrift des EU-Rechts* haben, die sie in einem anhängigen Verfahren anzuwenden haben, den Europäischen Gerichtshof ersuchen, eine verbindliche Auslegung vorzunehmen (Vorlage an den Europäischen Gerichtshof). Mitgliedstaatliche Gerichte, die in dem konkreten Verfahren als letzte Instanz fungieren, sind verpflichtet, solche Auslegungsfragen dem Europäischen Gerichtshof vorzulegen. Der Europäische Gerichtshof trifft seine Auslegungsentscheidung als so genannte Vorabentscheidung. Die von ihm gewählte Auslegung der betreffenden EG-rechtlichen Norm wird damit für alle Mitgliedstaaten und damit auch für das vorlegende Gericht verbindlich.

Eine Vorlagepflicht trifft jedes Gericht, gegen dessen Urteil in einem konkreten Verfahren kein ordentliches Rechtsmittel mehr zulässig ist. Die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates können jedoch mit außerordentlichen Rechtsmitteln angefochten werden, daher liegt lediglich eine Vorlageberechtigung, und keine Vorlageverpflichtung vor. Diese liegt im Ermessen der Behörde ( "*im Zweifel im Hinblick auf die Auslegung einer Vorschrift*" ).

#### Nationale und gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10%

- Für die Beförderung von Personen mit Verkehrsmittel aller Art, soweit nicht § 6 Abs. 1 Z 3 UStG 1994 anzuwenden ist.

- 
- Das gleiche gilt sinngemäß für die Einräumung oder Übertragung des Rechtes auf Inanspruchnahme von Leistungen, die in einer Personenbeförderung bestehen.

Gemäß Art. 12 Abs. 1 der 6. EG-RL ist auf die steuerpflichtigen Umsätze der Satz anzuwenden, der zu dem Zeitpunkt gilt, zudem der Steuertatbestand eintritt. Jedoch

- ist in den in Artikel 10 Abs. 2 Unterabsätze 2 und 3 genannten Fällen der Satz anzuwenden, der zu dem Zeitpunkt gilt, zu dem der Steueranspruch entsteht;
- ist in den in Artikel 10 Abs. 3 Unterabsätze 2 und 3 genannten Fällen der Satz anzuwenden, der zu dem Zeitpunkt gilt, zu dem der Steueranspruch entsteht.

Gemäß Art 12 Abs. 3 lit a der 6. EG-RL wird der Normalsteuersatz der Mehrwertsteuer von jedem Mitgliedstaat als ein Prozentsatz der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der für Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen gleich ist. ...

Die Mitgliedstaaten können außerdem einen oder zwei ermäßigte Sätze anwenden. Diese ermäßigten Sätze werden als ein Prozent der Besteuerungsgrundlage festgelegt, der nicht niedriger als 5% sein darf, und sind nur auf Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der in Anhang H genannten Kategorien anwendbar, d.h. die Mitgliedstaaten können einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden, sind jedoch andererseits nicht verpflichtet, überhaupt einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden.

Der Anhang H beinhaltet ein Verzeichnis der Gegenstände und Dienstleistungen, auf die ermäßigte Mehrwertsteuersätze angewandt werden können.

Unter Z 5 ist angeführt: Beförderung von Personen und des mitgeführten Gepäcks.

Die Richtlinie ist gemäß Art 249 EGV nur hinsichtlich des zu erreichenden Ziels für die Mitgliedstaaten, an die sie adressiert ist, verbindlich, überlässt jedoch den innerstaatlichen Stellen die Wahl der Form und Mittel zu ihrer Umsetzung.

Soweit Richtlinien eine 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. Man spricht vom Anwendungsvorrang des Gemeinschaftsrechts (Ruppe, UStG 1994, Einf Tz 26).

### Verhältnis zum EG-Recht

*Die Anwendung der ermäßigten Steuersätze steht den Mitgliedstaaten frei. Sie können daher die in Anhang H genannten Leistungen auch zur Gänze oder teilweise mit dem Normalsteuersatz besteuern (Schlienkamp, UR 1993). Die Anlage H steckt somit den Rahmen der zulässigen Steuersatzbegünstigungen ab. EG-rechtlich ist daher nur zu prüfen, ob die in § 10 genannten Leistungen durch Anhang H gedeckt sind. Soweit Anhang H auch Leistungen*

enthält, die (derzeit) keine Steuersatzbegünstigung genießen, ist dies nicht zu beanstanden (Ruppe, UStG 1994, Kommentar, § 10 Tz 15).

Die Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 ist in Umsetzung des Art. 12 i.V.m. Anhang H der 6. EG-RL ergangen. Dort heißt es nur "Beförderung von Personen". Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht darf demnach für die Beförderungen von Personen ein ermäßiger Steuersatz vorgesehen werden. Österreich hat davon insoweit Gebrauch gemacht als es jene Personenbeförderung begünstigt, die mit "Verkehrsmittel aller Art" vorgenommen wird.

Der VwGH hat in seiner Judikatur zur gleichlautenden Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 19 UStG 1972 zum Begriff "Verkehrsmittel aller Art" stets ausgeführt, dass sich dieser Begriff auf solche Verkehrsmittel bezieht, die den im seinerzeitigen Beförderungssteuergesetz, BGBl Nr. 22/1953, genannten Beförderungsmitteln ihrer Art oder Funktion nach gleichen (z.B. Erk 23.9.1985, 84/15/0073, 22.6.1987, 87/15/0022 und 16.2.1994, 93/13/0266).

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Beförderungssteuergesetzes (Z 2 kommt im gegenständlichen Fall nicht in Betracht) unterlagen der Beförderungssteuer "die gewerbsmäßige, entgeltliche Beförderung von Personen, Gepäck und Gütern im Inland auf Schienen- und Seilbahnen sowie mit Pferdefuhrwerken oder mit Kraftfahrzeugen".

Nach der Judikatur des VwGH sind bei der Prüfung der Anwendbarkeit des § 10 Abs. 2 Z 19 UStG 1972 neben den im Beförderungssteuergesetz bereits aufgezählten Verkehrsmitteln, auch auf Grund des technischen Fortschrittes, allenfalls neu entstehende Beförderungsmittel miteinzubeziehen, sofern sie ihrer Art oder Funktion nach dem im Beförderungssteuergesetz genannten Beförderungsmitteln gleichen.

Diese Auslegung ist nach Auffassung Ruppes (Tz 153 zu § 10) auf den Geltungsbereich des UStG 1994 nicht übertragbar, da nach dem EU-Recht der Begriff Verkehrsmittel nicht Tatbestandsmerkmal der Z 5 des Anhangs H der 6. EG-RL ist. Hiezu ist zu bemerken, dass die Bestimmungen über den ermäßigen Steuersatz nach der 6. EG-RL Kann-Bestimmungen sind. Eine exaktere Regelung bzw. auch Einschränkung dieser Bestimmungen im innerstaatlichen Recht muss daher möglich sein, insbesondere dann, wenn durch die innerstaatliche Regelung der Sinn und Zweck der Kann-Bestimmung besser zum Ausdruck gebracht wird. Lediglich eine Ausweitung der EU-Bestimmungen über den ermäßigen Steuersatz wäre EU-widrig. Der Auffassung Ruppes kann nicht gefolgt werden und es ist daher die zu § 10 Abs. 2 Z 19 UStG 1972 ergangenen höchstgerichtlichen Rechtsprechung auch in Bezug auf den Begriff Verkehrsmittel ohne Einschränkung auf § 10 Abs. 2 Z 12 UStG 1994 übertragbar (Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band IV, § 10 Abs. 2 Z 12, Tz 10ff sowie im Erkenntnis des VwGH vom 13. April 2005, 2001/13/0248).

In diesem Erkenntnis hat sich der VwGH mit der Frage , ob bei einem Flugunternehmen, deren Luftfahrzeuge Fallschirmspringer in der Luft absetzt, ein Verkehrsmittel aller Art (auch unter Einbeziehung gemeinschaftsrechtlicher Regelungen) vorliegt, auseinandergesetzt und diese Frage verneint.

Nachdem es dem einzelnen Mitgliedstaat obliegt, festzusetzen, welche Beförderungsleistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, und dies der VwGH im oben angeführten Erkenntnis zur gegenständlichen Streitfrage ausdrücklich verneint hat, sieht der unabhängige Finanzsenat keinen Anlass, den Europäischen Gerichtshof in einem Vorabentscheidungsverfahren um Auslegungshilfe zu ersuchen.

Die Beurteilung des Anwendungsbereiches des ermäßigten Steuersatzes schließt aber nicht aus, dass in Randbereichen doch einzelne Steuervergünstigungen mit Artikel 12 Abs. 3 und Anhang H der 6. EG-RL nicht in Einklang stehen (z.B. die Vermietung von Reitpferden nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 dt. UStG).

Nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH-Urteil vom 12. Februar 1998 – Rs C-346/95, Blasi Rn. 18 mit weiteren Hinweisen, EuGH 1998, I-481,491, UR 1998 S 198) sind Richtlinievorschriften über eine Steuerbefreiung eng auszulegen, wenn sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz einer umfassenden Besteuerung (Artikel 2 der 6. EG-RL) darstellen. Es muss damit gerechnet werden, dass Kommission und Europäische Gerichtshof in Zukunft auch die Steuerermäßigungsvorschriften – als Ausnahmen vom Anwendungsbereich des allgemeinen Steuersatzes – restriktiv auslegen (August Schlienkamp/ Hans-Dieter Rondorf, in Plückebaum/Malitzky, UStG Bd. II, § 12 UStG 1999, Tz 98).

### Richtlinienkonforme Auslegung

Das Gemeinschaftsrecht ist auch bei der Auslegung nationaler Rechtsvorschriften zu beachten: Ein Gesetz, das sich nach seinem Wortlaut im Einklang mit der Richtlinie befindet, ist nach dem Zweck des Gemeinschaftsrechts auszulegen. Auslegungsergebnisse, die zwar dem vom Wortlaut des nationalen Gesetzes gedeckt sind, aber nicht dem Sinn und Zweck des Gemeinschaftsrechtes entsprechen, sind demnach unzulässig.

Die nationalen Vorschriften des Umsatzsteuerrechtes sind derart auszulegen, dass sie dem Sinn und Zweck des Gemeinschaftsrechtes und hier im Besonderen der 6. EG-RL entsprechen (Achaz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Seite 31).

Die richtlinienkonforme Auslegung ist von der unmittelbaren Wirkung zu unterscheiden. Bei der richtlinienkonformen Auslegung geht es darum, innerhalb des möglichen Wortsinns der nationalen Regelung ein gemeinschaftskonformes Auslegungsergebnis zu erzielen. Die unmittelbare Wirkung einer Richtlinie kommt dann zu tragen, wenn das

gemeinschaftskonforme Auslegungsergebnis im möglichen Wortsinn der nationalen Regelung keine Deckung findet und sich danach ergibt, dass das Gemeinschaftsrecht vom Gesetzgeber nicht entsprechend umgesetzt worden ist (Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Seite 32).

Ein wichtiger Auslegungsgrundsatz ist die einheitliche Auslegung des Gemeinschaftsrechtes, d.h. die Begriffe der EG-RL sind nicht nach nationalem Recht auszulegen, sondern die in den Richtlinien verwendeten Begriffe sind nach ständiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes als eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechtes zu verstehen.

In zahlreichen Urteilen judiziert der Europäische Gerichtshof, dass Ausnahmen eng auszulegen sind. Die enge Auslegung von Ausnahmen ergibt sich regelmäßig aus dem Umstand, dass der EuGH den Grundregeln des Gemeinschaftsrechtes möglichst weiten Anwendungsbereich einräumen will (Achatz/Tumpel, EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis, Seite 44).

Zu den im ergänzenden Schreiben der Bw. angeführten Urteilen des EuGH ist anzumerken:

Zu den Ausführungen der Bw. zu den rechtlichen Erwägungen im Urteil des EuGH vom 11. August 1995, Bulthuis-Griffoen, dass der Gesetzgeber Begriffe aus dem Gemeinschaftsrecht (Beförderung von Personen, Verkehrsmittel bzw. Beförderungsmittel, Luftfahrzeuge) verwendet, die im gemeinschaftsrechtlichen Sinn auszulegen und daher einer nationalen Auslegung nicht zugänglich sind, ist entgegenzuhalten:

Betreffend die Auslegung der 6. EG-RL führte der Europäische Gerichtshof in seinem Urteil vom 11. August 1995, Bulthuis-Griffoen aus, dass die in Artikel 13 der 6. EG-RL 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern vorgesehenen Befreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt. Aus diesem Grund sind die Begriffe, mit denen sie umschrieben werden, eng auszulegen.

Betreffend den Ausführungen der Bw. hinsichtlich der Schlussanträge des Generalanwaltes vom 21.2.1989 zur Rs 51/88 (Knut Hamann), dass es offensichtlich sei, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber mit beiden Begriffen dasselbe zum Ausdruck bringe, und der Europäische Gerichtshof im Urteil vom 15. März 1989 den Schlussanträgen des Generalanwalts gefolgt ist, dass hochseegehende Segeljachten, deren Mieter diese Jachten zum Zweck der Ausübung des Segelsports nutzen, Beförderungsmittel im Sinne von Art 9 Abs. 2 Buchstabe d der 6. EG-RL 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern sind. Die in ihrer Vermietung bestehende Dienstleistung gilt daher, dem in Artikel 9 Abs. 1 aufgestellten allgemeinen Grundsatz entsprechend, als an dem Ort, an dem der Vermieter den Sitz seine wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

---

In Rn 16 dieses Urteils ist die Kommission der Ansicht, dass der Begriff "Beförderungsmittel" weit auszulegen sei und jedes Gerät erfasse, mit dem man sich von einem Ort zum anderen begeben könne.

Da es sich bei Art 9 Abs. 2 Buchstabe d der 6. EG-RL um eine Muss-Bestimmung handelt, ist diese im Hinblick auf die Zielsetzung der 6. EG-RL weit auszulegen. Selbst in diesem Urteil bringt der EuGH zum Ausdruck, dass "... *dass die Ausnahmen von der allgemeinen Regelung der 6. EG-RL eng auszulegen sind,...* (Rn 19)".

Hinsichtlich der Ausführungen der Bw. zum Urteil des EuGH vom 15. Jänner 2002, Rs 43/00, Andersen und Urteil des EuGH vom 17. Juli 1997, Rs 28/95, Leur-Bloem, dass ein klares Interesse der Gemeinschaft daran bestehe, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe auch außerhalb von zwingendem Gemeinschaftsrecht einheitlich ausgelegt werden, um Auslegungsunterschiede zu verhindern, ist entgegenzuhalten:

Im Urteil der europäischen Gerichtshofes vom 15. Jänner 2002, Andersen, weist das vorlegende Gericht darauf hin, dass sich der nationale Gesetzgeber bei der Umsetzung der Richtlinie in das nationale Recht dafür entschieden hat, rein innerstaatliche Sachverhalte und unter die Richtlinie fallende Sachverhalte gleich zu behandeln, und der nationale Gesetzgeber deshalb die für rein innerstaatliche Sachverhalte geltenden Rechtsvorschriften dem Gemeinschaftsrecht angeglichen hat (Rn 17).

Richten sich nationale Rechtsvorschriften zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte nach den im Gemeinschaftsrecht getroffenen Regelungen, um insbesondere zu verhindern, dass es zu Wettbewerbsverzerrungen kommt, so besteht nach der Rechtsprechung des Gerichtshofes ein klares Interesse der Gemeinschaft daran, dass die aus dem Gemeinschaftsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu verhindern (Urteil Leur-Bloem, Rn 32), Rn 18.

Der Gerichtshof ist demnach für die Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie zuständig, auch wenn sie den Ausgangssachverhalt nicht unmittelbar regeln (Rn 19).

Da Österreich sich nicht dafür entschieden hat, rein innerstaatliche Sachverhalte und unter die Richtlinie fallende Sachverhalte gleich zu behandeln, müssen die Begriffe nicht einheitlich ausgelegt werden.

Hinsichtlich der Ausführungen der Bw., dass eine unterschiedliche Behandlung der Personenbeförderung mit Flugzeugen für Fallschirmspringer im Vergleich zu jener mit anderen Beförderungsmitteln (Verkehrsmitteln) zudem dem Grundsatz der Gleichbehandlung – einem

Grundprinzip des Gemeinschaftsrechts – und das verfassungsrechtlich gewährleistete Gleichheitsgebot verletzen würde, ist entgegenzuhalten:

Auch im Urteil des Europäischen Gerichtshofes vom 13. Juli 2000, *Idéal tourisme SA* gegen belgischer Staat führte der Europäische Gerichtshof aus, dass beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten betreffend das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der Gleichbehandlung Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates nicht entgegenstehen, nach denen grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Luftfahrzeugen entsprechend Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der 6. EG-RL weiterhin von der Steuer befreit sind, während grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Bussen besteuert werden.

Gemäß Artikel 28 Absatz 3 Buchstabe b der 6. EG-RL können die Mitgliedstaaten die in Anhang F aufgeführten Umsätze unter den in den Mitgliedstaaten bestehenden Bedingungen weiterhin befreien. Auch hier handelt es sich um eine Kann-Bestimmung und der EuGH bekräftigt dies in o.a. Urteil, dass eine Steuerbefreiung an verschiedene Bedingungen geknüpft sein kann, und diese Vorgehensweise derzeit nicht der Harmonisierung entgegenstehe.

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Bedenken betreffend Verletzung des verfassungsrechtlich verankerten Gleichheitsgrundsatzes, die die Bw. in ihrer Berufung ausführt, ist entgegenzuhalten, dass sich der unabhängige Finanzsenat nach Art. 18 Abs. 1 B-VG bei der Entscheidungsfindung an bestehenden Gesetzen zu orientieren und bei Vorliegen der darin normierten Voraussetzungen diese anzuwenden hat. Einwendungen verfassungsrechtlicher Natur können im Abgabenverfahren nicht berücksichtigt werden und sind daher auch nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens.

Aus den dargestellten rechtlichen Überlegungen ergibt sich für den konkreten Fall, dass es sehr wohl dem nationalen Gesetzgeber obliegt, bei Kann-Bestimmungen der 6. EG-RL exaktere Regelungen bzw. Einschränkungen dieser Bestimmungen durch das innerstaatliche Recht vorzunehmen. Im Sinne der Harmonisierung der indirekten Steuern unter dem Blickwinkel einer richtlinienkonformen Auslegung sind Kann-Bestimmungen eng und Muss-Bestimmungen weit auszulegen. Da es sich im gegenständlichen Verfahren um die Auslegung einer Kann-Bestimmung handelt, ist diese wie oben ausgeführt eng auszulegen.

Für den unabhängigen Finanzsenat besteht daher aufgrund der vorhin dargelegten Gründe kein Zweifel, dass der VwGH den Begriff "Verkehrsmittel aller Art" richtlinienkonform ausgelegt hat, und sieht sich daher nicht veranlasst, ein Vorabentscheidungsverfahren zur Klärung dieser Frage durch den Europäischen Gerichtshof anzuregen, da die Klärung dieser

---

Frage in Umsetzung der 6. EG-RL dem nationalen Mitgliedsstaat obliegt. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Dezember 2005