Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1460/2006
{T 0/2}

Urteil vom 29. Mai 2007

Mitwirkung: Richter Pascal Mollard (Vorsitz);
Richterin Salome Zimmermann; Richter Michael Beusch;
Gerichtsschreiber Jürg Steiger.

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer,
Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend

MWST; 3. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2003; "Freiwilligen-Fahrdienst".

Sachverhalt:

A. A._____ ist ein Verein gemäss Art. 60 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) und ist seit dem 1. Januar 1999 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) eingetragen.

B. Mit Schreiben vom 24. Juni 2002 teilte die ESTV der gesamtschweizerischen Geschäftsstelle des A._____ mit, dass die Einnahmen aus dem "Freiwilligen-Fahrdienst" im vereinbarten Leistungskatalog irrtümlich bei den ausgenommenen Umsätzen eingereiht wurden. Diese Einnahmen müssten aber inskünftig mit dem Pauschalsteuersatz von 4,6% abgerechnet werden. Einzig die Entgelte für die Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln seien von der Steuer ausgenommen. Da die Freiwilligentransporte jedoch in gewöhnlichen Personenwagen durchgeführt würden, seien die betreffenden Einnahmen ab dem 1. Juli 2002 mittels des genannten Pauschalsteuersatzes zu versteuern. Sie bat die gesamtschweizerische Geschäftsstelle des A._____, ihre Kantonalverbände und Sektionen entsprechend zu informieren.

C. Am 19. Februar 2003 bestritt der Steuerpflichtige, dass seine Umsätze aus dem "Freiwilligen-Fahrdienst" der Mehrwertsteuer unterlägen. Mit Schreiben vom 11. April 2003 verlangte er in der Folge einen anfechtbaren Entscheid. Die betreffenden Umsatzzahlen teilte der Steuerpflichtige der ESTV in verschiedenen E-mails mit.

D. Am 23. Februar 2004 traf die ESTV einen anfechtbaren Entscheid. In diesem hielt sie fest, dass die Einnahmen aus dem "Freiwilligen-Fahrdienst" für kranke, verletzte, invalide und betagte Menschen in dafür nicht besonders eingerichteten Transportmitteln der Mehrwertsteuer unterliegen. Sie forderte deshalb vom Steuerpflichtigen für die Abrechnungsperioden 3. Quartal 2002 bis 4. Quartal 2003 Fr. 12'819.-- Mehrwertsteuern zuzüglich Verzugszins ab 15. Juli 2003 nach.

Der Steuerpflichtige erhob dagegen am 11. März 2004 Einsprache und beantragte die Aufhebung des Entscheides und die Befreiung des "Freiwilligen-Fahrdienstes" von der MWST. Zur Begründung brachte er insbesondere vor, dass mit dem Fahrdienst Fahrten zu medizinisch-therapeutischen Zwecken angeboten würden. Voraussetzung sei, dass die betreffenden Personen nicht in der Lage seien, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benützen und auf eine Begleitperson angewiesen seien. Dieser "Freiwilligen-Fahrdienst" sei Teil eines umfassenden Leistungspaketes (neben Besuchsdiensten, Nachtwachen, Entlastungs-diensten). Dabei sei zu beachten, dass der Fahrdienst nicht nur aus der

Gewährung einer Fahrt bestehe, sondern auch die Betreuung und vor allem auch die zwischenmenschliche Begegnung wichtig sei. Der "Freiwilligen-Fahrdienst" sei somit Teilleistung einer Begleitung und Betreuung im Rahmen der Altershilfe. Der "Freiwilligen-Fahrdienst" sei deshalb eine soziale Dienstleistung. Es sei nicht einzusehen, weshalb die Begleitung bei Transporten nicht zur "Hilfe zu Hause" im Sinne der Altersarbeit gezählt werden könne, die von der MWST ausgenommen sei. In Art. 18 Ziff. 8 des Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20) werde ausgeführt, dass die zur Sozialfürsorge und Sozialhilfe zu zählenden Dienstleistungen nicht der MWST unterlägen.

E. Mit Einspracheentscheid vom 2. Mai 2005 wies die ESTV die Einsprache ab. Die ESTV führte im Wesentlichen aus, dass vorliegend für die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung alleine die Transportleistung massgebend sei und nicht die währenddessen den Kunden gewidmete menschliche Zuneigung. Auch wenn die Tätigkeit durchaus soziale Komponenten aufweise, stelle sie keine Leistung im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG dar. Die vorliegende Konstellation könne nicht als Fall von ausgenommener Hauptleistung mit verbundener Nebenleistung qualifiziert werden. Der Einsprecher stelle überdies auch keine Einrichtung der Sozialfürsorge, Sozialhilfe oder sozialen Sicherheit dar. Dass die ESTV die Transportleistung nicht unter "Hilfe zu Hause" im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG subsumiere, sei keinesfalls eine zu enge Auslegung des Begriffes. Eine allfällig davon abweichende sozialversicherungsrechtliche Praxis sei ausserdem für die ESTV nicht bindend. Die vom Einsprecher erbrachte Leistung stelle eine ganz normale gewerbliche Dienstleistung dar, welche grundsätzlich steuerbar sei.

F. A._____ (Beschwerdeführer) lässt mit Eingabe vom 1. Juni 2005 gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 2. Mai 2005 Beschwerde an die Eidgenössische Steuerrekurskommission (SRK) führen mit den folgenden Anträgen: "Der Einspracheentscheid vom 2. Mai 2005 sei aufzuheben. Eventualiter sei festzustellen, dass die Leistungen im Zusammenhang mit Arzt- und Coiffeurbesuchen von der Steuer auszunehmen sind. Weiter sei zur Klärung des rechtserheblichen Sachverhaltes die Angelegenheit im Sinne von Art. 61 VwVG an die Eidg. Steuerverwaltung zurückzuweisen. Da ein allgemeines öffentliches Interesse an der Abklärung dieser Streitsache besteht, ist die Beschwerde in jedem Fall ohne Kostenfolge für A._____ zu entscheiden. Im Falle des vollständigen oder teilweisen Obsiegens des A._____ in dieser Streitsache, ist dem A._____ eine entsprechende Parteientschädigung zuzusprechen". Zur Begründung bringt der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, der A._____ sei eine anerkannte gemeinnützige Einrichtung der Sozialhilfe. Der "Freiwilligen-Fahrdienst" sei eine soziale Leistung, welche dazu diene, mobilitätsbehinderten Personen den Verbleib in der eigenen Wohnung zu ermöglichen. Somit seien die Umsätze des "Freiwilligen-Fahrdienstes" von

der Steuer auszunehmen. Hinsichtlich des Eventualbegehrens führt der Beschwerdeführer aus, dass gemäss Verwaltungspraxis bei gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) hauswirtschaftliche Leistungen von der Steuer ausgenommen seien. Darunter falle auch die Begleitung zum Arzt oder Coiffeur. Daraus folge, dass zumindest derjenige Umsatz aus dem "Freiwilligen-Fahrdienst" von der Steuer auszunehmen sei, der im Zusammenhang mit Arzt- oder Coiffeurbesuchen getätigt werde.

G. Mit Vernehmlassung vom 14. Juli 2005 beantragt die ESTV die Abweisung der Verwaltungsbeschwerde, unter Kostenfolge zu Lasten des Beschwerdeführers. Sie hält an ihren Erwägungen im Einspracheentscheid vom 2. Mai 2005 fest. Zudem führt sie im Wesentlichen aus, selbst wenn der Beschwerdeführer als Einrichtung der Sozialfürsorge, Sozialhilfe oder der sozialen Sicherheit gelten könnte, würde das entsprechende Steuerobjekt nicht unter die Steuerausnahme von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG fallen. Die vorliegend relevante Leistung sei aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht einzig die Transportleistung. Hinsichtlich des gestellten Eventualantrags wendet die ESTV ein, dass der Beschwerdeführer keine gemeinnützige Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) darstelle. Damit könne auch die unter die hauswirtschaftlichen Leistungen fallende Begleitung zum Arzt oder Coiffeur nicht von der Steuer ausgenommen werden.

H. Mit Schreiben vom 29. November 2006 teilt die SRK den Parteien mit, dass das Bundesverwaltungsgericht das hängige Beschwerdeverfahren gemäss Art. 53 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz [VGG], SR 173.32) übernimmt.

Auf die Begründung der Beschwerde wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 VGG beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt die Beurteilung des am 1. Januar 2007 bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG).

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Der Beschwerdeführer kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 lit. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhaltes (Art. 49 lit. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 lit. c VwVG; ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 1758 ff.).

1.3 Am 1. Januar 2001 sind das MWSTG sowie die zugehörige Verordnung vom 29. März 2000 (MWSTGV, SR 641.201) in Kraft getreten. Sachverhalte, die sich nach dem 31. Dezember 2000 zugetragen haben, unterliegen dem neuen Recht (Art. 94 MWSTG). Auf die vorliegende Beschwerde ist deshalb das MWSTG anwendbar, sind doch Umsätze zu beurteilen, die nach dem 1. Januar 2001 realisiert wurden.

2.

2.1 Nach Art. 5 MWSTG unterliegen Lieferungen und Dienstleistungen der Mehrwertsteuer nur, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden. Die Entgeltlichkeit erfordert einen Leistungsaustausch zwischen dem steuerpflichtigen Leistungserbringer und dem Empfänger. Das Bundesgericht hat zum Begriff des Leistungsaustausches in grundsätzlicher Hinsicht Stellung genommen (BGE 126 II 443 E. 6; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 25. August 2000, veröffentlicht in Steuer-Revue [StR] 1/2001 S. 55 ff. E. 6). Danach findet erst mit dem Austausch von Leistungen ein steuerbarer Umsatz statt. Die Leistung besteht entweder in einer Lieferung oder Dienstleistung, die Gegenleistung des Empfängers im Entgelt. Zusätzlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich. Die Beantwortung der Frage nach der inneren Verknüpfung erfolgt nicht in erster Linie nach zivilrechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien. Insbesondere ist für die Annahme eines Leistungsaustauschs das Vorliegen eines Vertragsverhältnisses nicht zwingend erforderlich (BGE 126 II 252 f. E. 4a). Es genügt vielmehr, dass Leistung und Gegenleistung innerlich derart verknüpft sind, dass die Leistung eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend kann folglich auch sein, wenn einer Leistung eine erwartete (Üblichkeit) oder erwartbare Gegenleistung (nach den Umständen ist erwartbar, dass eine Leistung die Gegenleistung auslöst) gegenübersteht, d.h. dass nach den Umständen davon auszugehen ist, die Leistung löse eine Gegenleistung aus (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1346/2006 vom 4. Mai 2007 E. 2.2).

2.2

2.2.1 Gemäss dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung gelten Leistungen, die wirtschaftlich eng zusammengehören und so ineinander greifen, dass

sie als unteilbares Ganzes anzusehen sind, als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang; soweit das Gesetz nichts anderes bestimmt, ist eine solche Gesamtleistung zum Normalsatz steuerbar. Nebenleistungen teilen dagegen das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung (Art. 36 Abs. 4 MWSTG). Schon unter dem Recht der Mehrwertsteuerverordnung haben Rechtsprechung und Verwaltungspraxis den Grundsatz aufgestellt, dass einheitliche wirtschaftliche Vorgänge nicht in mehrere selbständige Leistungen zu zerlegen sind, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und ein unteilbares Ganzes bilden, wobei eine einheitliche Leistung, wenn der Steuerpflichtige eine Reihe von einzelnen Tätigkeiten ausübt, die auf ein einheitliches wirtschaftliches Ziel gerichtet sind, indes nur dann angenommen wird, wenn die einzelnen Teile sachlich, zeitlich und vom wirtschaftlichen Gehalt her in einer derart engen Verbundenheit stehen, dass sie untrennbare Komponenten eines Vorgangs verkörpern, der das gesamte Handeln umfasst (Urteile des Bundesgerichts 2A.499/2004 vom 1. November 2005 E. 3.2; 2A.520/2003 vom 29. Juni 2004 E. 10.1; 2A.452/2003 vom 4. März 2004 E. 3.1 mit Hinweisen und 2A.135/2001 vom 7. Dezember 2001 E. 1 und 2; Entscheide der SRK vom 8. Juni 2004, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 68.161 E. 2d; vom 22. April 2002, veröffentlicht in VPB 66.95 E. 2c und vom 10. März 1999, veröffentlicht in VPB 63.92 E. 3b bis d). Dabei kann eine steuerbare Leistung als Ganzes auch Leistungskomponenten umfassen, die, isoliert betrachtet, steuerbefreit wären. Denn es ist ohne weiteres auch möglich, dass als Ganzes als steuerbefreit zu beurteilende Leistungen auch Elemente von an sich steuerbaren Tätigkeiten enthalten (vgl. Entscheid der SRK vom 22. April 2002, a.a.O., E. 2c mit Hinweisen).

2.2.2 So ist jeweils im konkreten Einzelfall aufgrund der gesamten tatsächlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen, ob eine Leistungseinheit vorliegt oder aber steuerlich unabhängig zu beurteilende Vorgänge gegeben sind (Entscheid der SRK vom 10. März 1999, a.a.O., E. 3e). Die mehrwertsteuerrechtliche Qualifikation erfolgt nach der für die Gesamtleistung wesentlichen Eigenschaft, das heisst nach der Leistung, welche wirtschaftlich betrachtet, im Vordergrund steht.

In Rechtsprechung und Lehre war im Übrigen auch schon vor dem In-Kraft-Treten von Art. 36 Abs. 4 MWSTG anerkannt, dass mehrwertsteuerrechtlich an sich unterschiedlich zu beurteilende Leistungen auch dann einheitlich besteuert werden können, wenn sie zueinander im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung stehen. Nebenleistungen teilen mehrwertsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung, sofern sie im Verhältnis zu dieser nebensächlich sind, mit dieser in einem engen Zusammenhang stehen, diese wirtschaftlich ergänzen, verbessern oder abrunden und mit dieser üblicherweise vorkommen (Urteile des Bundesgerichts vom 4. März 2004, a.a.O., E. 3.2, 3.3 und 4 mit Hinweisen und vom 7. Dezember 2001, a.a.O., E. 2; Entscheide der SRK vom 22. April 2002, a.a.O., E. 2c und vom 25. September 1998, veröffentlicht in

VPB 63.75 E. 5a; vgl. ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz [MWSTG], 2. Aufl., Bern/Stuttgart/ Wien 2003, Rz. 189). Bei Vorliegen einer Haupt- und einer oder mehrerer Nebenleistung(en) richtet sich die Beurteilung der Nebenleistung stets nach den Eigenschaften der Hauptleistung, welche den Kern der zu erbringenden Leistung darstellt (Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes A -1340/2006 vom 6. März 2007 E. 2.3.1).

2.3 Von der Mehrwertsteuer ausgenommen ist nach Art. 18 Ziff. 7 MWSTG die Beförderung von kranken, verletzten oder invaliden Personen in dafür besonders eingerichteten Transportmitteln.

Die Mehrwertsteuer ist eine Verbrauchsteuer. Sie will den Endkonsum belasten. Dementsprechend muss das Entlastungsziel der hier fraglichen Befreiungsvorschrift ebenfalls den Verbrauch treffen (DANIEL RIEDO, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer, Bern 1999, S. 145). Aus gesundheits- und sozialpolitischen Gründen bezweckt Art. 18 Ziff. 7 MWSTG die Steuerentlastung von Beförderungsleistungen an kranke, verletzte oder invalide Personen. Der Bezug solcher Leistungen ist also Entlastungsziel dieser Befreiungsvorschrift. Deswegen ist es zwar grundsätzlich systemfremd, für die Befreiung an Transporteinrichtungen und damit an Merkmale des Leistungserbringers anzuknüpfen. Massgebend müsste aus einer verbrauchsteuerorientierten Sicht vielmehr sein, dass es sich beim Leistungsempfänger um eine kranke, verletzte oder invalide Person handelt. In der Praxis ist es aber für den Leistungserbringer kaum möglich, stets den rechtsgenügenden Nachweis zu erbringen, dass der Fahrgast eine kranke, verletzte oder invalide Person im Sinne des Gesetzes ist. Er käme wohl nicht darum herum, vom Fahrgast jeweils ein Arztzeugnis zu verlangen und dieses zu Handen der Steuerbehörde bei seinen Geschäftsunterlagen aufzubewahren. Aus Steuererhebungs-, Beweis- und vor allem Praktikabilitätsgründen ist es daher sachgerecht, an die genannten Kriterien des Leistungserbringers (in casu: besonders eingerichtete Transportmittel) anzuknüpfen (Entscheid der SRK vom 19. Mai 2000, veröffentlicht in VPB 64.110 E. 3c).

2.4 Art. 18 MWSTG zählt die Geschäfte auf, die vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer ausgenommen sind, das heisst jene, die nicht der Steuer unterworfen sind, aber auch nicht das Recht zum Vorsteuerabzug geben (Art. 17 MWSTG). Die Bestimmungen, welche eine solche Steuerausnahme vorsehen, müssen eng ausgelegt werden (BGE 124 II 193 E. 5e, Entscheid der SRK vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11 E. 2b/aa mit weiteren Hinweisen).

2.4.1 Gemäss Art. 18 Ziff. 8 MWSTG sind Umsätze, die von Einrichtungen der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit erzielt werden, Umsätze von gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) und von Alters-, Wohn- und Pflegeheimen von der Steuer ausgenommen. Der Gesetzgeber wollte dabei mit dieser

Bestimmung nicht generell die Umsätze dieser Einrichtungen von der Steuer ausnehmen, sondern nur deren Leistungen im Sozialbereich (CAMENZIND/HONAUER/VALLENDER, a.a.O., Rz. 693; THOMAS KOLLER, in mwst.com, Basel/Genf/München 2000, Art. 18 Ziff. 8, N 3; Urteil des Bundesgerichtes vom 6. Januar 2003, veröffentlicht in Revue de droit administratif et de droit fiscal [RDAF] 2003 II S. 243 ff.; Entscheid der SRK vom 27. Oktober 2004, veröffentlicht in VPB 69.39 E. 3 bb).

2.4.2 Das Bundesgericht hatte sich in seinem Urteil vom 25. August 2000 mit der mehrwertsteuerrechtlichen Beurteilung der Beförderung von behinderten Personen durch ein Behindertenheim zu befassen. Es hielt dabei fest, dass die Beförderung von behinderten Personen, die nicht als Nebenleistung im Rahmen von Leistungen einer Einrichtung der Sozialhilfe oder Sozialfürsorge nach Art. 14 Ziff. 7 der Verordnung des Bundesrates vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, aSR 641.201) erfolgt, das heisst nicht im Pensionspreis oder in einer Tagespauschale miterfasst sei, ausschliesslich nach Art. 14 Ziff. 6 MWSTV zu beurteilen sei. Befreit seien diese Beförderungsleistungen als selbständige Leistungen somit nur, wenn für die Beförderung dafür besonders eingerichtete Fahrzeuge verwendet würden. Da das Unternehmen teilweise von der Steuer ausgenommene und teilweise unter die Steuer fallende Leistungen erbringe, sei die Anordnung der Verwaltung, dass sämtliche unter Art. 14 Ziff. 7 MWSTV fallenden Leistungskomponenten pauschal fakturiert werden müssten, sachlich geboten. Wie das Bundesgericht in seinem Urteil selber festhielt, führt das MWSTG in Art. 18 Ziff. 7 und 8 die Ordnung von Art. 14 Ziff. 6 und 7 MWSTV grundsätzlich weiter. Das Urteil hat somit auch unter dem MWSTG seine Gültigkeit (BGE 126 II 443 E. 4; auch veröffentlicht in StR Nr. 1/2001, S. 35).

3.

3.1 Im vorliegenden Fall erbringt der Beschwerdeführer mit dem "Freiwilligen-Fahrdienst" Fahrten für Leute, die einen Arzt- bzw. Therapietermin wahrnehmen müssen bzw. einen Kuraufenthalt antreten. Voraussetzung ist, dass sie nicht in der Lage sind, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benutzen und allenfalls auf eine Begleitperson angewiesen sind. Der vorliegend in Frage stehende Fahrdienst wird nicht mit Fahrzeugen des Beschwerdeführers ausgeführt, sondern mit privaten Fahrzeugen der jeweiligen Fahrer. Es ist dabei unbestritten, dass die betreffenden Fahrzeuge nicht speziell ausgestattet sind. Die Fahrerinnen und Fahrer leisten dem Fahrgast – je nach dessen Gesundheitszustand – eine sorgfältige Betreuung und Hilfestellung (vgl. Einsatzvereinbarung für freiwillige Fahrer, datiert vom 10. Juli 2003). Da die Fahrzeuge nicht besonders eingerichtet sind, kann zunächst festgehalten werden, dass der Tatbestand der Steuerausnahme nach Art. 18 Ziff. 7 MWSTG nicht erfüllt ist.

3.2 Der Beschwerdeführer bringt in seiner Beschwerde vom 1. Juni 2005 vor, dass er als Einrichtung der Sozialhilfe zu qualifizieren sei. Der

Transportdienst, welcher in der Leistung "Freiwilligen-Fahrdienst" enthalten sei, könne als Nebenleistung zur Hauptleistung "Sozialhilfe" angesehen werden. Im Vordergrund stehe immer die Begleitung und Betreuung und nicht der Transport der mobilitätsbehinderten Person. Der "Freiwilligen-Fahrdienst" sei eine soziale Leistung und die betreffenden Umsätze deshalb von der Steuer ausgenommen. Der Beschwerdeführer macht somit sinngemäss geltend, dass beim "Freiwilligen-Fahrdienst" die Begleitung und Betreuung die Hauptleistung darstelle, welche unter den Tatbestand der "Sozialhilfe" gemäss Art. 18 Ziff. 8 MWSTG falle und der Transport die Nebenleistung dazu bilde.

Es ist unbestritten, dass die Fahrerinnen und Fahrer neben der Beförderung des Fahrgastes – je nach dessen Gesundheitszustand – auch eine umfassende Betreuung und Begleitung leisten. Die Begleitung und Betreuung stehen mit der Beförderung in engem Zusammenhang. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers ergänzt die Begleitung bzw. Betreuung jedoch die Beförderung und nicht umgekehrt. Die betreffende Person nimmt den Fahrdienst in erster Linie in Anspruch, weil sie einen Arzt- oder Therapietermin ausser Haus wahrzunehmen hat und auf die Beförderung durch den "Freiwilligen-Fahrdienst" angewiesen ist. Wirtschaftlich betrachtet steht somit klarerweise die Beförderungsleistung im Vordergrund. Sie stellt deshalb aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht im Verhältnis zur Betreuung bzw. Begleitung die Hauptleistung dar. Die Betreuung bzw. Begleitung teilt in der Folge als Nebenleistung umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Beförderungsleistung (Art. 36 Abs. 4 MWSTG; vgl. E. 2.2.2). Die Beförderungsleistung stellt dabei als Hauptleistung keine Leistung auf dem Gebiet der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe oder der sozialen Sicherheit nach Art. 18 Ziff. 8 MWSTG dar.

Die vorliegende Beförderungsleistung wäre jedoch dann von der Steuer ausgenommen, wenn sie sich als Nebenleistung im Rahmen von – weiteren – Leistungen einer Einrichtung der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe oder der sozialen Sicherheit nach Art. 18 Ziff. 8 MWSTG erweisen würde. In diesem Fall würde sie das steuerrechtliche Schicksal dieser Leistungen nach Art. 18 Ziff. 8 MWSTG teilen (vgl. E. 2.2.2). Voraussetzung dafür wäre in casu, dass der Beschwerdeführer als Einrichtung im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG Umsätze auf dem Gebiete der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe oder der sozialen Sicherheit erbracht hätte, die im Verhältnis zur vorliegenden Beförderungsleistung die Hauptleistung bildeten und gemäss der aufgezeigten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 2.4.2) eine pauschale Fakturierung der Beförderungsleistung mit den betreffenden Hauptleistungen nach Art. 18 Ziff. 8 MWSTG vorgenommen worden wäre. Vorliegend ist jedoch weder behauptet noch dargelegt, dass solche – weiteren – Leistungen erbracht und schon gar nicht, dass sie pauschal fakturiert worden sind. Vielmehr wurde der "Freiwilligen-Fahrdienst" mit der Beförderungsleistung als massgebliche Leistung separat fakturiert. Die Beförderungsleistung kann deshalb von Vornherein keine Nebenleistung in diesem Sinn darstellen.

Der "Freiwilligen-Fahrdienst" fällt nach dem Gesagten somit nicht unter die Umsätze auf dem Gebiet der Sozialfürsorge, der Sozialhilfe und der sozialen Sicherheit nach Art. 18 Ziff. 8 MWSTG. Es kann demnach offenbleiben, ob es sich beim Beschwerdeführer überhaupt um eine entsprechende Einrichtung im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG handelt und ob der Beschwerdeführer im Einzelfall in Verbindung mit dem "Freiwilligen-Fahrdienst" solche Umsätze erbracht hat.

3.3 Der Beschwerdeführer beantragt mit seinem Eventualbegehren, dass auf jeden Fall der Umsatz von der Steuer auszunehmen sei, welcher im Zusammenhang mit Arzt- und Coiffeurbesuchen getätigt wurde. Zur Begründung legt er dar, dass der "Freiwilligen-Fahrdienst" unter den Begriff "Hilfe zu Hause" im Sinn von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG subsumiert werden könne. Nach der Verwaltungspraxis seien bei gemeinnützigen Organisationen der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) hauswirtschaftliche Leistungen von der Steuer ausgenommen. In Ziff. 2.10.3 der Branchenbroschüre Nr. 20 der ESTV sei unter dem Begriff "hauswirtschaftliche Leistungen" die "Begleitung zum Arzt oder Coiffeur" beispielhaft aufgeführt. Der weitaus überwiegende Anteil der in Frage stehenden Fahrten werde vorliegend durch Arzt- oder Therapiebesuche verursacht.

Die ESTV wendet in ihrer Vernehmlassung vom 14. Juli 2005 dazu ein, dass der Beschwerdeführer keine gemeinnützige Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) sei und deshalb auch die bei jenen unter die hauswirtschaftlichen Leistungen fallende Begleitung zum Arzt oder Coiffeur nicht von der Steuer ausgenommen sein könne.

Wie bereits dargelegt (vgl. E. 3.2), bildet aus mehrwertsteuerrechtlicher Sicht beim vorliegenden "Freiwilligen-Fahrdienst" die Beförderung im Verhältnis zur Betreuung und Begleitung des Fahrgastes die Hauptleistung. Die Betreuung bzw. Begleitung teilt in der Folge als Nebenleistung umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Beförderungsleistung. Bei der Beförderung als Hauptleistung handelt es sich dabei nicht um eine Leistung der Krankenpflege oder der Hilfe zu Hause im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG, weil diese eben gerade nicht durch besonders geschultes Personal und nicht zu Hause erbracht wird.

Die Beförderungsleistung wäre jedoch dann von der Steuer ausgenommen, wenn sie sich als Nebenleistung im Rahmen von – weiteren – Leistungen einer gemeinnützigen Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) gemäss Art. 18 Ziff. 8 MWSTG erweisen würde. Vorliegend ist jedoch weder behauptet noch dargelegt, dass solche – weiteren – Leistungen erbracht und schon gar nicht, dass sie pauschal fakturiert worden sind. Vielmehr wurde der "Freiwilligen-Fahrdienst" mit der Beförderungsleistung als massgebliche Leistung separat fakturiert, somit

kann gemäss der aufgezeigten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (E. 2.4.2) die Beförderung von Vornherein keine Nebenleistung in diesem Sinne darstellen.

Beim "Freiwilligen-Fahrdienst" handelt es sich somit nicht um eine Leistung der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG. Es kann folglich auch offenbleiben, ob der Beschwerdeführer überhaupt als gemeinnützige Organisation der Krankenpflege und der Hilfe zu Hause (Spitex) gemäss Art. 18 Ziff. 8 MWSTG zu qualifizieren ist.

3.4 Das Bundesverwaltungsgericht verkennt die gesellschaftspolitische Bedeutung uneigennütziger Freiwilligenarbeit nicht. Aus der im vorliegenden Fall allein massgebenden mehrwertsteuerrechtlichen Optik liegt indessen wie dargelegt keine Steuerausnahme gemäss Art. 18 Ziff. 8 MWSTG vor. Im Weiteren ist der "Freiwilligen-Fahrdienst" auch nicht aufgrund von Art. 18 Ziff. 7 MWSTG von der Steuer ausgenommen. Beim "Freiwilligen-Fahrdienst" handelt es sich damit um eine steuerbare Leistung nach Art. 5 lit. b MWSTG.

4.

4.1 Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde abzuweisen. Damit gelangt Art. 63 Abs. 1 VwVG zur Anwendung, wonach die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt werden. Die Verfahrenskosten können nur ausnahmsweise erlassen werden (Art. 63 Abs. 1 letzter Satz VwVG). Art. 6 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) konkretisiert den letzten Satz von Art. 63 Abs. 1 VwVG. Danach können die Verfahrenskosten einer Partei, der keine unentgeltliche Rechtspflege im Sinne von Art. 65 VwVG gewährt wird, ganz oder teilweise erlassen werden, wenn: (a) ein Rechtsmittel ohne erheblichen Aufwand für das Gericht durch Rückzug erledigt wird oder (b) andere Gründe in der Sache oder in der Person der Partei es als unverhältnismässig erscheinen lassen, sie ihr aufzuerlegen.

4.2 Da der Tatbestand von lit. a des Art. 6 VGKE offensichtlich nicht erfüllt ist, bleibt zu prüfen, ob Gründe in der Sache oder in der Person des Beschwerdeführers es als unverhältnismässig erscheinen lassen, ihm die Verfahrenskosten aufzuerlegen. Dies trifft nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung namentlich dann zu, wenn mit der Beschwerde ideelle Ziele verfolgt werden, wenn das öffentliche Interesse an der Abklärung einer Streitsache einen Kostenerlass rechtfertigt oder wenn sich die unterliegende Partei in einer finanziellen Notlage befindet (Urteil des Bundesgerichts 2A.191/2005 vom 2. September 2005 E. 2.2 mit Hinweisen). Vorliegend ist entscheidend, dass sich das Bundesgericht mit seinem Urteil vom 25. August 2000 (E. 2.4.2) bereits eingehend zur mehrwertsteuerrechtlichen Würdigung von Beförderungsleistungen im Zusammenhang mit Umsätzen im Sinne von Art. 18 Ziff. 8 MWSTG befasst

hat, womit in der Folge die Prozessaussichten als eher gering einzuschätzen waren und damit die mit der Beschwerde verfolgten ideellen Ziele sowie das öffentliche Interesse an der Abklärung der Streitsache den Erlass der Verfahrenskosten nicht rechtfertigen. Dem Antrag des Beschwerdeführers, die Beschwerde in jedem Fall ohne Kostenfolge zu entscheiden, kann in der Folge nicht stattgegeben werden. Die Verfahrenskosten werden mit Fr. 1'100.-- festgesetzt und dem Beschwerdeführer zur Zahlung auferlegt. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrage von Fr. 1'100.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'100.-- verrechnet.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - dem Beschwerdeführer (mit Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (mit Gerichtsurkunde)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Pascal Mollard Jürg Steiger

Rechtsmittelbelehrung
Dieses Urteil des Bundesverwaltungsgerichts kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (vgl. Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [BGG]; SR 173.110).

Versand am: