



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde X. Immobilien und Infrastruktur KEG, Y., vertreten durch DSG WirtschaftstreuhandgmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Heinrichstraße 97, vom 23. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 31. Jänner 2007, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für die Voranmeldungszeiträume Juni, Juli, September und November 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2006 wurden von der Gemeinde X. Immobilien und Infrastruktur KEG [Berufungswerberin (Bw.)] ein Mannschaftstransportfahrzeug der Marke FIAT Ducato und ein Tanklöschfahrzeug der Marke Lohr-Magirus angeschafft und an die Freiwillige Feuerwehr P. vermietet. Die Vorsteuern aus den Anschaffungskosten und den Kosten für Adaptierungen (spezieller Umbau der Fahrzeuge, Reifen, Anhängervorrichtung, Anhänger usw.) wurden von der Bw. in Abzug gebracht. Nach § 29 Abs. 2 des Steiermärkischen Landesfeuerwehrgesetzes, LGBI. Nr. 73/1979, habe die Kosten der Beschaffung und Erhaltung der Baulichkeiten, Einrichtungen, Geräte und sonstiger Gegenstände, die für die Einsatzbereitschaft und Leistungsfähigkeit der Freiwilligen Feuerwehren erforderlich sind, die Gemeinde zu tragen. Aus dem klaren Wortlaut der RZ 274 der UStR 2000 ergebe sich, dass die Vermietung bzw. entgeltliche Nutzungsüberlassung von beweglichen körperlichen Gegenständen (zB Fahrzeuge, EDV-Anlagen, Schuleinrichtungen usw.) durch ausgegliederte Rechtsträger nicht

anzuerkennen sei. Dies gelte auch dann, wenn die Gegenstände unmittelbar durch den ausgegliederten Rechtsträger angeschafft wurden. Somit sei die Vermietung der Feuerwehrfahrzeuge in umsatzsteuerlicher Hinsicht nicht anzuerkennen, womit der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei (vgl. EuGH 21.2.2006, C-255/02, "Halifax" und VwGH 30.3.2006, 2002/15/0067) [vgl. Bericht vom 29. Jänner 2007 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz. 1].

Dagegen hat die Bw. mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 könnten sich Unternehmer, die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen im Inland, die für ihr Unternehmen erbracht wurden, als Vorsteuer abziehen. Voraussetzung sei weiters, dass der Unternehmer nicht unecht steuerbefreite Umsätze erziele. Würden Liegenschaften von Gemeinden in einen eigenen Rechtsträger des Privatrechts (zB Gemeinde KEG) ausgegliedert und vermietet, würden diese Miet- und Pachtverhältnisse nur unter bestimmten – in der RZ 274 der UStR 2000 – genannten Voraussetzungen anerkannt. Diese "Sonderregelung" der UStR regle, entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung, allerdings nur, unter welchen bestimmten Voraussetzungen (insbesondere Höhe der Miete) die Vermietung von Liegenschaften durch ausgegliederte Rechtsträger steuerlich anzuerkennen ist. Aus dem klaren Wortlaut und auch der Überschrift der gegenständlichen Randzahl (Vermietung von Grundstücken durch ausgegliederte Rechtsträger) ergebe sich weiters, dass diese "Sonderregel" – unter welchen Voraussetzungen ein Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen sei – nicht für die Ausgliederung und Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen anzuwenden sei. Für diese würden nicht diese "Sonderbestimmungen", sondern die allgemeinen Prinzipien des Umsatzsteuerrechts gelten. Keineswegs ergebe sich aus dem Wortlaut und Sinn hingegen, dass diese Sonderregelung die Ausgliederung und Vermietung von beweglichen, körperlichen Gegenständen durch ausgegliederte Rechtsträger ausschließe. Offensichtlich seien von der Finanzverwaltung die Richtlinien sowie der Wortlaut eines Fachartikels in der Österreichischen Steuerzeitung (ÖStZ 2005, 367) dahingehend fehlinterpretiert worden.

Der Vollständigkeit halber werde angeführt, dass die Bw. sämtliche Kriterien der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft erfülle, umsatzsteuerpflichtige Einnahmen auch von Dritten erziele, die Vermietung der Feuerwehrfahrzeuge zu fremdüblichen Konditionen erfolge und diese Mieterlöse ebenfalls der Umsatzsteuer unterworfen würden.

Festgehalten werde weiters, dass sich die im Betriebsprüfungsbericht zitierte Judikatur des EuGH und VwGH nicht auf die Begründung des Finanzamtes beziehe. Sollte deren Zitierung aber eine missbräuchliche Gestaltung hinsichtlich des Vorsteuerabzuges andeuten, sei zum

einen festzuhalten, dass es rechtsstaatlichen Grundsätzen widerspreche, es dem Steuerpflichtigen zu überlassen weitere Begründungen hinsichtlich der Abweisung rechtlicher Ansprüche durch Interpretationen zitierter höchstgerichtlicher Entscheidungen zu gewinnen, ohne dass diesbezüglich vom Finanzamt Aussagen getroffen und klare, eindeutig nachvollziehbare und schlüssige Bescheidebegründungen erlassen werden. Zum anderen werde festgehalten, dass ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug auf Grund eines Rechtsmissbrauchs in der Umsatzsteuer gemäß dem vom Finanzamt zitierten EuGH-Urteil Halifax nur in Ausnahmefällen vorliegen könne. Insbesondere würden laut diesem Urteil auch außersteuerliche Gründe einen Rechtsmissbrauch ausschließen und lägen diese im vorliegenden Fall unzweifelhaft vor. Beispielhaft seien vor allem Finanzierungsvorteile, Kostentransparenz, Maastrichtneutrale Neuverschuldungen, Verbesserung des Maastrichtergebnisses sowie organisatorische Vorteile bei Verwaltung des Vermögens mit privatwirtschaftlich orientierten Strukturen als außersteuerliche Gründe genannt. Weiters werde darauf hingewiesen, dass mit der nunmehrigen Vermietung der Feuerwehrfahrzeuge die KEG Eigentümerin und damit Verfügungsberechtigt über diese erheblichen Vermögenswerte bleibe.

Auf Grund nicht auszuschließender Dissonanzen zwischen den einzelnen Feuerwehren der Gemeinde, den einzelnen Feuerwehrmitgliedern untereinander, aber auch zwischen Feuerwehr und Gemeinde und den damit einhergehenden Problemen sei diese Eigentümerstruktur ein wesentliches Argument für die Entscheidung, die Fahrzeuge in der KEG anzuschaffen und weiterzuvermieten, gewesen.

Da eine umsatzsteuerliche Vermietung von beweglichen körperlichen Gegenständen weder den zitierten Umsatzsteuerrichtlinien widerspreche noch eine Aberkennung des Mietverhältnisses umsatzsteuerrechtlich gedeckt sei und die Bw. hinsichtlich des Vorsteuerabzuges für die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Feuerwehrfahrzeugen sämtliche umsatzsteuerlichen Voraussetzungen erfülle, werde beantragt, sämtliche Vorsteuern erklärungsgemäß laut den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen festzusetzen. Sollte sich die Begründung der Versagung auch auf einen Rechtsmissbrauch im Umsatzsteuerrecht beziehen, halte sie fest, dass in diesem Fall auf Grund mangelnder schlüssiger Begründung eine Verletzung von Verfahrensvorschriften vorliege bzw. materiell gewichtige, außersteuerliche Gründe den Missbrauch des Vorsteuerabzuges ausschließen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 des Gesetzes vom 26. Juni 1979, mit dem die Organisation der Feuerwehren im Land Steiermark geregelt wird (Landesfeuerwehrgesetz 1979),

LGBI. Nr. 73/1979 idF LGBI. Nr. 52/2006, sind Feuerwehren Freiwillige Feuerwehren, Berufsfeuerwehren und Betriebsfeuerwehren.

Nach Abs. 2 leg.cit. obliegen den Feuerwehren die Bekämpfung und Mitwirkung bei der Verhütung von Bränden und die Abwehr sonstiger Gefahren örtlicher und überörtlicher Natur, die der Allgemeinheit, der einzelnen Person, der Umwelt, Sachen oder Tieren drohen.

Nach Abs. 4 leg.cit. sind die Freiwilligen Feuerwehren Körperschaften öffentlichen Rechtes.

Gemäß § 26 Abs. 1 des Landesfeuerwehrgesetzes 1979 obliegt die Besorgung der Aufgaben der örtlichen Feuer- und Katastrophenpolizei gemäß § 1 Abs. 2 der Gemeinde. Zur Besorgung dieser Aufgaben hat sich die Gemeinde einer Feuerwehr zu bedienen.

Nach Abs. 2 leg.cit. hat die Gemeinde, sofern in der Gemeinde keine Berufsfeuerwehr besteht, eine Freiwillige Feuerwehr mit der Besorgung der Aufgaben nach Abs. 1 zu beauftragen.

Zufolge § 29 Abs. 2 des Landesfeuerwehrgesetzes 1979 hat die Gemeinde die Kosten der Beschaffung und Erhaltung der Baulichkeiten, Einrichtungen, Geräte und sonstiger Gegenstände, die für die Einsatzbereitschaft und Leistungsfähigkeit der Freiwilligen Feuerwehren erforderlich sind, sowie die Verwaltungskosten einschließlich der Jahresbeiträge (Abs. 4) zu tragen.

Nach Abs. 2a leg.cit. haben die Feuerwehren nach Maßgabe der für diesen Zweck vorhandenen Mittel zu den Kosten beizutragen.

Nach Abs. 2b leg.cit. verbleiben die aus Gemeindemitteln beschafften und der Freiwilligen Feuerwehr bzw. allenfalls der Betriebsfeuerwehr zur Benützung übergebenen Baulichkeiten, Einrichtungen, Geräte und sonstigen Gegenstände im Eigentum der Gemeinde und sind für die im § 1 Abs. 2 und 3 genannten Aufgaben zu verwenden.

Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser und Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Auf Grund der vorhin dargelegten Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Nach den eingangs zitierten Bestimmungen des Landesfeuerwehrgesetzes 1979 fällt das Feuerwehrwesen in den hoheitlichen Aufgabenbereich der Gemeinden. Der Hoheitsbereich ist nicht umsatzsteuerbar und ein Vorsteuerabzug ist nicht zulässig. Diese Regelung entspricht auch der 6. EG-Richtlinie. Denn nach Artikel 4 Absatz 5 (nunmehr Artikel 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 388/1).

Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass die Gemeinde X. mit der Beschaffung des Tanklöschfahrzeuges und des Mannschaftstransportfahrzeuges der im Landesfeuerwehrgesetz 1979 begründeten Verpflichtung im Rahmen ihres hoheitlichen Aufgabenbereiches (eigener Wirkungsbereich nach § 40 Abs. 2 der Stmk. Gemeindeordnung 1967, LBGl. Nr. 115/1967) nachgekommen ist. Die Gemeinde X. hat die gegenständlichen Fahrzeuge allerdings nicht selbst angeschafft, sondern beauftragte die Bw. diese zu erwerben und der Freiwilligen Feuerwehr P. zur Verfügung zu stellen.

Laut Gesellschaftsvertrag über die Errichtung einer Kommanditerwerbsgesellschaft vom 10. März 2006 ist die Gemeinde X. unbeschränkt haftender Gesellschafter (Komplementär) und der Bürgermeister mit einer Bargeldeinlage von € 100 Kommanditist.

Der Gegenstand des Unternehmens wurde unter Punkt 3. des Gesellschaftsvertrages wie folgt festgelegt:

3.1. Gegenstand des Unternehmens ist die Verwaltung von Immobilien sowie die Konzipierung und Realisierung einer geordneten Orts-, Tourismus- und Infrastrukturentwicklung, insbesondere im Zusammenhang mit Projekten, die der Förderung der wirtschaftlichen, kulturellen, bildungspolitischen und touristischen Ziele der Gemeinde X. dienen.

3.2. Die Gesellschaft ist zu sämtlichen Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die dem Unternehmensgegenstand förderlich ist. Sie ist berechtigt, sich an anderen Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art zu beteiligen.

Gemäß Punkt 6.1. des Gesellschaftsvertrages ist zur Geschäftsführung und Vertretung die Komplementärin allein berechtigt und verpflichtet.

Nach Punkt 7.1. des Gesellschaftsvertrages hat die Komplementärin längstens zwei Monate vor Beginn jedes neuen Geschäftsjahres das Budget für das Geschäftsjahr zu erstellen und dem Gemeinderat zur Beschlussfassung vorzulegen. Dieses Budget für das Folgejahr wird erst mit seiner Genehmigung durch Gemeinderatsbeschluss wirksam.

Bezüglich der Haftung wird unter Punkt 8.1. Folgendes vereinbart:

"Der wirtschaftliche Vorteil und das wirtschaftliche Risiko liegen allein bei der Komplementärin. Der Kommanditist ist an der Substanz der Gesellschaft nicht beteiligt. Er wird von der Komplementärin im Innenverhältnis von jedem Haftungsrisiko, das aus dem Betrieb der Geschäfte dieser Gesellschaft entsteht, vollkommen schad- und klaglos gestellt.

Gemäß Punkt 14.1. bedürfen Änderungen dieses Gesellschaftsvertrages zu ihrer Gültigkeit der Schriftform. Dies gilt auch für das Abgehen vom Schriftformerfordernis.

Abgesehen davon, dass nach Punkt 3. die Vermietung von beweglichen Wirtschaftsgütern jeglicher Art überhaupt nicht zum Gegenstand des Unternehmens der Bw. gehört, hat sich die Gemeinde X. zur Anschaffung der gegenständlichen Feuerwehrfahrzeuge deshalb der Bw. bedient, um dadurch in den Genuss des Vorsteuerabzuges zu gelangen. Im Hinblick darauf, dass Körperschaften öffentlichen Rechts vom Vorsteuerabzug aus Vorleistungen, die im Rahmen ihres Hoheitsbereiches anfallen, jedenfalls ausgeschlossen sind, vermag auch die gewählte Konstruktion – Anschaffung durch die Bw. und steuerpflichtige Vermietung an die Freiwillige Feuerwehr P. – aus folgenden Erwägungen nicht den Anspruch auf Vorsteuerabzug zu vermitteln:

Da das Feuerwehrwesen, wie eingangs ausgeführt, zum Hoheitsbereich der Gemeinde gehört und dieser Bereich nicht umsatzsteuerbar ist, sind die aus der zwischen der Bw. und der Freiwilligen Feuerwehr P. abgeschlossenen Mietvereinbarung resultierenden Entgelte nicht umsatzsteuerbar, was die Nichtabzugsfähigkeit der strittigen Vorsteuern zur Folge hat (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganeck, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Band III, § 2, Anm. 388/1). Auch wenn die Durchführung der Beschaffung der Feuerwehrfahrzeuge der Bw., in der die Gemeinde X. auf Grund der gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen eine beherrschende Position einnimmt, übertragen wurde, ändert dies nichts daran, dass es sich um einen dem Hoheitsbereich der Gemeinde zuzurechnenden Vorgang handelt. Da die Bw. somit insoweit nicht unternehmerisch tätig ist, sind einerseits die strittigen Vorsteuern nicht abzugsfähig und andererseits auch die von der Freiwilligen Feuerwehr für die Überlassung der in Rede stehenden Fahrzeuge zur ausschließlichen Verwendung als Feuerwehrfahrzeuge erzielten Entgelte nicht umsatzsteuerbar.

Auf Grund dieser Beurteilung erübrigt es sich auf die Einwendungen der Bw., die die umsatzsteuerrechtliche Problematik des Hoheitsbereiches völlig außer Acht lassen und sich

ausschließlich gegen die Annahme eines Rechtsmissbrauches im Sinne des § 22 BAO wenden, im Einzelnen näher einzugehen. Zu den Berufungsausführungen, die sich mit den zitierten Aussagen in den UStR 2000 auseinandersetzen, ist lediglich festzustellen, dass die gegenständliche Streitfrage dort nicht explizit behandelt wird.

Zu dem im Wege einer "Ergänzung zur Berufung vom 26. Februar 2007" gemäß § 282 BAO gestellten Antrag vom 12. März 2007, der Entscheidung über das Rechtsmittel durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 BAO über die Berufung eine mündliche Verhandlung abzuhalten, ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Der Antrag ist in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung selbst zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2005, § 282, Tz 4).

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird.

Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (zB VwGH 23.4.2001, 96/14/0091; VwGH 24.3.2004, 98/14/0179 und VwGH 11.5.2005, 2001/13/0039).

Demnach erweist sich das diesbezügliche Begehren der Bw. im Schriftsatz vom 12. März 2007 ("Ergänzung zur Berufung vom 26.02.2007") als verspätet und begründet keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Referenten bzw. vor dem gesamten Berufungssenat. Somit hatte der Referent namens des Berufungssenates ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung über die Berufung zu entscheiden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 23. Juni 2008