



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde Bw., vom 24. März 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 16. Juli 2009 betreffend Umsatzsteuer 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid und die Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI Nr. 1961/194 idGf, unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Im angefochtenen (Jahres-) Bescheid wurde auf die Begründung des Bescheides über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen für den Zeitraum Dezember 2008 verwiesen. Dieser führte aus, die Festsetzung erfolgte auf Grund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sei. Die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 21. April 2009, welche gleichzeitig auch den Prüfungsbericht darstellt, lautet wörtlich: „*Die Vorsteuer in Höhe von 37.893,20 € kann nicht anerkannt werden, weil das Feuerwehrauto zum Hoheitsbereich der Gemeinde zählt.*“

In ihrer Berufung führt die berufende Gemeinde (Bw.) aus, das gegenständliche Rüstlöschfahrzeug (RLF) werde einerseits von der örtlichen Feuerwehr für sogenannte hoheitliche Einsätze (Brandeinsätze etc.) und darüber hinaus und zwar **im überwiegenden Ausmaß** in den Unternehmensbereichen „Wasserversorgung“ (Wassertransporte, insbesondere in verstärkt auftretenden Trockenperioden) und „Abwasserbeseitigung“ (Kanalspülen) eingesetzt. Daher stünde ihr ein anteiliger Vorsteuerabzug im

unternehmerischen Ausmaß zu. Nach Ablauf eines Beobachtungszeitraumes werde dieses Anteilsverhältnis auf Basis von Aufzeichnungen ermittelt werden. Vorläufig gehe die Bw. von einer unternehmerischen Nutzung des RLF im Ausmaß von **70%** (äußerer Betriebsvergleich) aus, was zu einem Vorsteuerabzug von 37.893,20 € geführt habe. In diesem Zusammenhang verwiese sie auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.9.2005, [2002/13/0076](#), die mit dem gegenständlichen Sachverhalt vergleichbar sei, zumal die Verfügungsgewalt über das RLF während der überwiegenden „Stehzeiten“ bei der Bw. liege. Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und verwies – ohne weiteres Eingehen auf die geltend gemachten Berufungsgründe – auf die im Prüfungsverfahren erstellte oa. Niederschrift.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung verwies die Bw. nochmals auf ihre Berufung und dass Wirtschaftsgüter bei Zurechnung zum Hoheitsbereich darüber hinaus auch unternehmerischen Nutzungen zugeführt werden, für die ein anteiliger Vorsteuerabzug im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung zustehe. Sie verwies auf gemischtgenutzte Wirtschaftsgüter (z.B. EDV-Anlage), die sowohl im Hoheitsbereich als auch im unternehmerischen Bereich eingesetzt würden. Die unternehmerische Nutzung des RLF erfolge für die Betriebe der Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung. Bei allen gemischt genutzten Wirtschaftsgütern bilde das unternehmerische Ausmaß den Maßstab für den Vorsteuerabzug.

Würde man der Logik der Finanzverwaltung folgen, dann können die dem Hoheitsbereich zuzurechnenden Wirtschaftsgüter nur hoheitlich genutzt werden, was im konkreten Sachverhalt bedeuten würde, dass die Bw. für Wassertransporte, Kanalspülen etc. hierfür ein eigenes Wirtschaftsgut anzuschaffen hätte, was dem Prinzip der Sparsamkeit widersprechen würde.

In der weiteren Folge wurde die Berufung ohne weiteres Eingehen auf die geltend gemachten Gründe der Berechtigung oder Nichtberechtigung eines partiellen Vorsteuerabzuges aus dem RLF dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Im Hinblick auf die Kürze der Ausführungen des angefochtenen Bescheides und der gleichlautenden Berufungsvorentscheidung kann nicht mit ausreichender Sicherheit festgestellt werden, aus welchen Gründen er eine fehlende Nutzung im Unternehmensbereich der Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung (umsatzsteuerpflichtiger Bereich) annahm, obwohl die Bw. einen unternehmerischen Anteil von **70%** behauptete.

Unter Hinweis auf die Entscheidungen des UFS im Zusammenhang mit Feuerwehrkraftfahrzeugen RV/0011-I/07 vom 12.11.2007 und RV/0524-G/05 vom 8.8.2006 ist es dem UFS nicht möglich, eine entsprechende Beurteilung des Sachverhaltes vorzunehmen, zumal entsprechend der Begründung des angefochtenen Bescheides ausgehend von einer

anderen – nicht herrschenden – Rechtsansicht wohl ausgegangen wurde, dass ein Wirtschaftsgut einer Feuerwehr a priori nie dem Unternehmensbereich dienen könnte. Eine derartige Auffassung ist, wie die Bw. zu Recht aufzeigt, dem Gesetz nicht ohne weiteres zu entnehmen, sondern eine antizipative Würdigung eines nicht ausreichend erhobenen Sachverhaltes, zumal die Bw. behauptet, über entsprechende Aufzeichnungen zu verfügen. Der erlassene Bescheid enthielt sich jeglicher Feststellungen über die Glaubwürdigkeit und Tauglichkeit dieser Aufzeichnungen. Mangels ausreichender Darstellung des Sachverhalts (Aushebung des Gemeinderatsbeschlusses einschließlich der Sitzungsprotokolle, Ausschreibungsunterlagen des RLF durch die Gemeinde, technische Beschreibungen, fotografische Abbildungen, Förderrichtlinien für Zuschüsse aus einem allfälligen Feuerwehrfonds des Landes, Überprüfung der Fahrtenbücher und Einsatzaufzeichnungen über sämtliche Fahrzeuge des Fuhrparks der Feuerwehr, Verfügungsmöglichkeit über das RLF durch Befragung von Zeugen und Auskunftspersonen) ist es nicht möglich, allfällige Anteile des Vorsteuerabzuges zu überprüfen und festzulegen. Unklar bleibt auch, wie der von der Bw. aufgezeigte Bereich der „Wasserversorgung“ und „Abwasserbeseitigung“ vor der Anschaffung des gegenständlichen RLF besorgt wurde und ob dies das einzige RLF ist, das für derartige Zwecke verwendet werden kann.

Gemäß [§ 289 Abs. 1 BAO](#) kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Im weiteren Verfahren sind die Behörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Für die Ermessensübung ([§ 20 BAO](#)) zu Gunsten einer Bescheidaufhebung sprechen neben dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (Wahrung des Parteiengehörs im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens) und dem Gesichtspunkt, dass dem Bw. der volle Instanzenzug erhalten bleiben soll, auch die Überlegung, dass es nicht im Sinne des Gesetzes wäre, wenn die Berufungsbehörde, statt ihre (umfassenden) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht (*Ritz, BAO⁴, § 289 Tz 5.*).

Es kann nicht als Aufgabe der Abgabenbehörde zweiter Instanz angesehen werden, Ermittlungstätigkeiten (erstmals) vorzunehmen und dadurch den von der Abgabenbehörde erster Instanz angenommenen Sachverhalt zu ergründen. Der unabhängige Finanzsenat (als Abgabenbehörde zweiter Instanz) sieht es nicht als seine Aufgabe und Verpflichtung an, erstmals Sachverhaltsfeststellungen zu treffen und die gesamten Ergebnisse eines Beweisverfahrens erstmals selbst zur Darstellung zu bringen. Die Aufgabe des unabhängigen

Finanzsenates besteht in der Überprüfung der angefochtenen Bescheide; durch die Vorgehensweise des Finanzamtes würde unzulässigerweise aber die Vornahme des durch die Abgabenbehörde erster Instanz durchzuführenden Ermittlungsverfahrens auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz selbst verlagert. Dabei gilt es auch darauf Rücksicht zu nehmen, dass das mit 1.1.2003 novellierte Berufungsverfahren der BAO dem unabhängigen Finanzsenat die Rolle eines unabhängigen Dritten zuweist. Will der unabhängige Finanzsenat dieser Rolle gerecht werden, wird er sich im Wesentlichen auf die Funktion eines Kontroll- und Rechtsschutzorgans beschränken müssen (*Beiser, SWK 2003, 102 ff.*). Dieser Aufgabe kann der unabhängige Finanzsenat aber nur dann nachkommen, wenn das Finanzamt einen vollständigen Verwaltungsakt vorlegt und klar ersichtlich ist, welche Ermittlungsschritte zu welchem, als feststehend angenommenen, Sachverhalt geführt haben.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des Bescheides befunden hat. Die Abgabenbehörde erster Instanz ist gehalten, nach Durchführung der für den vorliegenden Fall zweifellos noch erforderlichen Ermittlungs- und Dokumentationshandlungen in Bezug auf den entscheidungsrelevanten Sachverhalt neue Bescheide zu erlassen.

Da die fehlenden Ermittlungen ([§ 115 Abs. 1 BAO](#)) einen relativ großen Umfang (vgl. Aushebung des Gemeinderatsbeschlusses einschließlich der Sitzungsprotokolle, Ausschreibungsunterlagen des RLF durch die Gemeinde, technische Beschreibungen, fotografische Abbildungen, Förderrichtlinien für Zuschüsse aus einem allfälligen Feuerwehrfonds des Landes, Überprüfung der Fahrtenbücher und Einsatzaufzeichnungen über sämtliche Fahrzeuge des Fuhrparks der Feuerwehr, Verfügungsmöglichkeit über das RLF durch Befragung von Zeugen und Auskunftspersonen) ist es zweckmäßig ([§ 20 BAO](#)), dass diese von der Abgabenbehörde erster Instanz durchgeführt werden. Es ist nämlich in erster Linie deren Aufgabe, die für die abgabenrechtliche Beurteilung maßgeblichen tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Im Übrigen normiert [§ 276 Abs. 6 erster Satz BAO](#), dass die Abgabenbehörde erster Instanz eine Berufung erst nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen hat.

An dieser Stelle ist auch auf [§ 115 Abs. 2 BAO](#) zu verweisen, wonach den Parteien Gelegenheit zu geben ist, ihre Rechte und rechtlichen Interessen geltend zu machen. Würde nun dieses Verfahren vom Unabhängigen Finanzsenat geführt, müsste beachtet werden, dass jede Stellungnahme und Erklärung, die von Seiten des Bw. einlangen würde, dem Finanzamt als Amtspartei zur Gegenstellungnahme übermittelt und jede Stellungnahme seitens des Finanzamtes dem Bw. zur Gegenäußerung bekannt gegeben werden müsste. Diese Vorgangsweise würde das Abgabenverfahren erheblich aufblähen und zeitlich verzögern.

Graz, am 16. Oktober 2013