



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 16. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 18. Juli 2005 betreffend Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im angefochtenen Bescheid wurde seitens der Betriebsprüfung die Feststellung getroffen, von der Bw. sei für ein Feuerwehrlöschfahrzeug zur Gänze der Vorsteuerabzug geltend gemacht worden, weil dieses auch dem Unternehmensbereich Wasserversorgung und Kanalspülung der Gemeinde diente. Auf Grund vorgelegter Stundenaufzeichnungen der Jahre 2002 und 2003 wurde in beiden Jahren zusammen für insgesamt 374,83 Stunden ein Feuerwehrauto für den Unternehmensbereich verwendet. Ausgehend von der gesamten Bereitschaftszeit sei der unternehmerische Anteil mit lediglich 2,14% zu veranschlagen und daher gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1994 der Vorsteuerabzug zur Gänze abzuerkennen.

In der rechtzeitig überreichten Berufung wandte sich die Bw. gegen den angefochtenen Bescheid und führte aus, das angeschaffte Feuerwehrfahrzeug werde im überwiegenden Ausmaß für die Trinkwasserversorgung sowie für die Wartung des Kanalisationssystems verwendet. Sie ergänzte die offenbar im Erstverfahren vorlegte Stundenaufzeichnung noch um solche nach Kilometerleistungen und errechnete so einen unternehmerischen Anteil von 83,14% (2002) und 60,58% (2003), weshalb die Anschaffung des Fahrzeugs zur Gänze dem Unternehmensbereich zuordnet werden könnte. Der hoheitliche Anteil an Vorsteuern sei in

weiterer Folge über die Nutzungsdauer verteilt an Hand der tatsächlichen Gegebenheiten zu berichtigen (negative Vorsteuerkorrektur). Die von Seiten der Betriebsprüfung vorgenommene Ermittlung des Prozentsatzes der unternehmerischen Nutzung, in der Form, dass sämtliche Zeiten der Bereitschaft abzüglich der Zeiten der Wasserversorgung/Kanalreinigung direkt dem Hoheitsbereich zugerechnet werden, entspreche nicht dem tatsächlichen Nutzungsverhältnis.

Weiters beziehen sich weitwendige Ausführungen auf die Aufteilung der Vorsteuern. Es sei sachlogisch unzulässig unter dem Titel „Einsatz-Bereitschaftszeiten“ die Leerzeiten von Fahrzeugen zur Gänze dem Hoheitsbereich zuzurechnen, da die Aufteilung der nicht direkt zurechenbaren Vorsteuern im Sinne der Kostenrechnung anhand der tatsächlichen Inanspruchnahme (= Wertverzehr des Fahrzeugs) zu erfolgen habe. Als Leistungseinheit für den Werteverzehr seien daher nur die aktiven Betriebszeiten heranzuziehen, die für alle Fahrzeuge typischen Stehzeiten für die Schlüsselung von Kosten außer Ansatz zu lassen.

Darüber hinaus stehe in Fällen, in denen eine Gemeinde zwei Feuerwehr-Löschfahrzeuge anschafft und eines für Einsätze, das andere zur Kanalreinigung/Wasserversorgung nutzt, unzweifelhaft fest, dass erstgenanntes Fahrzeug (Einsatz) dem hoheitlichen, das andere Fahrzeug dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werde. Potentiell mögliche Zeiten der Einsatzbereitschaft blieben in einer derartigen Fallkonstellation beim „unternehmerischen“ Fahrzeug unberücksichtigt und hätten keinerlei Auswirkung auf das Ausmaß der unternehmerischen Nutzung. Eine differenzierte Beurteilung im Falle einer Mischnutzung für Gemeinden mit nur einem Feuerwehr-Löschfahrzeug (100%-ige Zurechnung der potentiellen Bereitschaftszeiten zum hoheitlichen Bereich) führe zu einer unbilligen Ungleichbehandlung und Benachteiligung von Gemeinden kleinerer Strukturen.

Mit Vorlagebericht wurde die Berufung – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Unter Bezugnahme auf § 29 Abs. 2 des Steiermärkischen Landesfeuerwehrgesetzes haben jene Gemeinden, die die feuerpolizeilichen Belange im eigenen Wirkungskreis wahrzunehmen und die Kosten der Beschaffung der Geräte und sonstigen Gegenstände, die für die Einsatzbereitschaft der Feuerwehren erforderlich seien zu tragen. Nach § 1 Abs. 1 Z 4 des Steiermärkischen Landeswehrgesetzes seien die Freiwilligen Feuerwehren Körperschaften öffentlichen Rechts, denen eigene Rechtspersönlichkeit zukomme. Unter Hinweis auf *Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 2 Anm. 364 und 388*, könnten Vorsteuern aus Rechnungen für den Kauf eines Tanklöschfahrzeugs samt zusätzlichen Einrichtungen wie Aufbau-Mannschaftskabine, Bergeschere, Seilwinden etc. auch bei fallweiser Verwendung für Trinkwassertransporte nicht angesetzt werden. Die Bw. habe das Feuerwehrfahrzeug im Bereich des Betriebes gewerblicher Art „Wasserversorgung“ gebucht und den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen, obwohl es nach Art und Ausstattung nur als notwendiges Gerät der

Feuerwehr anzusehen sei. Zur rechnerischen Ermittlung vor allem der Stehzeiten vertrete das Finanzamt die Meinung, diese seien dem Bereich zuzurechnen, für den das Fahrzeug seiner Art her ursprünglich angeschafft wurde, nämlich im Bereich der Körperschaft öffentlichen Rechts „Feuerwehr“. Daher sei der unternehmerische Anteil mit weniger als 10% zu veranschlagen und der Vorsteuerabzug zu versagen.

Im Rahmen einer ergänzenden Sachverhaltsermittlung wurde anlässlich eines Lokalaugenscheins laut Auskunft des Bürgermeisters und des Feuerwehrkommandanten festgestellt, die freiwillige Feuerwehr (FF) verfüge über folgende Fahrzeuge:

1 Tanklöschfahrzeug (TLF)-4000 Scania (einige TLF der Gemeinde, Tank für 4.000 Liter Lösch-Nutzwasser, Mannschaftskabine für 8 Personen, Bergewinde, 20 t Gesamtgewicht,

1 MTF (Mannschaftstransportfahrzeug) VW-Bus,

1 LFB A Mercedes-Unimog (Gerätetransportfahrzeug, ohne Tank),

1 Kleinlöschfahrzeug (KLF-Berglandfahrzeug) (auch für Personen und Gerätetransport)

Die Fahrzeuge stehen betriebsbereit im Rüsthaus der FF. In jedem Fahrzeug stecke der Zündschlüssel. Die Ersatzschlüssel werden im Gemeindeamt verwahrt. Für den Zugang zum Rüsthaus gebe es weitere Aufbewahrungsorte beim Bauhof, Feuerwehrkommandanten und 15 weitere Feuerwehrleute. Für Fahrten für Wassertransporte und Kanalreinigung werden zumeist Feuerwehrleute herangezogen, die zugleich als Gemeindebedienstete sind.

Das (strittige) Tanklöschfahrzeug werde während der Stehzeiten permanent hinsichtlich der Stromversorgung (Batterie) und der Druckluft (für Einsatzgeräte) über die ortsgebundenen Standleitungen im Rüsthaus aufgeladen und auch der 4.000 Liter-Tank werde für einen eventuellen Soforteinsatz mit Löschwasser befüllt und somit ständig einsatzbereit gehalten. Im Falle einer Wassertransport- oder Kanalreinigungsfahrt gehe natürlich der Einsatzfall vor. Die Wartungsarbeiten, Service, Reparaturen und technischen Überprüfungen werden durch den Feuerwehrkommandanten und durch kompetente Feuerwehrleute veranlasst und in den entsprechenden Werkstätten und Prüfstellen erledigt.

In einem Zusatz zur Niederschrift wurde festgehalten, dass auf Grund des Kanalausbaues (Endausbau 2007) ca. 30 km Ortskanalnetz von der Gemeinde regelmäßig zu warten und zu betreuen sein werde, weshalb das Fahrzeug wesentlich öfter für den Unternehmensbereich zum Einsatz kommen werde. Auf Grund der überdurchschnittlich hohen Niederschläge der letzten drei Jahre wurde es für Wassertransporte nicht sehr oft benötigt. In den Jahren 2001 bis 2003 war im Gegensatz dazu das alte Tanklöschfahrzeug TLF 3.000 extrem strapaziert worden, sodass ein neues Tanklöschfahrzeug TLF 4.000 zur Sicherung der Wasserversorgung angeschafft wurde, da die Gemeinde laut Wasserversorgungsgesetz auch verpflichtet sei, die

Wasserversorgung binnen 24 Stunden zu sichern und Trockenperioden regelmäßig alle 5-10 Jahre auftreten. Weiters ist der Zulassungsbescheinigung eindeutig zu entnehmen, dass die freiwillige Feuerwehr als Halterin des Fahrzeuges aufscheint und der Verwendung mit „ausschließlich oder überwiegend für die Feuerwehr“ umschrieben wurde. Seitens des Finanzamtes wurde in diesem Zusammenhang betont, dass es sich zwar nicht um das einzige Feuerwehrfahrzeug, jedoch um das einzige Tanklöschfahrzeug handle, das ständig bereit zu halten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. 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, abziehen.

Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 können Vorsteuern nur Unternehmer abziehen. Die freiwilligen Feuerwehren und die Feuerwehrverbände sind auf Grund gesetzlicher Regelungen als Körperschaft öffentlichen Rechts anzusehen. Dem Hoheitsbereich ist in erster Linie die Brandbekämpfung und im weitesten Sinne auch die Katastrophenhilfe zuzuordnen. Diese Regelung entspricht der 6. EG-Richtlinie, denn nach Art. 4 Abs. 5 6. EG-RL 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. Führt jedoch eine Behandlung der hoheitlichen Tätigkeiten als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, so gelten sie für diese Leistungen als Unternehmer. Umgelegt auf die freiwilligen Feuerwehren können Vorsteuern im Zusammenhang mit der Anschaffung von Geräten für den Hoheitsbereich nicht

in Abzug gebracht werden (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 2, Anm. 388/1*). Gegenständlich strittig ist, ob die oa. maßgebende Grenze von mindestens 10% für den Unternehmensbereich der Gemeinde tatsächlich erfüllt ist.

Die von der Bw. vorgenommene Aufteilung nach Einsatzkilometern oder -stunden je nach Verwendung für die Feuerwehr und Verwendung für unternehmerische Zwecke der Wasserversorgung oder Kanalreinigung ist nicht aussagekräftig, um eine Beurteilung zuzulassen, ob das Fahrzeug in hinreichendem Ausmaß unternehmerischen Zwecken gedient hat, wobei es auf die landesgesetzliche Verpflichtung, dass der Gemeinde die Verpflichtung der Besorgung der Aufgaben der örtlichen Feuerpolizei und deren Kostentragung zwar allein nicht ankommt, allerdings doch eine indizielle Wirkung beizumessen sein wird. Entsprechend den ergänzenden Erhebungen des Finanzamtes verfügt die freiwillige Feuerwehr nur über ein einziges größeres Tanklöschfahrzeug, für das der Vorsteuerabzug seitens der Bw. beansprucht wird. Was die Verfügungsmöglichkeit über die Stehzeiten betrifft, verfügen primär die Feuerwehrleute über die Fahrzeugschlüssel bzw. die Schlüssel zum Rüsthaus, was sich aus der Zweckbestimmung des Fahrzeuges ergibt. Dem Verwahren allfälliger Ersatzschlüssel (VwGH 21.9.2005, 2002/13/0076) bei der Gemeinde ist keine entscheidungswesentliche Bedeutung beizumessen, wobei im gegenständlichen Fall im Rahmen der Erhebung zugestanden wurde, dass auch für den unternehmerischen Bereich zumeist Feuerwehrleute, die zugleich Gemeindebedienstete sind, herangezogen werden, was schon im Hinblick auf praktische Umstände wie Bedienung des verwendeten Geräts durch geschultes Feuerwehrpersonal lebensnah erscheint, wobei allerdings eine genaue Trennung zwischen der Einflusssphäre der Gemeinde und freiwilligen Feuerwehr verschwimmt. Die Veranlassung von Wartung, Service, Reparaturen obliegen dem Feuerwehrkommandanten und den von diesem beauftragten Feuerwehrleuten. Auch im Hinblick auf das ohnehin zugestandene Vorgehen im Einsatzfall wird das Schwergewicht der Verfügungsgewalt über das Tanklöschfahrzeug eindeutig bei der Feuerwehr und nicht bei der Kosten tragenden Gemeinde liegen.

Den von der Gemeinde weitwendig vorgetragenen Betrachtungen, nach der wirtschaftlichen Zurechenbarkeit als Leistungseinheit für den Werteverzehr seien bloß die aktiven Betriebszeiten heranzuziehen und die typischen Stehzeiten für die Schlüsselung von Kosten außer Ansatz zu lassen, wird im gegenständlichen Fall deshalb nicht gefolgt, weil das Fahrzeug nach seiner primären Zweckbestimmung dem Hoheitsbereich zugeordnet werden muss. Dies ergibt sich aus daraus, dass für Wirtschaftsgüter, die primär für Zwecke der Feuerbekämpfung angeschafft wurden, kein sachlicher Aufteilungsmaßstab nach Einsatzstunden oder Einsatzkilometern begründbar erscheint, zumal schon wesensmäßig auf Grund der primären Verfügbarkeit in ständiger Bereitschaftsfunktion mit weitaus überwiegenden Stehzeiten zu rechnen sein wird. Eine indirekte Zuteilung der Stehzeiten nach

dem Schlüssel der produktiven Zeit würde das Wesen des Hoheitsbereiches – nämlich der örtlichen Brandbekämpfung - völlig verkennen, zumal im hypothetischen Fall, dass im Wirtschaftsjahr der Anschaffung keine einzige Einsatzfahrt unternommen werden musste, nach den Überlegungen der Bw. sämtliche Stehzeiten zur Gänze dem Unternehmensbereich zugerechnet würden. Daher war dem angefochtenen Bescheid zu folgen.

Graz, am 8. August 2006