



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende L. und die weiteren Mitglieder P., D. und B. im Beisein der Schriftführerin Br. über die Berufung der Bw., vertreten durch G. und StB. vom 1. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes X., vertreten durch Y., vom 15. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer 2004 nach der am 4. Dezember 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Entsprechend den Ausführungen im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vertrat das Finanzamt in Textziffer (Tz.) 2 die Auffassung, das im Streitjahr angeschaffte und zur Gänze unter AOH-Kto. Seniorenwohnheim verbuchte Feuerwehrtanklöschfahrzeug „MB-Atego TLF-A1500“ sei dem Hoheitsbereich der Gemeinde zuzurechnen und daher könnten keine Vorsteuern abgezogen werden. Nach § 29 Abs. 2 Steiermärkisches Landesfeuerwehrgesetz habe jene Gemeinde, die die feuerpolizeilichen Belange im eigenen Wirkungskreis wahrzunehmen hat, u.a. auch die Kosten für die Beschaffung der Geräte und sonstigen Gegenstände, die für Einsatzbereitschaft und Leistungsfähigkeit der Freiwilligen Feuerwehren erforderlich sind, zu tragen. Da den Freiwilligen Feuerwehren eigene Rechtspersönlichkeit zukomme, können Vorsteuern aus Rechnungen für den Ankauf von Tanklöschfahrzeugen, auch bei fallweiser anderweitiger

Verwendung nicht angesetzt werden. Die Bw. sei nach den gültigen „Richtlinien über die Mindestausstattung der Freiwilligen Feuerwehren in der Steiermark“ vorerst in die Ortklasse 1 einzureihen. Durch das Vorhandensein eines Betriebes mit automatischer Brandmeldeanlage (Seniorenwohnheim der Gemeinde) sei die Bw. jedoch in eine höhere Ortsklasse einzureihen und mit einem Tanklöschfahrzeug auszustatten. Nach Punkt 6.1. der zit. Richtlinie des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung habe der Betrieb, der die Mehrkosten für die Gemeinde verursache, diese durch eine Beitragsleistung auszugleichen. Im Übrigen hätte das Bestehen einer „Betriebsfeuerwehr“ nur durch ein Verfahren nach § 8 Abs. 3 Landesfeuerwehrgesetz 1979 bescheidmäßig verfügt werden können. Die Anschaffung des Tanklöschfahrzeuges wurde daher nicht vom Betrieb gewerblicher Art der Gemeinde (Seniorenwohnheim) vorgenommen und die Gewährung des Vorsteuerabzuges sei daher nicht möglich.

In ihrer Berufung wandte sich die Berufungswerberin (Bw.) gegen diese Beurteilung und führte aus, das angeschaffte Feuerwehrfahrzeug werde für Feuerwehreinsätze der Freiwilligen Feuerwehr im überwiegenden Ausmaß für den Unternehmensbereich der Gemeinde wie insbesondere für Zwecke des Betriebes einer automatischen Brandmeldeanlage im Bereich des Altenheimes verwendet. Auf Grund dieser werde seitens des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung eine umfangreichere Feuerwehrausrüstung vorgeschrieben als sonst für eine vergleichbare Gemeinde vorgesehen sei. Dieses Mehr an Ausstattung sei naturgemäß mit höheren Kosten verbunden, wobei die Anschaffung auf Grund der haushaltsrechtlichen Bestimmungen sowie der technischen Richtlinie - vorbeugender Brandschutz unter dem Konto „Seniorenwohnheim“ verbucht und Vorsteuern in Höhe von € 38.858,39 geltend gemacht wurden. Entsprechend der eingangs erwähnten Ausstattungs-Richtlinie sei erwähnt, dass sich die notwendige Zusatzausrüstung des Fahrzeuges an den betriebsspezifischen Voraussetzungen der Betriebe nach § 8 Abs. 2 Landesfeuerwehrgesetz zu orientieren habe und die einschlägigen Mehrkosten durch eine Beitragsleistung des Betriebes, in dem sich die Brandschutzanlage befindet, auszugleichen sei. Weiters stehen für Zwecke der Einsatzbereitschaft nicht nur das berufungsgegenständliche Fahrzeug, sondern weitere Fahrzeuge des Fuhrparks der örtlichen Feuerwehr zur Verfügung. Das streitgegenständliche Löschfahrzeug mit entsprechender Sonderausstattung stehe für den Betrieb einer automatischen Brandmeldeanlage zwar ebenfalls für Einsatzfälle zur Verfügung, doch seien diese dem Unternehmensbereich zuzurechnen, da sie ausschließlich dem Betrieb der Brandmeldeanlage des Seniorenheimes dienen. Dass dieses Fahrzeug mit entsprechender Sonderausstattung ursächlich und allein auf Grund der automatischen Brandmeldeanlage angeschafft wurde, stehe unzweifelhaft fest. Im Übrigen war als Rechnungsadressat am Beleg die Gemeinde mit dem entsprechenden Zusatz „Seniorenheim“ angeführt und die Rechnung wurde am entsprechenden Haushaltsansatz verbucht. Da die Gemeinde selbst das Heim

betreibe, werde daher auf eine „interne“ Verrechnung verzichtet. In rechtlicher Hinsicht genüge die Zurechnung zur Unternehmensphäre, wenn schon ein mittelbarer Zusammenhang mit einer unternehmerischen Leistung gegeben sei. Entscheidend sei dabei, ob die verschiedenen Kosten, die den Prozess der unternehmerischen Leistungserstellung belasten und daher den Preis der Leistung beeinflussen, mit Vorsteuer belastet seien (*Ruppe, UStG 1994³, § 12, Tz. 85*). Durchgehend betone der EuGH, der Unternehmer solle durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der Mehrwertsteuer entlastet werden. Dass das Wirtschaftsgut „zwingend notwendiges Hoheitsvermögen“ darstelle, könne aus der zitierten Bestimmung nicht abgeleitet werden. Ein allenfalls nicht möglicher Vorsteuerabzug verteuere den Leistungsprozess des Betriebes des Seniorenheimes in unbilliger Weise, stehe ebenfalls fest und daher sei die Zurechnung des Fahrzeugs zum Unternehmensbereich zu Recht erfolgt.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt und ergänzend ausgeführt, eine Anschaffung einer zusätzlichen Feuerwehrausrüstung sei nicht vorgesehen, wenn auch die Richtlinie des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung einen Kostenausgleich vorsehe. Im Übrigen bestehe für den Betrieb Seniorenheim keine Verpflichtung, eine Betriebsfeuerwehr zu unterhalten.

In der am 4. Dezember 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde durch die steuerliche Vertreterin ergänzend ausgeführt:

„Die Gemeinde verfügt über 3 Feuerwehrfahrzeuge und das streitgegenständliche Feuerwehrfahrzeug ist das Fahrzeug Nr. 3. Das Fahrzeug wurde im Jahr 2004 angeschafft. Im gleichen Kalenderjahr wurde die Bettenkapazität des Seniorenheimes von 38 auf 76 aufgestockt. Entsprechend Punkt 17 der Technischen Richtlinie Vorbeugender Brandschutz ist ab einer Bettenkapazität von 45 zwingend eine automatische Brandmeldeeinrichtung vorgesehen. Daher war die Gemeinde veranlasst, ein Feuerwehrfahrzeug höherer technischer Kategorie anzuschaffen. Die Bw. bezieht sich auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.9.2005, ZI. 2002/13/0076, wonach der Gerichtshof der Meinung der belangten Behörde entgegengetreten ist und ausgeführt hat, dass es nicht ausschließlich auf die landesgesetzlichen Vorschriften über das Feuerwehrwesen und den damit verbundenen Hoheitsbereich ankomme, sondern im Einzelfall das unternehmerische Interesse der dortigen Beschwerdeführerin zu überprüfen gewesen wäre.“

Die Bw.- Vertreterin führte weiters aus, dass die Gemeinde bzw. Freiwillige Feuerwehr über insgesamt drei Feuerwehrfahrzeuge verfüge. Es existiere weiters ein Gemeinderatsbeschluss, wonach die Sonderausstattung des angeschafften Fahrzeuges ausschließlich für den Unternehmensbereich Seniorenheim verwendet werden dürfe. Der VwGH räume ein, dass,

auch wenn im Zulassungsschein die Feuerwehr bezeichnet ist, der Umstand, dass die Rechnung an die Gemeinde gelegt wurde, auf eine Verfügungsgewalt der Gemeinde hindeute.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass im gegenständlichen Falle der Beanspruchung des Vorsteuerabzuges für den Unternehmensbereich Seniorenheim seines Erachtens eine missbräuchliche Vorgangsweise wäre, weil Aufwendungen willkürlich vom Hoheitsbereich in den Unternehmensbereich der Gemeinde verlagert würden. Zum in der heutigen Verhandlung referierten Gemeinderatsbeschluss, wonach die angeschaffte Sonderausstattung ausschließlich im Bereich des Seniorenheimes zu verwenden sei, replizierte er in der Weise, dass er es von Seiten der örtlichen Brandbekämpfung, die in den Hoheitsbereich der Gemeinde falle, für höchst problematisch erachte und daher eine diesbezügliche Einschränkung möglicherweise rechtswidrig sei und beantragte die Abweisung der Berufung.

Die Bw.- Vertreterin trat dem finanzamtlichen Argument des Missbrauchs entgegen und behauptet, dass die Wahrnehmung der örtlichen Brandbekämpfung mit den zwei bestehenden Feuerwehrfahrzeugen ausreichend wahrgenommen werden könnte. Durch den Betrieb des Seniorenheimes sei die Gemeinde in eine höhere Ortsklasse gem. der „Richtlinie über die Mindestausrüstung der Freiwilligen Feuerwehr in Steiermark“ gefallen und daher sei die Anschaffung des Feuerwehrfahrzeuges betriebskausal gewesen. In rechtlicher Hinsicht vertrete sie die Auffassung, dass eine Kapazitätsauslastung von 11 % ausreichen würde, um den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen bzw. das Fahrzeug dem Unternehmensbereich zuordnen zu können.

Auf Befragen eines entsendeten Mitgliedes, ob das Fahrzeug jemals genutzt wurde, wurde ausgeführt, dass es einen Einsatzfall im Seniorenheim bisher nicht gegeben hat. Zu Übungszwecken wird das Fahrzeug samt Sonderausstattung verwendet. Seit 2004 habe es keinen hoheitlichen Einsatz mit dem Feuerwehrfahrzeug in der örtlichen Brand- und Katastrophenbekämpfung gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig 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 Körperschaften 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. Welche Kriterien zur Bestimmung des Begriffs Ausübung öffentlicher Gewalt heranzuziehen sind, wurde von der Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet. Der RFH stellte in vielen Fällen darauf ab, ob die der Körperschaft öffentlichen Rechts in ihrer Eigenschaft als Trägerin der öffentlichen Gewalt „eigentümlich und vorbehalten“ waren. Ausübung öffentlicher Gewalt nahm er gelegentlich auch dann an, wenn die Tätigkeit nicht von einem Privaten ausgeübt werden konnte (Gutachten 8.7.1925, Slg. 17, 73), wenn nur die Körperschaft öffentlichen Rechts der Natur der Aufgabe nach zu ihrer Besorgung fähig war (10.9.1926, Slg. 19, 294), wenn die Aufgabe der Körperschaft öffentlichen Rechts gesetzlich zugewiesen war (17.12.1938, Slg. 45, 312), wenn sie unmittelbar öffentliche Zwecke und Interessen verfolgte (4.2.1932, Slg. 31, 90). Diese Linie wurde weitgehend auch vom BFH beibehalten (*Ruppe, UStG 1994³, § 2, Tz. 183ff*). 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*).

Gemäß § 26 Abs. 1 Steiermärkisches Landesfeuerwehrgesetz obliegt die Besorgung der Aufgaben der örtlichen Feuer- und Katastrophenpolizei der Gemeinde. Zur Besorgung dieser

Aufgaben hat sich die Gemeinde einer Feuerwehr zu bedienen. Gemäß § 29 Abs. 2 Steiermärkisches Landesfeuerwehrgesetz hat die Kosten für die 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. Zu dem von der Bw. für ihre Rechtsansicht ins Treffen geführten Erkenntnis des VwGH vom 21. September 2005, 2002/13/0076, wonach es nicht ausschließlich auf die landesgesetzlichen Vorschriften über das Feuerwehrwesen und die damit verbundene Qualifikation des Hoheitsbereiches ankomme, sondern im Einzelfall das unternehmerische Interesse zu überprüfen sei, ist auszuführen, dass im dort entschiedenen Rechtsfall seitens der bf. Gemeinde eine Mischverwendung des Fahrzeugs sowohl für den Unternehmensbereich (Arbeiten am Ortskanal, Ortswasserversorgung, Abfallbeseitigung) als auch für den Hoheitsbereich behauptet wurde. Im gegenständlichen Berufungsverfahren wird die gänzliche unternehmerische Verwendung ausschließlich mit dem Betrieb des Seniorenheimes begründet. Daher wurde von der Bw. eine teilweise nichtunternehmerische Verwendung nicht einmal zugestanden. Im Übrigen handelt es sich noch um eine Entscheidung zum UStG 1972, wo entsprechend dem damaligen Rechtsdenken ein so genannter partieller Vorsteuerabzug auf Grundlage des Überwiegensprinzips von der bf. Gemeinde beansprucht wurde. Daher erübrigen sich weitergehende Ausführungen auf die hier angesprochene bloß theoretische Möglichkeit der vollständigen Beanspruchung des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994, wenn das Wirtschaftsgut zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken gedient hätte.

Die von der Bw. aufgestellte Behauptung, das angeschaffte Fahrzeug werde für Feuerwehreinsätze der Freiwilligen Feuerwehr im überwiegendem Ausmaß für den Unternehmensbereich für Zwecke des Betriebes einer automatischen Brandmeldeanlage im Bereich des Altenheimes verwendet, wird als wenig schlüssig erachtet, weil das Unterhalten eines Beherbergungsbetriebes wie Senioren- und Jugendheime, Hotels und Nächtigungsbetriebe auch bei einer größeren Bettenanzahl, die eine Brandmeldeanlage benötigen, noch nicht die Anschaffung eines eigenen Feuerwehrfahrzeugs zu einem Bruttoanschaffungswert von € 233.150,34 bedingen. Eine solche Investition wäre einem Beherbergungsbetrieb finanziell nicht zuzumuten und wird auch von den Richtlinien des Amtes Steiermärkischen Landesregierung nicht ausdrücklich vorgeschrieben. Finanzielle Beiträge sind lediglich in solchen Fällen des § 8 Abs. 2 Landesfeuerwehrgesetz vorgesehen, in denen bei Betrieben, die für das Wirtschaftsleben von besonderer Bedeutung sind und wegen ihrer Größe, Lage, baulichen Beschaffenheit, vor allem wegen ihrer Feuergefährlichkeit und Gefahrenanfälligkeit eines erhöhten Schutzes bedürfen, zur Aufstellung einer Betriebsfeuerwehr mit Bescheid verpflichtet werden können. Aus dem bloßen Betrieb einer

automatischen Brandmeldeanlage eines Beherbergungsbetriebes kann keine derartige Auflage zur Anschaffung eines Feuerwehrfahrzeuges abgeleitet werden. Was die Kostentragung für einen erhöhten Brandschutz anlangt, führen die Richtlinien des Amtes der steiermärkischen Landesregierung ausdrücklich an, dass nur Betriebe die eine eigene Betriebsfeuerwehr zu unterhalten haben, aber über keine solche verfügen, zu einer Beitragsleistung für die der Gemeinde entstandenen Mehrkosten verpflichtet werden können. Daher ist auch in diesem Punkt der Argumentation der Bw. nicht zu folgen. Die von ihr abgeleitete Rechtsansicht, bereits durch das Vorhandensein eines Betriebes, der mit einer automatischen Brandmeldeeinrichtung ausgestattet zu sein hat, was eine entsprechend höhere Kategorisierung der Gemeinde für die Ausrüstung der Feuerwehr zu Folge hat, werde dieser Betrieb zur vollen Tragung der Mehrkosten oder einer entsprechenden Beitragsleistung verpflichtet, ist nicht ableitbar. Im Falle eines von der Bw. unabhängigen Unternehmers eines vergleichbaren Beherbergungsbetriebes könnte die Gemeinde, die aus der Einstufung in die höhere Ortsklasse entstehenden Mehrkosten nicht überwälzen geschweige denn diesen verpflichten, ein eigenes Löschfahrzeug anzuschaffen bzw. zu finanzieren.

Die Auflage, ein entsprechend ausgerüstetes Feuerwehrfahrzeug samt Zusatzeinrichtung zu unterhalten, ergibt sich unzweifelhaft aus einer Verwaltungsvorschrift der Landesregierung, welche sich ausschließlich an die - dotationspflichtigen - für die örtliche Brand- und Katastrophenbekämpfung zuständigen Gemeinden (Hoheitsbereich) richtet, die in deren Ortsgebiet Betriebe mit automatischen Brandmeldeanlagen angesiedelt sind. Dies hat mit dem unternehmerischen Betrieb gewerblicher Art nur am Rande entfernt zu tun, um eine unternehmerische Veranlassung abzuleiten. Die Bw. führt in diesem Zusammenhang in unzulässiger Weise Verpflichtungen, die den Hoheitsbereich betreffen, als Begründung für die Aufnahme von Wirtschaftsgütern ins Unternehmensvermögen an.

Was den von der Bw.- Vertreterin in der mündlichen Verhandlung für ihre Ansicht ins Treffen geführten Beschluss des Gemeinderates anlangt, wonach die Sonderausstattung ausschließlich für den Unternehmensbereich Seniorenheim verwendet werden dürfe, kommt nach Ansicht des erkennenden Senates dem Vorbringen des Vertreters der Amtspartei, wonach er einen derartigen Beschluss für höchst problematisch und rechtswidrig ansehe, maßgebliche Relevanz zu, denn eine derartige Vorgangsweise, dass vorhandene Einsatzgeräte im Zeitpunkt dringender Notwendigkeit zur Bekämpfung von Elementarkatastrophen und Unglücksfällen außerhalb des von der Bw. betriebenen Unternehmens (Seniorenheim) seitens der Freiwilligen Feuerwehr nicht verwendet werden dürfen, deren faktische Verfügbarkeit nicht weiter strittig ist, erscheint höchst unwahrscheinlich und auch untunlich, zumal im Falle einer Unterlassung der Bürgermeister als Gemeindeorgan (§ 27a Landesfeuerwehrgesetz) bzw. der Einsatzleiter der Freiwilligen Feuerwehr wegen verzögerter Gefahrenabwehr haftbar gemacht werden

könnten und würde auch dem Gedanken der im Einsatzfall mit allen zur Verfügung stehenden Mitteln zu erfüllenden solidarischen Hilfeleistung der Feuerwehren widersprechen. Abgesehen von der fehlenden Glaubwürdigkeit bleiben die bw. Ausführungen insofern nicht näher nachvollziehbar, warum nunmehr nach dem Gemeinderatsbeschluss ausschließlich die Sonderausstattung dem Betrieb des Seniorenheimes dienen soll, wo doch im bisherigen Verfahren der Vorsteuerabzug für das gesamte Fahrzeug beansprucht wurde. Die Abstellung eines Tanklöschfahrzeuges ausschließlich für die Belange des von der Bw. als Betrieb gewerblicher Art geführten Seniorenheimes erscheint wenig überzeugend.

Daher ist die Anschaffung des Fahrzeugs ausschließlich dem Hoheitsbereich der Gemeinde zuzurechnen und die Verfügungsgewalt darüber den Organen der örtlichen Freiwilligen Feuerwehr. Es erübrigts sich daher auf die von der Bw. in der Berufung weitwendig vorgetragenen Argumente, dass die Kosten für die Anschaffung eines derartigen Wirtschaftsgutes die unternehmerischen Leistungserstellung belasten, weiter einzugehen.

Graz, am 4. Dezember 2007