



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde X., vertreten durch die Y. Steuerberatungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei einer u.a. die Umsatzsteuer der Jahre 2003 bis 2005 umfassenden Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Gemeinde X. in den Jahren 2000 bis 2005 einen neuen Friedhof mit einer Aufbahrungshalle (Einsegnungskapelle) errichtet hatte. Vom Gemeinderat sei am 18. November 2004 eine Friedhofsgebührenordnung beschlossen worden, in der die Aufbahrungsgebühr mit 37 € festgesetzt worden sei. Für die Aufbahrungshalle seien im Prüfungszeitraum Vorsteuern geltend gemacht worden (2003: 250,32 €; 2004: 42.141,90 €; 2005: 48.183,74 €). § 40 des Tiroler Sanitätsdienstgesetzes normiere, dass in jeder Gemeinde, in deren Gebiet sich ein Friedhof befindet, zur Aufbahrung von Leichen eine Aufbahrungshalle zu errichten sei. Nach Ansicht des Prüfers sei die Errichtung der Aufbahrungshalle auf Grund dieser landesgesetzlichen Verpflichtung dem hoheitlichen Tätigkeitsbereich der Gemeinde zuzurechnen. Ein Vorsteuerabzug stehe daher nicht zu (Tz 1 des Prüfungsberichtes vom 22. Jänner 2007).

Gegen die nach der Außenprüfung erlassenen, den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 erhob die Gemeinde Berufung, in der sie die Anerkennung der auf die Aufbahrungshalle entfallenden Vorsteuern begehrte. Begründend führte sie aus, entgegen der Ansicht des Prüfers sei aus der erwähnten landesgesetzlichen Vorschrift nicht zu erkennen, dass hoheitliche Rechtsbeziehungen vorlägen. § 40 des Tiroler Gemeindesanitätsdienstgesetzes, LGBI. Nr. 33/1952 idF LGBI. Nr. 83/2003 normiere nur, dass in jeder Gemeinde, in deren Gebiet sich ein Friedhof befindet, zur Aufbahrung von Leichen eine Aufbahrungshalle zu errichten sei. Solche Regelungen fänden sich auch in anderen Landesgesetzen, zB im oberösterreichischen Leichenbestattungsgesetz (§ 32 Abs. 1). Daraus lasse sich nicht ableiten, dass eine nicht umsatzsteuerbare Betätigung vorliege; andernfalls hätte wohl auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.1.2005, 2000/14/0203, darauf Bezug genommen. Unerheblich sei, ob die Tätigkeit in der Wahrnehmung von Aufgaben bestehe, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt seien (EuGH 14.12.2000, C-446/98, *Fazenda Publica*). Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH handle es sich bei Tätigkeiten „im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ im Sinne von Art. 4 Abs. 5 der 6. MwSt-Richtlinie um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausübten. Dies sei der Fall, wenn die Ausübung der Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasse. Nicht dazu gehörten Tätigkeiten, die sie unter gleichen Bedingungen ausübten wie private Wirtschaftstreibende (VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203, unter Hinweis auf EuGH 14.12.2000, C-446/98). Dazu sei zu bemerken, dass die Errichtung und der Betrieb einer Aufbahrungshalle mit der Errichtung und Erhaltung des Friedhofs in keinem unmittelbaren und untrennbaren Zusammenhang stünden, wenngleich eine räumliche Nähe in der Regel (so auch in der Gemeinde X.) gegeben sei. Diese grundsätzliche Trennung dokumentiere sich auch dadurch, dass der Landesgesetzgeber hinsichtlich der Inhalte von Friedhofsordnungen keinen Bezug zu Aufbahrungshallen herstelle. Die Ausgestaltung, der Betrieb und die Erhaltung einer solchen Räumlichkeit sei keine gesetzlich definierte und determinierte hoheitliche Aufgabe. Die Aufbahrungshalle, nicht jedoch der Friedhof, sei mittlerweile in die Gemeinde X. Immobilien KEG ausgegliedert worden. In § 15 der Friedhofsordnung der Gemeinde X. sei festgehalten, dass die Friedhofskapelle von der Gemeinde X. Immobilien KEG zum Zwecke der Aufbahrung von Verstorbenen zur Verfügung gestellt werde und hiefür entsprechende Mietentgelte an die KEG zu entrichten seien. Dies zeige zum einen, dass eine Trennung zwischen (hoheitlichem) Friedhof und (privatwirtschaftlicher) Aufbahrungshalle tatsächlich gegeben sei. Zum anderen bestehe kein Zweifel, dass mit dem Betrieb der Aufbahrungshalle eine Tätigkeit vorliege, welche die Gemeinde unter den gleichen Bedingungen ausübe wie private Wirtschaftsteilnehmer.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz teilte die Berufungsverberin in einer Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juni 2009 zum Sachverhalt ergänzend mit, die Aufbahrungshalle sei im Jänner 2005 fertig gestellt und in Nutzung genommen worden. Am 7. September 2005 habe der Gemeinderat beschlossen, die Aufbahrungshalle in die neu zu gründende Gemeinde X. Immobilien KEG einzubringen (Anmerkung: der Einbringungsvertrag datiert vom 8. Juni 2006). Von der Gemeinde X. Immobilien KEG werde die Aufbahrungshalle an die Gemeinde zu deren ausschließlicher Nutzung vermietet (Anmerkung: der dem Schreiben vom 10. Juni 2009 angeschlossene, nicht datierte Mietvertrag sieht als Vertragsbeginn den 1. Oktober 2005 vor, der Mietzins ist darin noch nicht fixiert). Die Aufbahrungsgebühren würden seitens der Gemeinde nicht auf Grund der Verordnung, sondern auf Grundlage zivilrechtlicher Vereinbarungen mittels Rechnung vorgeschrieben. Die Aufnahme der Aufbahrungsgebühren in die Friedhofsgebührenordnung sei ein „Irrtum“ gewesen und mit der geänderten Verordnung auf Basis des Gemeinderatsbeschlusses vom 6. Dezember 2005 korrigiert worden. Das Nutzungsentgelt für die Aufbahrungshalle werde vom Gemeinderat auf privatrechtlicher Grundlage festgelegt, zumal eine Nutzungsüberlassung nach zivilrechtlichen Grundsätzen vorliege. Die Hinterbliebenen verfügen im Wege des von ihnen beauftragten Bestatters über die Schlüsselgewalt der Aufbahrungshalle. Während der Nutzungsüberlassung könne der Mieter (Hinterbliebene) jeden anderen von der Nutzung ausschließen; unabhängig davon verfüge die Gemeinde ebenfalls über einen Schlüssel, um als Vermieter jederzeit Zugang zu haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt.

Nach § 2 Abs. 3 UStG 1994 sind Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Gemäß § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbstständig ist und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichen Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft dient. Nach § 2 Abs. 5 KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Abs. 1 nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient. Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Als Hoheitsbetriebe gelten ua. die Friedhöfe.

Gemäß § 2 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 gilt die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften stets als Betrieb gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes.

II. Nach Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (im Folgenden: 6. MwSt-RL) gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Leistungen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie jedoch solche Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Leistungen als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. ... Die Mitgliedstaaten können die Tätigkeiten der vorstehend genannten Einrichtungen, die nach Art. 13 oder 28 von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

Nach Art. 13 der 6. MwSt-RL sind bestimmte Tätigkeiten oder Umsätze von der Mehrwertsteuer befreit. Zu diesen Tätigkeiten oder Umsätzen gehört nach Art. 13 Teil B Buchstabe b die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.

Nach der Rechtsprechung des EuGH handelt es sich bei Tätigkeiten "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" im Sinne von Art. 4 Abs. 5 der 6. MwSt-RL um solche, die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung ausüben. Dies sei der Fall, wenn die Ausübung dieser Tätigkeit das Gebrauchmachen von hoheitlichen Befugnissen umfasse; nicht dazu gehörten Tätigkeiten, die sie unter den gleichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftstreibende. Unerheblich sei, ob die Tätigkeit in Wahrnehmung von Aufgaben bestehe, die aus Gründen des Gemeinwohls durch Gesetz zugewiesen und geregelt sind. Ausschlaggebend seien die konkreten Ausführungsmodalitäten der Tätigkeiten. Soweit Art. 4 Abs. 5 der 6. MwSt-RL die Behandlung der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Nichtsteuerpflichtige davon abhängig mache, dass diese "im Rahmen der öffentlichen Gewalt" tätig werden, schließe sie eine solche Behandlung der Tätigkeiten aus, die diese Einrichtungen nicht als Rechtssubjekte des öffentlichen Rechts, sondern als Rechtssubjekte des Privatrechts ausübten. Das einzige Kriterium, das eine sichere Unterscheidung dieser beiden Arten von Tätigkeiten ermögliche, sei folglich die nach dem nationalen Recht anwendbare rechtliche Regelung (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0220; 20.1.2005, 2000/14/0203, jeweils mit Hinweisen auf Judikate des EuGH).

III. Das Landesgesetz vom 8. Oktober 1952 über die Regelung des Gemeindesanitätsdienstes und des Leichen- und Bestattungswesens (Tiroler Gemeindesanitätsdienstgesetz), LGBI. Nr. 33/1952, behandelt im zweiten Hauptstück (§§ 28 ff) das Leichen- und Bestattungswesen und in dessen zweiten Abschnitt (§§ 33 bis 41) die Friedhöfe. Nach § 33 Abs. 1 leg.cit. obliegt die Errichtung und Erhaltung der Friedhöfe den Gemeinden. Die Beisetzung von Leichen, Leichenteilen oder Aschenurnen außerhalb eines Friedhofes ist nicht zulässig (Abs. 2). Für jeden Friedhof ist eine Friedhofsordnung zu erlassen, die nähere Bestimmungen über die Einteilung, Ausgestaltung und Erhaltung von Grabstätten und Grabmälern, über die Benützungsrechte an Grabstätten, sanitätspolizeiliche Vorschriften im Zusammenhang mit der Beerdigung, ortspolizeiliche Vorschriften über das Verhalten auf Friedhöfen sowie Bestimmungen über die Verwaltung des Friedhofes zu enthalten hat (Abs. 3). Nach näherer Regelung der §§ 36 ff leg.cit. können Grundstücke durch Enteignung für die Errichtung und Erweiterung von Friedhöfen in Anspruch genommen werden.

§ 40 leg.cit. lautet: „*In jeder Gemeinde, in deren Gebiet sich ein Friedhof befindet, ist zur Aufbahrung von Leichen eine Aufbahrungshalle zu errichten*“.

In den Straf- und Schlussbestimmungen des fünften Hauptstückes ist normiert, dass Übertretungen dieses Gesetzes oder der auf Grund dieses Gesetzes erlassenen Anordnungen,

insofern sie nicht unter das Strafgesetz fallen, als Verwaltungsübertretungen von der Bezirksverwaltungsbehörde geahndet werden (§ 50).

Auf Grund des § 33 Abs. 3 des Gemeindesanitätsdienstgesetzes (in Verbindung mit § 18 der Tiroler Gemeindeordnung betreffend die Erlassung ortspolizeilicher Verordnungen) hat der Gemeinderat der Gemeinde X. am 18. November 2004 eine Friedhofsordnung beschlossen, deren §§ 15 und 17 die Leichenkapellen behandeln und deren § 38 hinsichtlich der Gebühren „für die Benützung des Friedhofes und aller Friedhofseinrichtungen“ auf eine gesonderte Gebührenordnung verweist. Nach § 15 der Verordnung dienen die Leichenkapellen der Aufbahrung der Verstorbenen. Der Aufbahrungsraum steht zur Unterbringung aller im Gemeindegebiet Verstorbenen bis zur Bestattung zur Verfügung. Die Aufbahrung erfolgt im geschlossenen Sarg, der nur mit Genehmigung des Sprengelarztes geöffnet werden darf. Die Leichenkapellen dienen weiters zur kirchlichen Einsegnung und für Trauerfeierlichkeiten. § 17 der Verordnung bestimmt, dass die Verbringung von Leichen in die Leichenkapelle nur nach vorheriger Anmeldung bei der Friedhofsverwaltung vorgenommen werden darf. Im Aufbahrungsraum sind die Särge würdig aufzubahren. Der Aufbahrungsraum ist zu den jeweils durch Anschlag bekanntgemachten Zeiten zugänglich.

Die auf § 16 Abs. 3 Z 4 des Finanzausgleichsgesetzes 2001 gestützte Friedhofsgebührenordnung für den neu errichteten Gemeindefriedhof der Gemeinde X. vom 18. November 2004 lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 1

Für die Bereitstellung der Grabstätten und Benützung der Friedhofseinrichtungen werden zur Deckung der Kosten aus dem Betrieb des Friedhofes Gebühren wie folgt eingehoben:

§ 2

Grabnutzungsgebühr (jährlich zu entrichten):

Einzelgrab € 25,00/Jahr

Doppelgrab € 40,00/Jahr ...

Aufbahrungsgebühr € 37,00 (inkl. MwSt) ...

§ 6

Für die Öffnung und Schließung einer Grabstätte wird ein Pauschalentgelt von € 160,00 verrechnet.

§ 7

Die Gebühren werden jeweils bei der Beschlussfassung des Haushaltsplanes jährlich festgesetzt.

§ 8

Auf das Verfahren finden die Bestimmungen der Tiroler Landesabgabenordnung, LGBI. Nr. 34/1984 i.d.g.F., Anwendung.

§ 9

Die Gebührenpflicht entsteht bei der Benützungsgebühr im Zeitpunkt der Zuweisung der Grabstätte, in allen anderen Fällen im Zeitpunkt der tatsächlichen Inanspruchnahme.

§ 10

Die Gebühr wird binnen 4 Wochen nach Erhalt der Vorschreibung fällig.

§ 11

Die Friedhofsgebührenordnung tritt nach zweiwöchiger Kundmachungsfrist in Kraft.“

Mit Gemeinderatsbeschluss vom 6. Dezember 2005 wurden sowohl die Friedhofsordnung als auch die Friedhofsgebührenordnung der Gemeinde X. geändert: In § 15 der Friedhofsordnung wurde ein neuer Absatz eingefügt, wonach „festgehalten wird, dass die errichtete Friedhofskapelle von der Gemeinde X. Immobilien KEG zum Zwecke der Aufbahrung von Verstorbenen zur Verfügung gestellt wird und hiefür entsprechende Mietentgelte an die Gemeinde X. Immobilien KEG zu entrichten sind“. In der Friedhofgebührenordnung in der Fassung des Gemeinderatsbeschlusses vom 6. Dezember 2005 ist die Aufbahrungsgebühr nicht mehr enthalten.

IV. Im Gegensatz etwa zum Vorarlberger Gesetz über das Leichen- und Bestattungswesen (siehe dazu VwGH 4.2.2009, 2006/15/0220) oder zum oberösterreichischen Leichenbestattungsgesetz (siehe dazu VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203, sowie im fortgesetzten Verfahren UFS 12.3.2008, RV/0180-L/05) enthält das Tiroler Gemeindesanitätsdienstgesetz keine ausdrücklichen Bestimmungen, wonach die Gemeinden in (Teil-)Bereichen des Bestattungswesens als Träger von Privatrechten auftreten. Die einzige gesetzliche Bestimmung, die Aufbahrungshallen behandelt (§ 40 leg.cit.), ist in öffentlich-rechtliche Normen eingebettet, welche auch die Verordnungsermächtigung der Gemeinden zur Erlassung von Friedhofsordnungen (mit ua. orts- und sanitätspolizeilichem Inhalt) enthalten. Die von der Gemeinde X. erlassene Friedhofsordnung und die Friedhofgebührenordnung sind eindeutig dem Bereich des öffentlichen Rechts zuzuordnen. Die Leichenkapelle wird in der Friedhofsordnung vom 18. November 2004 unter Punkt III „Bestattungsvorschriften“ behandelt und in der Friedhofgebührenordnung vom selben Tag bei den Friedhofseinrichtungen angeführt, für die nach den verfahrensrechtlichen Bestimmungen der Tiroler Landesabgabenordnung Gebühren eingehoben werden. Die gesetzliche Grundlage bildet der in der Verordnung einleitend zitierte § 16 Abs. 3 des Finanzausgleichsgesetzes 2001, wonach die Gemeinden zur Ausschreibung bestimmter Abgaben (darunter gemäß Z 4 der Gebühren für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen und –anlagen, die für Zwecke der öffentlichen Verwaltung betrieben werden) ermächtigt sind.

Aus diesem Regelungsgefüge folgt, dass die Bereitstellung der Aufbahrungshalle durch die Gemeinde eine Tätigkeit darstellt, die nach den in der Friedhofgebührenordnung vom

18. November 2004 - gesetzeskonform - vorgesehenen Ausübungsmöglichkeiten dem öffentlichen Recht zugehört. Der in der Verordnung bei der Aufbahrungsgebühr angefügte Zusatz „inkl. MwSt“ reicht nicht aus, um die Einhebung dieser Gebühr auf eine privatrechtliche Grundlage zu stellen. Auf Grund der Friedhofsgebührenordnung wäre die Vorschreibung der darin genannten Gebühren mittels Bescheid rechtlich zulässig gewesen. Dass die Gemeinde statt dessen Rechnungen ausstellte, in denen sie - neben der Graböffnungsgebühr (diese ohne Umsatzsteuer) - eine „Miete für Aufbahrungshalle“ (samt 10 % Umsatzsteuer) auswies, vermag am öffentlich-rechtlichen Charakter der mit Verordnung normierten Gebühren nichts zu ändern (siehe auch VwGH 4.2.2009, 2006/15/0220).

V. Unbestritten ist, dass der Betrieb des Friedhofes zum hoheitlichen Tätigkeitsbereich der Gemeinde zählt. Für den Bereich der Umsatzsteuer ergibt sich diese Einordnung auch ausdrücklich aus dem Gesetz (§ 2 Abs. 3 UStG 1994 in Verbindung mit § 2 Abs. 5 KStG 1988). In der Bereitstellung der Leichenkapelle sieht die Berufungswerberin eine eigenständige Tätigkeit, deren Inhalt eine privatrechtliche Nutzungsüberlassung sei (Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juni 2009). Selbst wenn man ungeachtet des rechtlichen Rahmens (siehe oben Punkte III und IV) eine privatrechtliche Tätigkeit unterstellen wollte, wäre aber für die Berufungswerberin nichts gewonnen, weil sich die Bereitstellung (Nutzungsüberlassung) der Leichenkapelle nach den Verhältnissen des Berufungsfalles als Teil des - nach österreichischem Umsatzsteuerrecht nichtunternehmerischen - Friedhofsbetriebes darstellt. Für die Eingliederung der Leichenkapelle in den Friedhof spricht schon die (unbestritten gegebene) räumliche Nähe. Darüber hinaus hatte die Gemeinde die Nutzung der Leichenkapelle (als einer Friedhofseinrichtung) in der Friedhofsordnung sowie ursprünglich auch in der Friedhofsgebührenordnung geregelt, und es wird den Hinterbliebenen die Aufbahrungsgebühr zusammen mit der Gebühr für die Graböffnung (mittels „Rechnung“) vorgeschrieben. Die im September 2005 beschlossene Einbringung der Leichenkapelle in die Gemeinde X. Immobilien KEG ist im gegebenen Zusammenhang nicht von Bedeutung, weil es für die Frage der Unternehmereigenschaft (und die daraus resultierende Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten der Leichenkapelle) auf eine spätere Änderung der rechtlichen Verhältnisse nicht ankommt. Zudem erfolgte die Bereitstellung der Kapelle zur Aufbahrung der Verstorbenen weiterhin durch die Gemeinde (nunmehr auf Grund ihrer Rechtsstellung als Mieterin).

VI. Anzufügen ist schließlich noch, dass das Berufungsbegehren auch nicht auf § 2 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 gestützt werden könnte, wonach die Vermietung von Grundstücken stets als Betrieb gewerblicher Art (der Körperschaft des öffentlichen Rechts) gilt. Ungeachtet des weiteren gemeinschaftsrechtlichen Begriffs der Vermietung ist der Tatbestand des § 2 Abs. 3 letzter Satz UStG 1994 nämlich nur dann erfüllt, wenn ein Bestandvertrag im Sinne des

österreichischen Zivilrechts vorliegt (VwGH 4.2.2009, 2006/15/0220, mit Hinweis auf VwGH 20.1.2005, 2000/14/0203, sowie VwGH 3.9.2008, 2003/13/0086). Nun kann allein schon nach den Ordnungsvorschriften des § 17 der Friedhofsordnung nicht gesagt werden, dass die Hinterbliebenen über die „Schlüsselgewalt“ der Aufbahrungshalle (Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juni 2009) verfügten. Zudem würde die Anerkennung einer Gebrauchsüberlassung als zivilrechtliches Bestandverhältnis nach der Verwaltungspraxis voraussetzen, dass das Entgelt zumindest die Betriebskosten einschließlich der AfA-Komponente deckt (Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG 1994, Rz 263 und 264 zu § 2). Bei einer Aufbahrungsgebühr von 37 € und Errichtungskosten der (von der Gemeinde als Eigentümerin errichteten) Leichenkapelle von rund 450.000 € netto war dies offenkundig nicht der Fall, wären doch allein zur Deckung der AfA jährliche Einnahmen von 6.750 € (1,5 % von 450.000 €) erforderlich gewesen.

VI. Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Errichtung und Bereitstellung der Leichenhalle nicht in den Unternehmensbereich der Gemeinde fällt. Der beantragte Vorsteuerabzug konnte daher nicht gewährt werden.

Innsbruck, am 7. Jänner 2010

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei