



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck
Senat 1

GZ. RV/0011-I/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Gemeinde A , xx A , Straße, vom 30. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 27. Oktober 2006 betreffend Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 2005 vom 30. Mai 2006 gemäß § 299 BAO sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Gemeinde A (Berufungswerberin, in der Folge kurz: Bw) hat im Jahr 2005 von der Fa. M in G ein Tanklöschfahrzeug der Marke „L Tanklöschfahrzeug TLF-A 1500 I“ um den Preis von 175.015,59 € netto angeschafft und die in der Rechnung vom 22. November 2005 ausgewiesene Umsatzsteuer von 35.003,12 € zur Hälfte in der Höhe von 17.500 € als Vorsteuer geltend gemacht.

Bereits zum Zeitpunkt der Anschaffung des gegenständlichen Fahrzeuges hat die Bw dem Finanzamt in einem Schreiben vom 25. November 2005 mitgeteilt, dass sie das von ihr um

210.000 € brutto für die Freiwillige Feuerwehr A angekaufte Tanklöschfahrzeug für die Kanalreinigung sämtlicher Gemeindekanäle und für die Reinigung und Wartung sämtlicher Wasserbehälter der Bw einsetzen werde und entsprechend der unternehmerischen Nutzung, die nach ihren Aufzeichnungen und Berechnungen 50 % betrage, den Vorsteuerabzug geltend mache.

Im Zuge einer im Jahr 2006 bei der Bw durchgeführten Außenprüfung betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2003-2005, in der ua der Ankauf und die Nutzung des Tanklöschfahrzeugs näher geprüft worden ist, erkannte die Prüferin den für dieses Fahrzeug geltend gemachten Vorsteuerabzug nicht an und führte dazu in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 12. Oktober 2006 aus, im Zuge der Betriebsprüfung habe sich herausgestellt, dass keine Berechnungen und Aufzeichnungen vorliegen, sondern das Ausmaß der unternehmerischen Nutzung lediglich geschätzt worden sei. Als Nachweis für die Verwendung des o.a. Fahrzeugs für Kanalreinigungen sei ein Fahrtenbuch und eine anhand von Einsatzberichten der Freiwilligen Feuerwehr erstellte Auflistung vorgelegt worden. Aufgrund der technischen Voraussetzungen könne das Tanklöschfahrzeug lediglich zur Durchspülung des Kanals, jedoch nicht für Abpumpvorgänge verwendet werden. Diese würden von der Stadtgemeinde B durchgeführt und in Rechnung gestellt (lt. Auskunft von Hr. T ca. 1x jährlich). Im Protokoll über die Gemeinderatssitzung, in welcher der Beschluss über die Anschaffung des Tanklöschfahrzeugs gefasst worden sei, sei kein Hinweis ersichtlich, dass eine Verwendung des Fahrzeugs auch für andere (unternehmerische) Zwecke geplant gewesen sei, bzw. die Entscheidung zur Anschaffung beeinflusst habe. Es sei nicht nur die Reihung der Angebote durch den Feuerwehrausschuss erfolgt, sondern dieser gab durch seine einstimmige Kaufempfehlung vielmehr auch den Ausschlag für die Anschaffung des TLF-A 1500 der Firma L.

Im vorliegenden Beobachtungszeitraum (11/2005-08/2006) sei von der Bw eine Verwendung des Tanklöschfahrzeugs für unternehmerische Zwecke im Ausmaß von 17,75 Stunden ermittelt worden. Diesen stunden Notfalleinsätze im Ausmaß von 8,5 Stunden gegenüber. Diese Stundenberechnungen basierten auf Einsatzberichten der Freiwilligen Feuerwehr. Die Verwendung für Zwecke wie Kindertransporte zum Schwimmkurs, Übungsfahrten, sonstige Übungen, Vorführungen, Fahrten zu Reparaturzwecken etc. seien in die durchgeführte Berechnung nicht aufgenommen worden; ebenfalls seien die Stehzeiten, welche dem hoheitlichen Bereich zuzurechnen seien, außer Acht gelassen worden.

In der Stellungnahme der Bw zu den ihr schriftlich mitgeteilten vorläufigen Prüfungsfeststellungen seien Aussagen bezüglich Schlüsselverwahrung, Durchführung der Wartung, etc. gemacht worden, obwohl diesbezüglich bei einer entsprechenden früheren

Befragung vor Ort, keine genauen Informationen geliefert werden konnten. Aus der Zweckbestimmung des Fahrzeuges ergebe sich wohl, dass primär die Feuerwehrleute über die Fahrzeugschlüssel bzw. die Schlüssel zur Garage verfügen würden, sodass die Stillstandzeiten eindeutig dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen seien. Zusätzlich müsse das Fahrzeug seiner primären Zweckbestimmung dem Hoheitsbereich zugeordnet werden.

Ein Vorsteuerabzug für die Anschaffung des Tanklöschfahrzeugs stehe nur dann zu, wenn das Fahrzeug zu mehr als 10% unternehmerischen Zwecken der Bw diene. Die vorgelegte, auf Einsatzberichten der Freiwilligen Feuerwehr basierende Auflistung weiche (sowohl stundenmäßig als auch terminlich) vielfach vom geführten Fahrtenbuch ab, sodass die vorgelegten Unterlagen objektiv nicht geeignet seien, das tatsächliche Ausmaß der Nutzung für unternehmerische Zwecke zu belegen.

Darüber hinaus ergebe sich, insbesondere unter Berücksichtigung der o.a. sonstigen Verwendungszwecke sowie der Stillstandszeiten, jedenfalls eine Nutzung für unternehmerische Zwecke im Ausmaß von weniger als 10%, sodass ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin, hob mit Bescheid vom 27. Oktober 2006 den am 30. Mai 2006 erlassenen Umsatzsteuerbescheid für 2005 gemäß § 299 BAO auf und erließ gleichzeitig einen (neuen) Umsatzsteuerbescheid für 2005 in dem es die insgesamt geltend gemachte Vorsteuer, entsprechend den Feststellungen der Prüferin, um 17.500 € kürzte.

In der gegen den genannten Aufhebungs- und Umsatzsteuerbescheid mit Schreiben vom 30. November 2006 eingekommenen Berufung wurde im Wesentlichen vorgebracht, aus den Zeitaufzeichnungen gehe hervor, dass das Tanklöschfahrzeug für Zwecke der Feuerwehr und für unternehmerische Zwecke der Bw genutzt werde. Insgesamt werde das Fahrzeug seit seiner Anschaffung recht wenig benutzt. Vergessen werden dürfe nicht, dass teilweise Fahrten erledigt würden (z.B. Transporte von Kindern zu einem Schwimmkurs) nur um das Fahrzeug zu bewegen und diese Fahrten weder der hoheitlichen Nutzung der Feuerwehr noch der unternehmerischen Nutzung der Bw zugeordnet werden könnten.

Die Stillstandszeiten seien aus folgendem Grund nicht dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen: Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 21.9.2005, ZI. 2002/13/0076, festgestellt, dass Stillstandszeiten nicht einfach nur der Feuerwehr zugerechnet werden könnten, sondern dass entscheidend sei, wer berechtigt und in der Lage sei, über das Fahrzeug während der weitaus überwiegenden Stehzeiten zu verfügen. Dies sei im gegenständlichen Fall die Bw.

Bei der Kontrolle der einzelnen Aufzeichnungen sei festgestellt worden, dass diese teilweise mangelhaft seien. Es werde dafür um Verständnis ersucht; zukünftig würden die Zeitaufzeichnungen zeitnaher kontrolliert werden. Dies ändere aber nichts am vorliegenden Sachverhalt. Die Bw habe an Feuerwehrfahrzeugen ein Rüstfahrzeug (Mercedes) und das gegenständliche Tanklöschfahrzeug. Daraus ergebe sich, dass das gegenständliche Fahrzeug für die Aufgaben der örtlichen Feuerpolizei nicht jederzeit dringend erforderlich sei. Insgesamt sei auch festzustellen, dass mögliche Verwendungen für die Bw die möglichen Verwendungen für Feuerwehreinsätze (mit Ausnahme von Übungen, Bewegungsfahrten, Besuch von Feuerwehrveranstaltungen) bei weiten überwiegten.

Die Ablauforganisation im Falle eines Einsatzes zu unternehmerischen Zwecken sei wie folgt:

- Das Fahrzeug stehe in der Garage.
- In der Gemeinde sei ein Schlüssel für die jederzeitige Verfügbarkeit über das Fahrzeug vorhanden.
- Der GemeinDearbeiter rüste das Mehrzweckfahrzeug mit dem notwendigen Werkzeug aus, informiere darüber den Bürgermeister und stelle als Fahrer das Fahrzeug auf den Einsatzplatz, wo der GemeinDearbeiter die erforderlichen Arbeiten durchführe. Die Feuerwehr werde nur informiert, dass das Mehrzweckfahrzeug von der Bw verwendet werde.
- Der GemeinDearbeiter sei mit dem Fahrzeug vertraut und bediene auch alle Zusatzgeräte wie Pumpen, Hochdruckanlage, Kanalspülgerät usw.
- Das Fahrzeug werde vom GemeinDearbeiter geputzt, gewartet und wieder in die Garage gestellt.
- Die jährliche Überprüfung gemäß KFG werde vom GemeinDearbeiter organisiert bzw. durchgeführt.

Aus dieser Beschreibung sei die Bw der Ansicht, dass sie über das gegenständliche Fahrzeug während der weitaus überwiegenden Stehzeiten verfügen könne und auch tatsächlich verfüge. Daher werde das Feuerwehrfahrzeug auf jeden Fall zu mehr als 10 Prozent für unternehmerische Zwecke genutzt, womit nach § 12 UStG der Vorsteuerabzug zustehe.

Zur Bescheidbehebung gemäß § 299 BAO führte die Bw aus, § 299 BAO gestatte Aufhebungen nur, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweise. Die Aufhebung setzte die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus. Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setze grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus. Diese Klärung sei nicht erfolgt.

Das Finanzamt legte die gegenständliche Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung unmittelbar dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:**Umsatzsteuerbescheid für 2005**

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. Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nach § 2 Abs. 3 leg.cit. 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.

Nach der Tiroler Feuerpolizeiordnung 1998 (FeuerpolO) und dem Landesfeuerwehrgesetz 2001 (LFG) haben die Gemeinden im Rahmen der Hoheitsverwaltung die entsprechenden Maßnahmen zur Verhütung und Bekämpfung von Bränden vorzunehmen. Zu diesem Zweck aber auch für Rettungs- und Hilfsmaßnahmen in Katastrophenfällen und für technische Hilfeleistungen (§ 1 Abs. 1 LFG) haben die Gemeinden, in denen keine Berufsfeuerwehr einzurichten ist, für die Bildung leistungsfähiger und den örtlichen Verhältnissen entsprechend ausgerüsteter Freiwilliger Feuerwehren zu sorgen (§ 2 leg.cit). Die Beschaffung und Erhaltung der für die Feuerwehren erforderlichen Löschgeräte, Alarmierungseinrichtungen, Wasserversorgungsanlagen, Gerätehäuser und der sonstigen Ausrüstung ist nach § 26 Abs. 1 LFG Aufgabe der Gemeinde, die auch alle daraus anfallenden Kosten, unbeschadet einer Beitragsleistung aus dem Landesfeuerwehrfonds, zu tragen hat. Die Freiwilligen Feuerwehren sind nach § 1 Abs. 4 LFG - ebenso wie die Gemeinden - Körperschaften des öffentlichen Rechts und werden bei Erfüllung der in § 1 Abs. 1 LFG genannten Aufgaben (Brandschutz,

Katastrophenhilfe und technische Hilfsdienste) bei Ereignissen von örtlicher Bedeutung als Hilfsorgane des Bürgermeisters und bei überörtlichen Ereignissen als Hilfsorgane der Bezirksverwaltungsbehörden bzw. der Landesregierung tätig (§ 1 Abs. 2 LFG). Diese der öffentlichen Gewalt zuzuordnende Tätigkeit ist nicht umsatzsteuerbar und ein Vorsteuerabzug ist daher nicht möglich. Diese Regelung entspricht auch der 6. EG-Richtlinie, denn nach Art. 4 Abs. 5 der 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 und ihre Behandlung für diese Tätigkeiten als Nichtunternehmer zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führt.

Umgelegt auf den gegenständlichen Fall, können die der Bw in Rechnung gestellten Vorsteuern im Zusammenhang mit der Anschaffung von Fahrzeugen und Geräten für Zwecke der Feuerwehr nicht in Abzug gebracht werden (vgl. *Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 2, Anm. 388/1*). Hingegen können Vorsteuern, die bei der Anschaffung von Gegenständen für einen Betrieb gewerblicher Art anfallen, abgezogen werden.

Strittig ist somit, ob das streitgegenständliche Feuerwehrfahrzeug zu mindestens 10% der Reinigung der Kanal- bzw. der Trinkwasseranlagen dient, die als Betriebe gewerblicher Art dem unternehmerischen Bereich der Bw zuzuordnen sind.

Nach den vorliegenden Unterlagen und Protokollen hat bereits am 19. Dezember 2003 eine gemeinsame Besprechung zwischen dem Landesfeuerwehrinspektor, dem Bezirksfeuerwehrinspektor, dem Bezirksfeuerwehrkommandanten, den Vertretern der Freiwilligen Feuerwehr A und der Bw stattgefunden, bei der die Absicht bekundet worden ist, als Nachfolgefahrzeug für das aus dem Jahr 1970 stammende Löschfahrzeug „Opel Blitz“, ein Tanklöschfahrzeug (TLF 1500) mit Allradantrieb und Rahmenaufbau, Mannschaftskabine, sowie Lichtmast für die Freiwillige Feuerwehr A anzuschaffen. In dieser Besprechung wurde auch ein Kostenrahmen für das neue Fahrzeug festgelegt und eine Förderung aus dem Landesfeuerwehrfonds in Aussicht gestellt. Daraufhin hat die Freiwillige Feuerwehr A noch vor Jahresende 2003 mehrere Firmen zur Angebotslegung für die Anschaffung eines Tanklöschfahrzeugs 1500 eingeladen. Nach den vorliegenden Ausschreibungsunterlagen erfolgte die Ausschreibung des Fahrzeugs allein nach feuerwehrtechnischen Kriterien. Nach Prüfung der Angebote und eingehender Beratung sprach sich der Ausschuss der Freiwilligen Feuerwehr A in der Sitzung vom 15. Februar 2004 einstimmig für den Ankauf des streitgegenständlichen Tanklöschfahrzeugs aus und gab diese Kaufempfehlung mit Schreiben vom 18. Februar 2004 an die Bw weiter, die den Ankauf - entsprechend der Kaufempfehlung

der Feuerwehr - in der Gemeinderatssitzung vom 22. April 2004 beschlossen hat. Eine unternehmerische Nutzung des Fahrzeugs für Zwecke der Bw ist damals offensichtlich nicht in Betracht gezogen worden. Aus den vorgelegten Protokollen des Gemeinderates geht unzweifelhaft hervor, dass der Ankauf des Tanklöschfahrzeugs nur für die Freiwillige Feuerwehr A erfolgte. Mit keinem Wort ist erwähnt, dass das Tanklöschfahrzeug auch für unternehmerische Zwecke der Bw verwendet werden sollte. Auch die Wortmeldungen der Gemeinderäte befassten sich nur mit Fragen, ob das Fahrzeug für die Freiwillige Feuerwehr erforderlich und zweckmäßig sei.

Zum Ankauf dieses Löschfahrzeuges erhielt die Bw neben einer Bedarfzuweisung der Tiroler Landesregierung – wie bereits vor dem Kauf in Aussicht gestellt - Zuschüsse aus Mitteln des Landesfeuerwehrfonds in der Höhe von insgesamt 42.000 €. Der Landesfeuerwehrfonds wird im Wesentlichen aus Einnahmen des Landes aus der Feuerschutzsteuer gedeckt und dient zur Förderung der Maßnahmen und der Einrichtungen für die Brandbekämpfung und Brandverhütung. Im besonderen dient er zur Gewährung von Beihilfen zu den von den Gemeinden für die örtlichen Feuerwehren zu tragenden Aufwendungen. Die Gewährung von Förderungsmitteln ist überdies nach § 26 Abs. 4 LFG nur zulässig, wenn die gesetzlichen Bestimmungen sowie die Richtlinien des Landesfeuerwehrverbandes eingehalten werden.

Wie dazu eine Anfrage beim Landesfeuerwehrinspektorat ergeben hat, wird die Anschaffung eines Feuerwehrfahrzeuges durch eine Gemeinde nur gefördert, wenn die Neuanschaffung für notwendig erachtet wird und das Fahrzeug in seiner Bezeichnung und Ausführung der ÖNORM EN 1846, den „Allgemeinen Baurichtlinien für Feuerwehrfahrzeuge“ des Landesfeuerwehrverbandes Tirol und den detaillierten Baurichtlinien für einzelne Fahrzeugtypen des Österreichischen Bundesfeuerwehrverbandes entspricht. Die angeschafften Fahrzeuge werden vom Landesfeuerwehrinspektorat an der Landesfeuerwehrschule abgenommen, das die Einhaltung der Normen und Richtlinien kontrolliert. Erst nach positiver Abnahme des Fahrzeugs werden Zuschüsse aus dem Landesfeuerwehrfonds gewährt.

Auch das streitgegenständliche Löschfahrzeug ist am 7. Dezember 2005 in der Landesfeuerwehrschule in S daraufhin überprüft worden, ob es den gesetzlichen Bestimmungen und den angeführten Richtlinien entspricht.

Nach den Ausschreibungsunterlagen, der Fahrzeugbeschreibung der Herstellerfirma und der vorliegenden Rechnung handelt es sich beim angekauften Fahrzeug um ein typisches Tanklöschfahrzeug mit Fahrer- und Mannschaftskabine, Gerätraum, Flutlichtmast, Pumpanlage

und einem 1.500 Liter Löschwassertank mit einer entsprechenden Hochdruck-Schnellangriffseinrichtung. Als Halterin des Fahrzeuges wird in der Zulassungsbescheinigung die „Gemeinde A – Freiwillige Feuerwehr“ ausgewiesen, die Fahrzeugart wird mit „Spezialkraftwagen –Feuerwehrfahrzeug“ umschrieben und als Verwendungsbestimmung wird „ausschl. oder vorwiegend für die Feuerwehr“ angeführt. Entsprechend dieser Verwendungsbestimmung hat die Bw für dieses Tanklöschfahrzeug auch die für Feuerwehrfahrzeuge vorgesehene Steuerbefreiung nach § 2 Abs. 1 Z 2 KfzStG 1992 in Anspruch genommen. Eine Sonderausstattung für Zwecke der Kanalreinigung oder für sonstige unternehmerische Zwecke liegt nicht vor. Nach Auskunft des Landesfeuerwehrinspektors wird aus dem Landesfeuerwehrfonds nur die Anschaffung von Fahrzeugen und Gerätschaften gefördert, die ausschließlich Zwecken der Feuerwehr dienen. Die Anschaffung von Mehrzweckfahrzeugen, die neben Zwecken der Feuerwehr auch für kommunale Zwecke eingesetzt werden, wird aus Mitteln des Landesfeuerwehrfonds nicht gefördert.

Bezüglich des behaupteten Einsatzes des gegenständlichen Fahrzeuges für die Kanalreinigung ist darauf hin zu weisen, dass damit nur ein Durchspülen der Rohrleitungen möglich ist, eine Kanalreinigung in der Regel aber in einer Kombination aus Hochdruckspülung und Absaugung der Ablagerungen und Reinigungsrückstände erfolgt. Der Leiter des Sachgebietes Siedlungs- und Industriewasserwirtschaft beim Amt der Tiroler Landesregierung gab dazu befragt an, es gebe bezüglich der Reinigung der Kanalanlagen in den Wasserrechtsbescheiden zwar keine konkreten Auflagen über die anzuwendenden Reinigungsmethoden, dem Durchspülen durch die Feuerwehr stehe er aber kritisch gegenüber, da ohne entsprechende Fachkenntnis eine sachgerechte Reinigung nicht gewährleistet sei und der Schaden größer sein könne als der Nutzen. In der Regel würden zur Kanalreinigung Spezialfahrzeuge mit entsprechend geschultem Personal eingesetzt. Größere Kommunen würden selbst über solche Spezialfahrzeuge verfügen. In den kleineren Gemeinden werde die Kanalreinigung primär von Kanalreinigungsfirmen durchgeführt, die über das nötige Equipment und Spezialwissen verfügten, denn bei Problemen mit dem Abfluss des Abwassers sei es meist auch nötig, die Ursachen festzustellen und den Kanal z.B. mit einer Kamera zu inspizieren.

Wie der Aktenlage zu entnehmen ist, ist die Bw Mitglied des Abwasserverbandes Ber Talboden. Eine Anfrage beim Geschäftsführer des Abwasserverbandes ergab, dass die Regionalsammelkanäle vom Verband inspiziert, gewartet und gereinigt werden, was auch von der Bw bestätigt wurde. Unter Pkt. 10-14 in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2007 führte die Bw aus, die Kanalanlage sei nach den Auflagen in den Wasserrechtsbescheiden in

ordnungsgemäßen Bau- und Betriebszustand zu halten und regelmäßig zu warten. Mit dem Tanklöschfahrzeug werde nur eine Schacht- und Kanalspülung des Ortsnetzes durchgeführt. Die Kanalreinigung bzw. -spülung erfolgte bedarfsorientiert, jedoch mindestens 1x im Jahr. Die Kanalreinigung werde vom Gemeindearbeiter F. durchgeführt, der einen Wasserwartkurs absolviert habe, selbst aktiver Feuerwehrmann sei und daher das Tanklöschfahrzeug auch entsprechend bedienen könne. Für die Reinigung und das Auspumpen der beiden Pumpstationen der Abwasserbeseitigungsanlage werde die Stadtgemeinde B beauftragt, die über ein entsprechendes Spezialfahrzeug verfüge.

Zur Verwendung des Tanklöschfahrzeuges zur Reinigung der Hochbehälter bzw. Wasserkammern wurde in der Vorhaltsbeantwortung unter Pkt. 15 ausgeführt, die Bw verfüge über eine gemeindeeigene Trinkwasserversorgungsanlage, welche ausschließlich von ihr betrieben werde. Die Wasserkammern der Hochbehälter 1 und 2 würden jährlich einmal gereinigt. Der Hochbehälter 1 mittels der Hochdruckanlage des Tanklöschfahrzeuges und der Hochbehälter 2 durch Eigendruck. Vor der Reinigung werde die Wasserkammer vollständig entleert und anschließend die Wände und der Boden der Kammer mit dem Hochdruckrohr des Tanklöschfahrzeuges abgespritzt bzw. gereinigt. Vor der Anschaffung des gegenständlichen Tanklöschfahrzeuges seien die Wasserkammern des Hochbehälters 1 bzw. die Quellstuben mit einem handelsüblichen Hochdruckreiniger gereinigt worden. Dieses Reinigungsgerät sei für diesen Zweck ausgeliehen worden und für die Inbetriebnahme sei ein Notstromaggregat erforderlich gewesen. Für die Reinigung hätten noch zusätzlich Arbeitsbühnen in den Kammern aufgestellt werden müssen. Diese Vorgangsweise sei arbeitsintensiv und auch kostenaufwendig gewesen. Mit dem Hochdruckschlauch bzw. -rohr des Tanklöschfahrzeuges sei das alles nicht mehr notwendig und die Arbeiten könnten schneller und mit weniger Personalaufwand erledigt werden.

Vom Unabhängigen Finanzsenat wird nicht in Frage gestellt, dass das gegenständliche Löschfahrzeug mit der eingebauten Hochdruckanlage gelegentlich auch für Zwecke der Kanalreinigung und der Reinigung der Hochbehälter bzw. Wasserkammern der gemeindeeigenen Trinkwasserversorgungsanlage verwendet wird. Insgesamt ist das Löschfahrzeug nach den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch bisher aber nur wenige Stunden für diesen unternehmerischen Bereich der Bw eingesetzt worden. So ist nach dem vorliegenden Fahrtenbuch das Tanklöschfahrzeug seit seiner Anschaffung im November 2005 bis August 2007 bei einer Gesamteinsatzdauer von 270 Stunden nur 19,25 Stunden für unternehmerische Zwecke verwendet worden und zwar 6,5 Std. für „Kanalprüfungen“ und 12,75 Stunden zur Reinigung der Hochbehälter.

Selbst wenn man wie die Bw nur die Einsatzdauer für die Zuordnung des Fahrzeuges zum hoheitlichen oder unternehmerischen Bereich heranziehen würde, entspräche dies einer Nutzung für den unternehmerischen Bereich von nur rd. 7% der Gesamteinsatzdauer und damit weniger als 10%. Auch bei Heranzierung der gefahren Kilometer oder der Anzahl der Fahrten ergäbe sich kein anderes Bild. Insgesamt sind bis August 2007 bei 97 Fahrten 3.087 km zurückgelegt worden, davon sind aber nur 7 Fahrten bzw. 75 km dem unternehmerischen Bereich, nämlich der Kanal- und Hochbehälterreinigung zuzuordnen. Entgegen der Ansicht der Bw sind auch jene Fahrten, die nicht unmittelbar Brand- oder Katastropheneinsätzen der Feuerwehr gedient haben (Übungs- und Kontrollfahrten, Übungen der Feuerwehr), dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen, zumal auch diese Fahrten der Aufrechterhaltung der Einsatzbereitschaft gedient haben. Aber selbst wenn einzelne Fahrten nicht unmittelbar Zwecken der Feuerwehr gedient haben, wie z. B. der Transport von Schulkindern zu Schwimmkursen, so ist jedenfalls unzweifelhaft, dass diese Fahrten in keinem Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit der Bw stehen.

Selbst wenn das Löschfahrzeug gelegentlich für Zwecke der Kanalreinigung und der Reinigung der Wasserhochbehälter verwendet wird, so vermag dies nicht die von der Bw vorgenommene Zuordnung des Fahrzeuges zum Unternehmensbereich der Bw zu rechtfertigen.

Abgesehen davon, dass im gegenständlichen Fall auch bei einer Aufteilung nach Betriebsstunden oder gefahrenen Kilometern je nach Verwendung für Zwecke der Feuerwehr und für unternehmerische Zwecke der Wasserversorgung oder Kanalreinigung eine unternehmerische Nutzung von 10% nicht erreicht wird, stellt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates diese Aufteilung kein geeignetes Kriterium dar, um eine Zuordnung zum hoheitlichen oder unternehmerischen Bereich vornehmen zu können, da das Tanklöschfahrzeug, das zur Brandbekämpfung und für Katastropheneinsätze der Feuerwehr angeschafft worden ist, naturgemäß nur äußerst selten zum Einsatz kommt.

Bei einem Feuerwehrfahrzeug muss die objektive Möglichkeit gegeben sein, dieses im Einsatzfall möglichst schnell verwenden zu können. Die jederzeitige Einsatzbereitschaft des Feuerwehrfahrzeuges bzw. dessen ständige Bereitstellung für den Einsatzfall stellt den wahren Verwendungszweck dar (VwGH 21.9.2005, 2002/13/0076). Für die Zuordnung des Feuerwehrfahrzeuges zum hoheitlichen oder unternehmerischen Bereich ist daher in erster Linie auf die Verfügungsmöglichkeit über das Fahrzeug abzustellen und nicht auf die im Nachhinein betrachtete tatsächliche Nutzung.

Die Verfügungsmacht über das Fahrzeug liegt aber zweifelsfrei bei der örtlichen Feuerwehr, die als Körperschaft des öffentlichen Rechts als eigenständige juristische Person anzusehen ist. Wie bereits oben ausgeführt, hat die Bw (in Erfüllung ihrer vom Landesgesetzgeber übertragenen Verpflichtung, die erforderlichen Löschgeräte und Ausrüstungsgegenstände der Freiwilligen Feuerwehr zur Verfügung stellen) das gegenständliche Fahrzeug für die Feuerwehr A angeschafft und ihr für ihre Zwecke überlassen.

Nach Angaben des Landesfeuerwehrinspektors müssen Tanklöschfahrzeuge (wie auch die anderen Einsatzfahrzeuge) der Feuerwehren rund um die Uhr für Brand-, Katastrophen- oder technische Einsätze zur Verfügung stehen. Nach einer internen Richtlinie des Landesfeuerwehrverbandes müssen Tanklöschfahrzeuge während der Stehzeiten mit gefülltem Wassertank einsatzbereit im Feuerwehrgerätehaus abgestellt sein, wobei die Fahrzeugsschlüssel startbereit im Zündschloss stecken und den Verantwortlichen der Feuerwehr jederzeit der Zutritt in das Gerätehaus möglich sein muss. Zur Sicherstellung der Einsatzbereitschaft sind die Feuerwehrfahrzeuge vom Gerätewart nach einer Checkliste periodisch zu überprüfen und Übungsfahrten durchzuführen. Nach einer Anweisung an die Alarmzentrale, muss sich nach einer Feuerwehralarmierung die betreffende Feuerwehr in einer angemessenen Zeit von 4 Minuten als einsatzbereit melden, ansonsten hat die Alarmzentrale eine nochmalige Alarmierung und eine Zusatzalarmierung (Sirene oder Nachbarfeuerwehr) durchzuführen. Die örtliche Feuerwehr muss jederzeit Bescheid wissen, wo sich das Löschfahrzeug befindet. Durch einen Einsatz des Fahrzeuges für gemeindeeigene Zwecke darf die Schlagkraft der Feuerwehr nicht beeinträchtigt werden. Jene Feuerwehren die derzeit schon von der „Integrierten Landesleitstelle“ aus alarmiert würden, müssen der Landesleitstelle melden, wenn ein Fahrzeug nicht einsatzbereit ist (z.B. weil es sich in der Werkstatt befindet) oder wenn mit dem Fahrzeug eine Übungsfahrt durchgeführt wird.

Die Bw bestätigte auf eine entsprechende Anfrage in der Vorhaltsbeantwortung vom 16. August 2007, dass diese vom Landesfeuerwehrverband vorgeschriebene Einsatzbereitschaft auch bei der Freiwilligen Feuerwehr A gegeben ist.

Im Hinblick auf die jederzeit bestehende Einsatzbereitschaft des Löschfahrzeuges für den Brand- oder Katastrophenfall liegt die Verfügungsgewalt über das Fahrzeug unzweifelhaft bei der Feuerwehr und nicht bei der Kosten tragenden Bw, zumal die Verwendung des Fahrzeuges für unternehmerische Zwecke ohne die Einsatzbereitschaft für die Feuerwehr zu gefährden, nur im äußerst eingeschränkten Maße in Frage kommt. Der Umstand, dass auch im Gemeindeamt ein Schlüssel für das Fahrzeug aufliegt, vermag an der Verfügungsmöglichkeit der Feuerwehr über das Fahrzeug nichts zu ändern.

Allein die Einsatzzeiten des Fahrzeuges für dessen Zuordnung zum hoheitlichen oder unternehmerischen Bereich der Bw heranzuziehen und die typischen Stehzeiten außer Ansatz zu lassen, erachtet der Unabhängige Finanzsenat nicht für sachgerecht. Dies ergibt sich schon daraus, dass für ein Feuerwehrfahrzeug, das primär für Brand- und Katastrophenfälle angeschafft wird, die erfahrungsgemäß nur äußerst selten vorkommen, schon wesensmäßig aufgrund der Verfügbarkeit in ständiger Bereitschaftsfunktion mit weitaus überwiegenden Stehzeiten zu rechnen ist.

Eine indirekte Zuordnung der Stehzeiten zum hoheitlichen und unternehmerischen Bereich nach dem Schlüssel der Einsatzstunden, würde dem Wesen der der Bw im Rahmen der Hoheitsverwaltung obliegenden Vorkehrungen für Brand- und Katastrophenfälle nicht gerecht, zumal das Löschfahrzeug ja nicht in ständiger Alarmbereitschaft gehalten wird um gelegentlich kleinere Verunreinigungen im Abwasserkanalnetz zu beseitigen oder um die (in der Regel einmal jährlich) planmäßig vorgesehene Reinigung der Wasserhochbehälter vorzunehmen, sondern um in Brand- und Katastrophenfällen jederzeit möglichst schnell und wirksam eingreifen zu können. Die Stehzeiten sind daher unzweifelhaft der Feuerwehr und nicht der unternehmerischen Nutzung der Bw zuzuordnen.

Das strittige Löschfahrzeug, das für die Freiwillige Feuerwehr angeschafft worden ist und zu diesem Zweck in ständiger Einsatzbereitschaft gehalten wird, ist daher dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen. Ein Vorsteuerabzug ist somit ausgeschlossen, selbst wenn das Fahrzeug gelegentlich zweckentfremdet für den unternehmerischen Bereich der Gemeinde eingesetzt wird.

Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder vom Amts wegen aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Nach Abs. 2 leg.cit. ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Nach Abs. 3 leg.cit. tritt durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat.

§ 299 BAO gestattet Aufhebungen demnach nur dann, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist. Der Inhalt eines Bescheides ist dann nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht (Ritz, BAO³, § 299 Tz 9f). Wie aus obiger Begründung zu entnehmen ist, hat sich der aufgehobene Umsatzsteuerbescheid als unrichtig erwiesen, weil die Vorsteuer für das Tanklöschfahrzeug zu Unrecht in Abzug gebracht worden ist.

Der Einwand der Bw, wonach vor Aufhebung des Umsatzsteuerbescheides 2005 vom 30. Mai 2006 der entscheidungsrelevante Sachverhalt nicht geklärt worden sei, erweist sich als unberechtigt. Wie den Prüfungsunterlagen (Arbeitsbogen) der Prüferin, der Niederschrift über die Schlussbesprechung der Außenprüfung vom 12. Oktober 2006 und dem Prüfungsbericht vom 24. Oktober 2006 zu entnehmen ist, ist vom Finanzamt hinreichend dargestellt und begründet worden, aus welchen Gründen sich der aufgehobene Bescheid als rechtswidrig erwiesen hat.

Da die Rechtswidrigkeit nicht als geringfügig anzusehen ist, hat das Finanzamt unter Bedachtnahme auf die Ermessensbestimmung des § 20 BAO im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Rechtsrichtigkeit von Abgabenbescheiden zu Recht den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 30. Mai 2006 aufgehoben und durch den im Spruch genannten Umsatzsteuerbescheid vom 27. Oktober 2007 ersetzt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 12. November 2007