

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., 2xxx L., 1. Straße 31, gegen die Bescheide vom 9. Februar 2009 des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatzsteuer 2001, 2005 und 2006 sowie vom 11. Februar 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001, 2006 und 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001, 2006 und 2007 bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe 2005 sind dem Ende der Entscheidungsgründe sowie dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) verfügt als Gemeinde u.a. zur Ausübung des Fußballsportes über ein altes Hauptspielfeld samt altem Gebäude, bestehend seit rund 40 Jahren, das unentgeltlich - ohne Mietenverrechnung - dem Sportverein ASK-L überlassen wurde.

Nebst dem alten *Hauptspielfeld* errichtete die Bf. in den Jahren 1999 bis 2001 ein weiteren **Trainingsplatz** und machte hiefür Vorsteuern im Gesamtbetrag von EUR 32.378,99 geltend. Dieser Trainingsplatz sei lt. Gemeinderatsbeschluss vom 10. Mai 1999 öffentlich zugänglich und stehe der Öffentlichkeit zur Verfügung.

Nach dessen Fertigstellung im Jahre 2001 sei beschlossen worden, diesen Trainingsplatz ausschließlich dem ASK-L zugänglich zu machen, da der Trainingsplatz bereits kurz nach dessen Fertigstellung durch Vandalismus und unsachgemäße Benutzung beschädigt worden sei. Darüber hinaus sei es zu Streitigkeiten zwischen privaten Benutzern und dem Sportverein ASK-L gekommen. In weiterer Folge sei dieser Trainingsplatz auf Basis eines mündlichen Mietvertrages gegen ein jährliches Mietentgelt iHv EUR 1.000,00 bzw. EUR 1.200,00 dem ASK-L überlassen worden.

Darüber hinaus errichtete die Bf. in den Jahren 2006 und 2007 zum bestehenden alten Klubhaus nebst dem bisherigen Fußballplatz bzw. Hauptspielfeld einen Kabinenzubau. Dieser Kabinenzubau wurde mitsamt den im Jahre 2001 fertiggestellten Trainingsplatz mit Mietvertrag vom 6. Mai 2008 für die Dauer von 10 Jahren gegen ein jährliches Mietentgelt iHv EUR 4.600,00 (netto) dem ASK-L überlassen. In Zusammenhang mit der Errichtung dieses Kabinenzubaues zum alten Klubhaus machte die Bf. in den Jahren 2006 und 2007 Vorsteuern iHv EUR 15.325,16 (2006) bzw. EUR 25.868,03 (2007) geltend.

In dem Mietvertrag vom 6. Mai 2008 betreffend die Vermietung des errichteten Zubaus zum Klubhaus wurde festgehalten, dass das Mietverhältnis bereits seit dem Jahre 2004 bestehe und auf einem mündlichen Mietvertrag basiere. Darüber hinaus wurde in Punkt II. dieses Mietvertrages festgehalten, dass das Mietverhältnis für die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen werde und mit 1.1.2008 beginne.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2004 bis 2007 wurden u.a. die nachstehenden Feststellungen getroffen:

Tz 13 - Errichtung und Vermietung des Trainingsplatzes nebst Fußballplatz:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde in Tz 13 des BP-Berichtes festgestellt, dass für den in den Jahren 1999 bis 2001 errichteten und im Jahre 2001 fertiggestellten Trainingsplatz, der auf Basis eines mündlichen Mietvertrages dem ASK-L gegen ein jährliches Mietentgelt iHv EUR 1.000,00/J überlassen worden sei, erst ab dem Jahre 2004 dem ASK-L ein Mietentgelt in Rechnung gestellt worden sei. Demnach sei in den Jahren 2001, 2002 und 2003 keine Miete bezahlt und auch keine Nachverrechnung der nicht entrichteten Mietentgelte der Jahre 2001 bis 2003 erfolgt.

Die Betriebskosten der Einrichtung würden sich ausschließlich aus der Beleuchtung zusammensetzen, da die Ausgaben für Rasenmähen und Gießen des Rasens angeblich vom ASK-L selbst übernommen werden. Die Ausgaben für *Beleuchtung* würden sich wie folgt zusammensetzen:

Zeitraum:	Betrag:
Jahr 2001:	2.820,50 €
Jahr 2002:	1.735,46 €
Jahr 2003:	4.024,93 €
Jahr 2004:	2.366,21 €
Jahr 2005:	1.088,04 €
Jahr 2006:	1.821,55 €

Aufgrund der fehlenden Betriebskostendeckung seien das Mietverhältnis und die damit zusammenhängenden Vorsteuern im Gesamtbetrag von EUR 32.378,99 nicht anzuerkennen (vgl. Rz 265 USt-RL bis 31.12.2007). Die nicht anerkannten Vorsteuern der Jahre 1999 bis 2001 iHv EUR 32.378,99 würden mit Beginn des Mietverhältnisses im Jahre 2001 korrigiert. Die Änderung werde im Zuge der Endgültigkeitserklärung der Veranlagung 2001 durchgeführt.

Aus verfahrensökonomischen Gründen würden die Umsätze iHv EUR 1.000,00 ab dem Jahre 2004 nicht korrigiert, da diese aufgrund der Rechnungslegung vorzuschreiben wären und die Besteuerung in Summe gleich bleiben würde. Der Bf. werde freigestellt, die Rechnungen zu berichtigen und die Umsätze steuerfrei zu stellen.

Dem Einwand, dass die Beleuchtung auch den angrenzenden Funpark (Skateranlage etc.) miteinbeziehe, habe seitens der BP nicht gefolgt werden können, da die Beleuchtung primär dem Trainingsplatz zur Verfügung stehe und der ASK-L die Kontrolle über den Beleuchtungsregler innehabe. Sollte ein prozentueller Anteil der Betriebskosten tatsächlich dem hoheitlichen Bereich des Funparks zuzurechnen sein, seien die Betriebskosten der Jahre 2001, 2002 und 2003 auf jeden Fall auch anteilig nicht gedeckt.

Den Feststellungen der BP wurde mit Beschwerde vom 31. Juli 2009 entgegen gehalten, dass der in den Jahren 1999 bis 2001 durch die Bf. als Gemeinde errichtete Trainingsplatz auf Wunsch des damaligen Bürgermeisters öffentlich zugänglich sein sollte. Dies sei auch im Gemeinderatsbeschluss vom 10. Mai 1999 so fixiert worden.

Nach der Fertigstellung des Trainingsplatzes im Jahre 2001 sei seitens des ASK-L jedoch darauf gedrängt worden, den Trainingsplatz ausschließlich dem ASK-L als Fußballverein zugänglich zu machen. Dies deshalb, da bereits kurz nach Fertigstellung der Platz durch Vandalismus und unsachgemäße Benutzung beschädigt worden sei und es außerdem zu Streitigkeiten zwischen privaten Benutzern und dem ASK-L gekommen sei. Es seien nämlich Vereine aus anderen Gemeinden und Hobbyvereine auf die Idee gekommen, den Platz zu nutzen. Durch diese Vorfälle seien die bestehenden Öffnungen in der Umzäunung geschlossen und der Trainingsplatz ab 2001 ausschließlich dem ASK-L zur Verfügung gestanden.

In den Jahren 2001, 2002 und 2003 sei die Miete durch Gegenverrechnung bezahlt worden. Der ASK-L habe sein *Klubgebäude* und die *Infrastruktur* sowie *Trainer* für die jährlich stattfindende Sportwoche zur Verfügung gestellt, was im Wert mindestens der ab 2004 verrechneten Mieten entsprochen habe. Bei einer Besprechung Anfang 2004

mit dem Obmann des ASK-L und dem Bürgermeister, sei darauf aufmerksam gemacht worden, dass es formal korrekt wäre, jeweils eine Rechnung zu legen. Daraufhin sei vereinbart worden, dass in Hinkunft und zwar ab dem Jahre 2004 die Miete in Rechnung gestellt und auch bezahlt werde. Der ASK-L verrechne seinerseits jene Leistungen, die für die Bf. als Gemeinde erbracht werden.

Des Weiteren seien im BP-Bericht die Ausgaben für Beleuchtung nicht richtig, da übersehen worden sei, dass es sich hierbei nicht nur um die Stromkosten für die Beleuchtung des Trainingsplatzes handle, sondern zusätzlich auch die Stromkosten für die *Pumpstation* für die Wasserversorgung des Hauptspielfeldes. Für den Trainingsplatz sei gleichzeitig mit dessen Errichtung eine eigene Brauchwasserleitung verlegt worden. Nur für das Hauptspielfeld sei der bestehende Brunnen benutzt worden. Die hohen Stromkosten und Probleme bei der Brunnenleistung haben letztlich dazu geführt, dass der Brunnen 2007 aufgegeben worden sei. In der Folge habe sich herausgestellt, dass die Kosten für die Beleuchtung des Trainingsplatzes rund EUR 800,00 pro Jahr (im Durchschnitt der Jahre 2007 und 2008) betragen.

Dass die Stromkosten für die Pumpe sehr hoch seien, lasse sich auch aus den im BP-Bericht angeführten Jahreskosten der Jahre 2001 bis 2006 ersehen. In trockenen Jahren sei wesentlich mehr Strom verbraucht worden und im Jahre 2003 habe es Probepumpungen gegeben, um die Wasserleistung des Brunnen zu ermitteln. Daher seien im Jahre 2003 die Stromkosten sehr hoch gewesen. Die Schwankungen der Stromkosten seien nur durch die (unterschiedlichen) Stromkosten der Pumpenanlage erklärbar.

Wenn man berücksichtige, dass ein Drittel der Kosten (1/3 von EUR 800,00), also rund EUR 267,00 auf die Beleuchtung des gemeindeeigenen *Funparks* (Skateranlage, Basketballplatz und Hockeyplatz) entfallen, so seien die Betriebskosten des Trainingsplatzes durch die Mietkosten eindeutig gedeckt, da auf die Beleuchtung des *Trainingsplatzes* rund EUR 522,00 entfallen.

Die Aufteilung 1/3 (Funpark) : 2/3 (Trainingsplatz) ergebe sich aus dem Umstand, dass zwar für den Trainingsplatz mehr Leuchten in Betrieb seien und auch nur in der Saison. Während der Funpark ganzjährig und je nach Jahreszeit täglich von 16:00 Uhr bis 22:00 Uhr beleuchtet werde.

Da somit auch in diesem Fall die Verhältnisse für die Anerkennung eines Bestandverhältnisses sprechen würden, richte sich das Beschwerdebegehren dahin, die geltend gemachten Vorsteuern der Jahre 1999 bis 2001 (durch die BP 2001 korrigiert) in Höhe von EUR 32.378,99 zu berücksichtigen.

Den Beschwerdeausführungen hält die BP mit *Stellungnahme* vom 21. August 2009 entgegen, dass der Aufwand für die Unterstützung der jährlichen Sportwoche ohne Vorsteuerabzug in die Gebarung aufzunehmen gewesen wäre. Die Miete sei aufgrund des Mietvertrages und aufgrund der Ausübung des Optionsrechts gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 auf steuerpflichtige Umsätze mit 20% Umsatzsteuer vorzuschreiben gewesen. Somit sei die Versteuerung der jährlichen Mieten für die Jahre 2001 bis 2003 unterblieben.

Die in der Beschwerde angeführte Aufteilung der Stromkosten für Beleuchtung und Pumpstation und in weiterer Folge für Funpark und Trainingsplatz sei im BP-Verfahren noch nicht erwähnt worden. Die Nachvollziehbarkeit, inwieweit die Kosten zwischen Beleuchtung und Pumpstation aufzuteilen seien, entziehe sich der Kenntnis der BP.

Insbesondere sei der (Strom)Anteil für den Funpark zum Zeitpunkt der BP nicht nachvollziehbar, da die generelle Frage, ob der Funpark überhaupt beleuchtet werde und wie die Vorgangsweise mit an- und abschalten durchgeführt werde, nicht beantwortet habe werden können. Wenn die Beleuchtung dieser Anlage nachgewiesen werden könne, so sei eine Aufteilung der Kosten sicherlich anzunehmen. Die Höhe bzw. der Anteil sei in diesem Fall noch zu klären, gleichfalls wäre noch die Vorgangsweise (automatische Beleuchtung, wenn nein, wer sei für die An- und Abschaltung zuständig, werde auch bei Nichtverwendung beleuchtet etc.) abzuklären.

Wenn die Vermietung schon deshalb nicht anerkannt werde, da die Miete für drei Jahre nicht bezahlt und versteuert worden sei, seien die Höhe und die Aufteilung der Betriebskosten irrelevant.

Mit weiterer Eingabe vom 11. November 2009 wird seitens der Bf. festgehalten, es sei richtig, dass in den Jahren 2001 bis 2003 die Miete nicht versteuert worden sei. Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, sei dies bei der Gegenverrechnung mit dem ASK-L verabsäumt worden. Trotzdem sei aber die Miete bezahlt und hätte die Umsatzsteuer durch die BP nachverrechnet werden müssen, da hier ein tauschähnlicher Umsatz gemäß § 3a Abs. 2 UStG 1994 vorliege. Den Ausführungen der BP, dass in den Jahren 2001 bis 2003 keine Miete bezahlt worden sei, könne seitens der Bf. daher nicht gefolgt werden.

Des Weiteren habe im Rahmen des BP-Verfahrens die Aufteilung der Stromkosten nicht geklärt werden können, da erst mit dem damals verantwortlichen Betreuer des ASK-L euriert habe werden müssen, was alles über diesen Stromanschluss betrieben worden sei. Dies insbesondere, als die Kosten für die Beleuchtung in den letzten Jahren, also 2006 bis laufend, jeweils rund EUR 800,00 betragen und vorerst nicht klar gewesen sei, warum in den Jahren 2001 bis 2006 wesentlich höhere Stromkosten entstanden seien.

Da nicht für jeden Bereich der Beleuchtung ein eigener Stromzähler montiert gewesen sei, haben die genauen Stromkosten des Funparks nicht ermittelt werden können.

Die Stromkosten des Funparks seien daher in der Beschwerde im Schätzungswege ermittelt worden. Sollte die Ermittlung der genauen Höhe der Stromkosten des Funparks erforderlich sein, müsste nach Rücksprache mit der EVN ein Zähler zusätzlich eingebaut und dieser zumindest 1 Jahr betrieben werden. Leider habe im Zuge der BP nicht alles geklärt werden können.

Aber die Tatsache, dass der Funpark beleuchtet werde, sei bei der Schlussbesprechung durch die Gemeindebedienstete Frau K. eindeutig bejaht worden. Da die Bf. als Gemeinde für diesen frei zugänglichen Funpark keinen eigenen Betreuer habe, sei die Ein- und Ausschaltung der Beleuchtung mit einer Zeitschaltuhr mit Dämmerungsschalter geregelt worden. Wie bereits ausgeführt, sei der Funpark ganzjährig von 16:00 Uhr bis 22:00 Uhr

beleuchtet. Variabel dabei sei nur die *Einschaltzeit* durch den Dämmerungsschalter. Der Funpark werde von den Bauhofmitarbeitern nur während der Dienstzeit von 6:00 Uhr bis 14:00 Uhr betreut. Die Beleuchtung müsse daher stets - also auch bei Nichtverwendung - eingeschaltet sein, weil eben nicht dauernd jemand anwesend sei, der die Anlage ein- und ausschalte. Der Funpark werde von Jugendlichen und Sportlern sehr gut angenommen und im Winter für Schlittschuhläufer und Eishockey aufbereitet.

Nach der weiteren Vorhaltsbeantwortung vom 30. Dezember 2009 sei die "Sportwoche" zu einem fixen Bestandteil des Leistungsangebotes der Bf. als Gemeinde geworden und werde nach wie vor abgehalten, also auch in den Jahren nach 2003. Um die Abhaltung der für die teilnehmenden Kinder kostenlosen Sportwoche zu ermöglichen, müsse die Bf. Leistungen zukaufen und habe mit den mitwirkenden Vereinen Pauschalbeträge ausgehandelt. Zum Beispiel haben die Kosten der Sportwoche im Jahre 2007 EUR 5.235,36 betragen. Der ASK-L habe für die Teilnahme ein Entgelt iHv EUR 1.200,00 erhalten.

Das *Hauptspielfeld* werde rechtlich dem ASK-L überlassen. Da die Sportanlage "Fußballplatz" bereits seit über 40 Jahren bestehe und der ASK-L für die Erhaltung des alten Gebäudes und des Hauptspielfeldes zu sorgen habe, gebe es hier keine Mietenverrechnung.

Die Beschwerde wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2010 hinsichtlich der für den Trainingsplatz (lt. Tz 13 des BP-Berichtes) in den Jahren 1999 bis 2001 geltend gemachten Vorsteuern im Gesamtbetrag von EUR 32.378,99 als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

Nach der Fertigstellung des Trainingsplatzes sollte dieser (lt. Gemeinderatsbeschluss vom 10. Mai 1999) der Öffentlichkeit kostenlos zur Verfügung gestellt werden. Aufgrund schlechter Erfahrungen sei dieser Platz in weiterer Folge 2001 nur mehr dem ASK-L auf Basis eines mündlichen Mietvertrages gegen eine Jahresmiete von EUR 1.000,00 (brutto) überlassen worden. Dieses Mietentgelt (EUR 1.000,00 brutto) sei jedoch von der Bf. nicht kassiert und vom ASK-L nicht bezahlt worden.

So in der Beschwerde behauptet werde, dass die Miete durch Gegenverrechnung von Leistungen des ASK-L bezahlt worden sei, so sei dies nicht der Fall: es sei weder Miete in der Gemeindepuchhaltung verbucht, noch die behauptete Gegenleistung des ASK-L im Rahmen der Sportwoche in die Buchhaltung aufgenommen worden. Darüber hinaus gebe es keinerlei Dokumentation darüber, dass die vom ASK-L im Rahmen der Sportwoche erbrachten Leistungen als Entgelt für die Vermietung angesehen würden.

In analoger Anwendung der "Angehörigenjudikatur" wäre es bei einem Ausgleich des Mietentgeltes durch Gegenleistungen des Mieters geboten gewesen, dies ausreichend, eindeutig und klar zu dokumentieren. Da der ASK-L nach der Aktenlage nicht Unternehmer sei und somit keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen habe können, sei selbst bei Annahme eines tauschähnlichen Umsatzes für das Mietentgelt eine Umsatzsteuer-Zahllast entstanden. Die Bf. hätte als Gemeinde diesen Umsatz in die

Umsatzsteuer-Erklärungen aufnehmen und die Umsatzsteuer für das Mietentgelt abführen müssen.

Dass dies alles nicht geschehen sei, lasse den Schluss zu, dass eine unternehmerische Tätigkeit in Bezug auf den Trainingsplatz in den Jahren 2001 bis 2003 nicht stattgefunden habe. Dass ab 2004 Miete entrichtet worden sei, sei für die Aberkennung der Vorsteuer aus der Errichtung des Trainingsplatzes unerheblich, da dessen unternehmerische Nutzung ab 2004 eine Einlage in den Unternehmensbereich der Bf. darstelle, welche in Bezug auf die Vorsteuer keinerlei Folgen auslöse. Es erübrige sich daher auch darauf einzugehen, ob das Mietentgelt die laufenden Betriebskosten abdecke, da dies keinen Einfluss auf die Aberkennung der Vorsteuer aus der Errichtung infolge der nicht-unternehmerischen Nutzung des Trainingsplatzes in den Jahren 2001 bis 2003 habe. Daher sei die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Im Zuge der Erlassung der Berufungsvorentscheidung betreffend das Jahr 2005 wurde dem Beschwerdebegehren insoweit stattgegeben, als glaubhaft gemacht wurde, dass im Zuge der Einbuchung der Rechnung iHv EUR 19.577,20 der Rabatt iHv EUR 13.159,09 bei der Stornierung des Beleges umgebucht und der Umsatzsteuer unterzogen worden sei. Im Zuge der - hier nicht strittigen Feststellung lt. Tz 10 des BP-Berichtes - wurden die im Zuge der BP berücksichtigten Vorsteuern um EUR 1.315,91 auf EUR 71.126,03 erhöht.

Mit Eingabe vom 2. Juli 2010 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend wurde ausgeführt, die falsche umsatzsteuerliche Behandlung der Miete in den Jahren 2001 bis 2003 durch die Buchhalterin der Bf. ändere nichts an der unternehmerischen Nutzung des Trainingsplatzes durch die Bf. als Gemeinde.

Nach der Eingabe vom 29. Mai 2012 haben die Errichtungskosten für den Trainings-Fußball-Platz in den Jahren 1999 und 2000 EUR 153.151,00 (inkl. USt) betragen. Im Jahre 2001 habe der Platz saniert werden müssen, weil er aufgrund von Fehlern in der Herstellung den Anforderungen nicht entsprochen habe. Dadurch seien der Bf. Kosten iHv EUR 42.199,00 (brutto) entstanden. Die Sanierung des Fußballtrainingsplatzes sei mittels der Landesförderung sowie aus dem laufenden Budget der Bf. finanziert worden.

Betriebskosten seien neben den Mietentgelten keine weiterverrechnet worden, da diese durch den ASK-L selbst bezahlt werden. Nach dem Jahre 2008 habe es keine Abänderungen der Jahresmiete iHv EUR 4.600,00 gegeben.

Für den Trainingsfußballplatz würden keine Pumpkosten anfallen, da für diesen eine moderne Bewässerung unter Einbeziehung einer Brauchwasserleitung installiert worden sei. Das Wasser des Brunnens habe nicht einmal für das Hauptspielfeld gereicht.

Zur Gegenverrechnung der Miete in den Jahren 2001 bis 2003 mit Leistungen des ASK-L in der Form der Zurverfügungstellung von Klubgebäude, Infrastruktur und Trainer im zeitlichen Ausmaß einer Sportwoche, wurde mit Eingabe vom 29. Mai 2012 ausgeführt:

Die Vereinbarung zwischen der Bf. und dem ASK-L betreffend die Zurverfügungstellung von Klubgebäude, Infrastruktur und Trainer für die jährlich stattfindende Sportwoche habe nur mündliche zwischen dem Vereinsvorstand und dem Bürgermeister der Bf. bestanden. Da der Bürgermeister im Jahre 2005 verstorben sei, würden als Zeugen nur die derzeitige Bürgermeisterin, der Vereinsvorstand sowie der Sportreferent der Bf. herangezogen werden können. Die Sportwoche sei eine Aktion der Bf., bei der die Kinder aus der Gemeinde der Bf. eine Woche betreut werden, um das sportliche Interesse zu wecken. An dieser Sportwoche würden sich alle Sportvereine der Bf. beteiligen.

Unterlagen betreffend die Sportwoche für den Zeitraum 2001 bis 2003 seien nicht mehr vorhanden. Nach der Anschaffung einer neuen EDV-Anlage seien dieses Daten (lt. Auskunft der Gemeindebediensteten) nicht übernommen worden.

Für die Jahre 2001 bis 2003 habe das Entgelt ebenfalls EUR 1.200,00 betragen. Aus diesem Grund müsste die Miete für den Fußball-Trainingsplatz in dieser Höhe nachversteuert werden.

Nach den weiteren Ausführungen sei die Vorsteuer in deren Gesamtbetrag im Jahre 2001 von der BP korrigiert worden, da für dieses Jahr der Umsatzsteuerbescheid nur vorläufig ergangen und für 1999 und 2000 kein Prüfungsauftrag vorgelegen sei.

Nach der Eingabe vom 20. Februar 2015 haben die im Jahre 2001 getätigten Sanierungsaufwendungen des Trainingsplatzes EUR 35.165,83 betragen. Darüber hinaus habe der ASK-L für das Jahr 2001 eine Jahressubvention iHv EUR 5.813,83 (d.s ATS 80.000,00). erhalten

In der mit 4. März 2015 anberaumten mündlichen Verhandlung wird von den vertretenen Parteien im Wesentlichen das bisherige Parteienvorbringen wiedergegeben.

Tz 3 - Sportplatz Kabinenzubau zum alten Klubhaus:

Im Zuge dieser abgabenbehördlichen Prüfung wurde in Tz 3 des BP-Berichtes festgehalten, dass das zwischen der Bf. und dem ASK-L bestehende Mietverhältnis über die Vermietung des Trainingsfußballplatzes samt Klubhaus und Kabinenzubau nicht anerkannt werden könne. Aus diesem Grund würden die in den Jahren 2006 und 2007 iZm der Errichtung des Klubhauses geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt werden können:

Bezeichnung:	Betrag:
Vorsteuern 2006:	15.325,16
Vorsteuern 2007:	25.868,03

Die Bf. vermiete an den ASK-L den Trainingsfußballplatz samt Klubhaus und Kabinenzubau, EZ1, KG L1., Grundst.Nr. Nr1 und Nr2, um einen jährlichen Mietzins iHv EUR 4.600,00 (netto). Die Betriebskosten seien im Mietzins nicht enthalten.

Nach dem vorliegenden schriftlichen Mietvertrag beginne die Vermietung mit 1. Jänner 2008 und sei auf 10 Jahre begrenzt. Im Mietvertrag werde darauf hingewiesen, dass das Mietverhältnis bereits seit dem Jahre 2004 bestehe und bis dato mündlich vereinbart gewesen sei. Der mündliche Mietvertrag habe jedoch nur auf der Vermietung des Trainingsplatzes basiert. Im Zuge der Neuerrichtung des Klubhauses inkl. Kabinen in den Jahren 2005 bis 2007 sei der Mietvertrag schriftlich aufgenommen und an die neuen Gegebenheiten angepasst worden.

Seitens der BP könne aus den nachstehenden Gründen das zwischen der Bf. und dem ASK-L bestehende Mietverhältnis nicht anerkannt werden:

Das Bauprojekt über das Klubhaus und die Kabinen sei im Jahre 2005 seitens des ASK-L beschlossen und begonnen worden. Seitens der Bf. sei dieses Projekt mit einer außerordentlichen Subvention iHv EUR 30.000,00 gefördert worden.

Im Zuge der Erstellung der Umsatzsteuererklärungen 2005 und 2006 seien jeweils Vorsteuern iHv EUR 15.325,16 (2005) bzw. EUR 25.868,03 (2006) geltend gemacht worden. Die Kosten dieses Projektes würden sowohl in der ordentlichen als auch in der außerordentlichen Gebarung der Bf. keinen Niederschlag finden und somit nicht in den Haushaltsausgaben der Bf. berücksichtigt. Diese Vorgangsweise sei nicht fremdüblich und könne seitens der BP nicht anerkannt werden.

Einerseits werde für das Projekt eine *Subvention* iHv EUR 30.000,00 zur Verfügung gestellt, die auch in der Gebarung der Bf. ihren Niederschlag finde, andererseits seien die *tatsächlichen Ausgaben* des Bauprojektes *nicht im Haushalt* der Bf. erfasst und somit auch für das Gemeindebudget keine Ausgabe. Dies lasse den Schluss zu, dass der ASK-L die Kosten des Projektes unter Bedachtnahme der Subventionen von Land und Gemeinde selbst getragen habe. Die Bf. habe daher die Vorsteuer zusätzlich im Zuge der Umsatzerfassung lukriert. Die Bf. vermiete somit ein Klubhaus inkl. Kabinenzubau, das tatsächlich vom ASK-L errichtet worden sei.

Weiters seien die im Vertrag angegebenen *Eigenleistungen* des ASK-L mit einer Stundenzahl von 2.840 Arbeitsstunden angesetzt worden. Der BP liege aber eine Aufstellung der Eigenleistungen bis einschließlich 15.9.2006 vor, die eine Stundenzahl von 3.520 Arbeitsstunden beinhaltet. Obwohl das gesamte Jahr 2007 in dieser Aufstellung noch nicht enthalten sei, seien die tatsächlich geleisteten Eigenleistungen schon um 24% höher als die im Vertrag angenommenen.

Als zweiter Schritt sei die Deckung der Abschreibung des Projekts beleuchtet worden. Die gesamten Baukosten des Projektes würden sich auf EUR 205.965,95 belaufen. Die bis 15. September 2006 erbrachten Eigenleistungen würden einen Wert in Höhe von EUR 44.000,00 ergeben. Somit betrage auf Basis der vorstehenden Eigenleistungen des ASK-L die vorläufige AfA-Bemessungsgrundlage EUR 249.965,95. Das entspreche einer jährlichen AfA in Höhe von EUR 3.749,48.

Das jährliche Mietentgelt sei mit EUR 4.600,00 angesetzt worden, wobei der mündliche Altvertrag über den Trainingsplatz in den schriftlichen Mietvertrag einbezogen worden sei.

Das Mietentgelt des "mündlichen Schriftvertrages" und auch die tatsächlich bezahlte Miete würden sich auf EUR 1.000,00 belaufen. Somit sei für den Kabinenzubau ein Mietentgelt iHv EUR 3.600,00 anzusetzen. Dieses Mietentgelt decke nicht die jährliche Abschreibung, obwohl die Eigenleistungen scheinbar nicht zur Gänze erfasst worden seien.

Das Gesamtbild der Verhältnisse lasse seitens der BP den Schluss zu, dass diese Vorgangsweise nur zum Zwecke der *Vorsteuerlukrierung* gewählt worden sei. Das Mietverhältnis werde seitens der BP nicht anerkannt, die Vorsteuern würden nicht zum Abzug zugelassen werden.

Den Feststellungen der BP hält die Bf. in der Beschwerde vom 31. Juli 2009 entgegen, Voraussetzung zur Anerkennung solcher Bestandverhältnisse sei die Deckung der Betriebskosten. Dem BP-Bericht sei diesbezüglich keine gegenteilige Stellungnahme zu entnehmen.

Die Errichtung des Trainingsplatzes sei nur ein Teil des Gesamtprojektes "Sportplatzbau" gewesen. Aus diesem Grund sei es zu einer Bevorschussung in Form eines einmaligen, von der Bf. zur Verfügung gestellten Geldbetrages iHv EUR 30.000,00 gekommen.

Erst im Zuge der *Ausweitung* des Gesamtprojektes sei somit auch die gesamte *Rechnungsabwicklung* über die Gemeindegebarung geführt worden. Die tatsächlichen "Errichter" von Sportplätzen, Feuerwehrhäusern oder Vereinshäusern usgl. seien in sehr vielen Fällen zum überwiegenden Teil freiwillige Helfer der Vereine und Feuerwehren. Nur so sei es den Gemeinden möglich, diese Anlagen und Gebäude zu finanzieren. Dies sei durchaus fremdüblich und es sei in keinem einzigen Fall der Besitzer dieser Anlagen der jeweilige Verein, sondern stets die Gemeinde selbst.

Aufgrund der Tatsache, dass in den Jahren 2004 bis 2007 Mieten geflossen seien, sei die *beabsichtigte Vermietung* bekundet und liege diese somit auch vor der Errichtung des Klubhauses und des Kabinenzubaues vor.

Die Änderungen in den USt-Richtlinien seien zum Anlass genommen worden, den vorliegenden mündlichen Mietvertrag schriftlich zu vereinbaren. Es sei jedoch anzumerken, dass die Kriterien bei jenen Miet- und Pachtverhältnissen anzuwenden seien, die ab 1. Jänner 2008 begründet werden.

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch KÖR gelte auch dann als unternehmerisch, wenn sie nicht wirtschaftlich herausgehoben bzw. nicht von wirtschaftlichem Gewicht sei. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken liege dann vor, wenn dem Betreffenden gegen eine Vergütung auf eine bestimmte Zeit das Recht eingeräumt werde, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre und jede andere Person von diesem Recht ausschließen könne. Durch den *mündlichen Mietvertrag* und die *tatsächliche Bezahlung* der Miete sei dieser Umstand im vorliegenden Fall gegeben.

Mit der Erstellung eines schriftlichen Mietvertrages sei versucht worden, die Änderungen der USt-Richtlinien ab dem 1.1.2008 bereits mit einzubinden, auch wenn diese Kriterien

erst bei Miet- und Pachtverhältnissen zu beachten seien, die ab 1. Jänner 2008 begründet werden.

Dabei werden aufgrund der tatsächlichen Baukosten nach vorliegender Abrechnung durchaus noch Änderungen der Miethöhe vorgenommen werden können. Der Betrag iHv EUR 4.600,00 (netto) basiere auf einer Kostenschätzung und den bis 2007 bereits vorliegenden Rechnungen. Auch die tatsächliche Abrechnung von erhaltenen, direkt zurechenbaren Förderungen werde dabei noch zu berücksichtigen sein.

Weiters sei die Einbeziehung von *Eigenleistungen* in die Bemessungsgrundlage ebenfalls erst nach Vorlage und Abrechnung sämtlicher, auch durch die Bf. anerkannten Aufwendungen möglich und durchführbar. Diesbezüglich sei anzumerken, dass zwar richtigerweise Eigenleistungen tauschähnliche Umsätze darstellen, jedoch die Behandlung und Miteinbeziehung in die Bemessungsgrundlage erst kürzlich gelebte Praxis im Rahmen von Betriebsprüfungen geworden sei. Eine Anpassung der Miethöhe im Zuge von Betriebsprüfungen müsse daher auch dem Abgabepflichtigen eingeräumt werden. Zu einer Berücksichtigung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und damit zu einer Aberkennung des Bestandverhältnisses im Nachhinein könne es im Sinne von Treu und Glauben nicht kommen.

Da somit die Gesamtverhältnisse für die Anerkennung eines Bestandverhältnisses sprechen, richte sich das Beschwerdebegehrten dahin, die geltend gemachten Vorsteuern für die Jahre 2006 und 2007 iHv EUR 13.325,16 (2006) und EUR 25.868,03 (2007) zu berücksichtigen.

Nach der Stellungnahme der BP vom 21. August 2009 sei seitens der BP die Fremdüblichkeit der Vermietung deswegen angezweifelt worden, da die Kosten des gesamten Projektes nicht in der Gebarung der Bf. als Gemeinde ihren Niederschlag gefunden haben und somit auch nicht von der Bf. bezahlt worden seien. Die Vorsteuern seien jedoch bei der Jahreserklärung geltend gemacht worden.

Die Bf. vermiete als Gemeinde den Kabinenzubau an den ASK-L, obgleich die Kosten für den Zubau nicht von der Bf. getragen worden seien. Zumindest seien die Kosten indirekt über die Gewährung einer Subvention von der Bf. getragen worden. Eine Anerkennung des Mietverhältnisses und der damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern könne seitens der BP nicht erfolgen.

Zusätzlich sei die Deckung der Abschreibung überprüft worden. Dies unter Bedachtnahme, dass es sich hier um einen neuen, *eigenen Mietvertrag* über den Kabinenzubau handle und somit die Regelungen der Rz 265 USt-Richtlinien 2000 zur Anwendung kommen würden. Den Ausführungen des BP-Berichtes sei in diesem Zusammenhang zu entnehmen, dass eine Deckung der AfA - Absetzung für Abnutzung nicht gegeben sei.

Nach der mit 11. November 2009 erstatteten Gegenäußerung der Bf. seien die Kosten für die Errichtung des gesamten Projektes deswegen nicht in der laufenden Gebarung aufgeschienen, da vom ASK-L ursprünglich angenommen worden sei, den Zubau mit

eigenen Mitteln und mit Zuschüssen zu finanzieren. Aus diesem Grund sei die an den ASK-L gewährte Subvention iHv EUR 30.000,00 auf ein Baukonto überwiesen worden. In weiterer Folge habe sich aber rasch herausgestellt, dass eine Finanzierung sowie Eigenleistungen der Mitglieder nicht ausreichten, um das Projekt zu realisieren.

Deshalb sei von der Bf. beschlossen worden, den Kabinenzubau zu errichten und an den ASK-L zu vermieten. Sämtliche Zahlungen iZm dem Zubau seien vorerst über das Baukonto bezahlt, und nachdem die tatsächlichen Kosten festgestanden seien, sei von der Bf. ein Kredit aufgenommen worden, um das Baukonto abzudecken. Daher scheine erst die Tilgung des Darlehens in der laufenden Gebarung (Rechnungsabschluss und Voranschlag) auf. Damit sei eindeutig klargestellt, dass das Projekt von der Bf. bezahlt und auch in der Gebarung enthalten sei. Die Bf. habe sämtliche Kosten des Kabinenzubaus bezahlt und auch alle Zuschüsse des Landes und sonstiger Organisationen seien an die Bf. geflossen.

Die Vorsteuern seien erst in der Jahreserklärung geltend gemacht worden, weil bei den meisten Rechnungen noch Korrekturen vorgenommen haben werden müssen, da mündlich zugesagte Preisnachlässe nicht berücksichtigt gewesen seien.

Außerdem sei von Anfang an nicht klar gewesen, wer den Zubau finanziere. Die Bf. könne als Gemeinde nicht wie ein Unternehmer agieren und die Entscheidungsfindung sei bei der Bf. durch die Mandatsverteilung (11:10) nochmals erschwert. Dadurch haben die entsprechenden Beschlüsse erst am Jahresende gefasst werden können, sodass die Vorsteuern gleich mit der Jahreserklärung geltend gemacht worden seien.

Zur Deckung der AfA (Absetzung für Abnutzung) sei festzuhalten, dass die endgültige Höhe der Eigenleistungen erst zu einem späteren Zeitpunkt bekannt geworden sei und bei der Festlegung der Miete (wie auch im BP-Bericht angeführt) nicht zur Gänze berücksichtigt worden sei. Die Miete müsse daher noch angepasst werden.

Auch sei zum Zeitpunkt der Ermittlung der Miete noch nicht klar gewesen, welche gesetzliche Regelung angewandt werden müsse: Der Kabinenzubau sei in den Jahren 2006 und 2007 erfolgt, wo eine Deckung der Betriebskosten als ausreichend angesehen worden sei. Durch die Änderung ab 1.1.2008 sei dies geändert worden. Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt, müsse der Bf. eine Anpassung der Miethöhe im Zuge der BP eingeräumt werden.

Mit Eingabe vom 30. Dezember 2009 wird in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Bf. die Bauwerberin des Projektes gewesen sei und daher auch sämtliche Rechnungen auf die Bf. ausgestellt worden seien.

Die Eigenleistungen des ASK-L seien nicht in die Gebarung aufgenommen und auch nicht verbucht, sondern bei der Ermittlung der Miete in Abzug gebracht worden. Diese Vorgangsweise entspreche der in der Praxis üblichen Behandlung von Eigenleistungen. Außerdem würden in der Kameralistik nur Zahlungsströme dargestellt.

Mit dem Baukonto sei ein Bankkonto gemeint, über welches sämtliche Zahlungen dieses Projektes geführt worden seien. Dies betreffe sämtliche Zahlungen an Firmen sowie die erhaltenen Subventionen durch Sportverbände (zB ASK-L) und Zuschüsse durch das Land NÖ, welche die Bf. für dieses Projekt erhalten habe. Diese sog. Baukonten würden bei sämtlichen Großprojekten der Bf. geführt.

Nachdem sämtliche Zahlungen erfolgt seien, werde dieses Konto durch Kreditaufnahme oder (bei vorhandenen Mitteln) durch Überweisung vom laufenden Konto der Bf. aufgelöst. Meist würden wie auch in dem vorliegenden Fall laufende Mittel aus der Geburung verwendet und für ein Restdarlehen aufgenommen. Für die Abdeckung des Baukontos seo ein Kredit iHv EUR 100.000,00 aufgenommen und der Rest aus den laufenden Mitteln der Bf. bezahlt worden. Die Kreditauszahlung sei im ao. Haushalt unter KtoNr1 am 13. Februar 2007 verbucht worden. Dieser Kredit sei bereits im Voranschlag 2007 berücksichtigt worden.

Am 13. Februar 2007 sei auch der entsprechende Gemeinderatsbeschluss erfolgt und dieses Darlehen durch das Amt der NÖ Landesregierung, Gemeindeaufsichtsbehörde, am 7. März 2007 genehmigt worden.

Nach dem beiliegenden Schuldschein sei der iZm der Kabinenzubau von der Bf. aufgenommene Kredit iHv EUR 100.000,00 mit einem Fixzinssatz von 4,125% verzinst worden. Die Darlehensrückzahlung habe in 20 halbjährlichen Kapitalraten iHv jeweils EUR 5.000,00 und somit in einem Zeitraum von 10 Jahren zu erfolgen.

Der Beschwerde wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2010 teilweise Folge gegeben und in dem in Rede stehenden Punkt betreffend Vorsteuerabzug iZm Kabinenzubau als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, nach ständiger Rspr werde die entgeltliche Überlassung einer Liegenschaft, bei der das Mietverhältnis ab dem 1.1.2008 begründet worden sei, als Vermietung anerkannt, wenn dass kassierte Mietentgelt die vom Vermieter getragenen Betriebskosten und 1,5% der Anschaffungs- bzw. Herstellkosten von Grund und Gebäude decke.

Da der Mietvertrag im Jahre 2008 abgeschlossen worden sei, sei die oben geschilderte Praxis auf den vorliegenden Fall anzuwenden. Die gesamten Baukosten haben einschließlich der von der Bf. als Vermieterin anerkannten und im Mietvertrag dokumentierten Eigenleistungen EUR 248.565,95 betragen, die wie folgt ermittelt worden seien:

Bezeichnung:	Betrag:
Baukosten:	205.965,95 €
erbrachte Eigenleistungen:	42.600,00 €
AfA-Bemessungsgrundlage:	248.565,95 €
davon 1,5% AfA:	3.728,50 €

Soweit daher die jährliche und mit 1,5% ermittelte AfA EUR 3.728,50 betrage, müsste für den Kabinenzubau ein jährliches Mietentgelt iHv EUR 3.728,50 netto zuzüglich eines Mietentgeltes für die von der Bf. getragenen Betriebskosten bezahlt werden. Die Bf. kassiere aber für den Neubau nur EUR 3.600,00, also einen Betrag, der nicht einmal 1,5% der Herstellkosten abdecke.

Die Argumentation der Bf., dass bei der Erstellung des Mietvertrages die Eigenleistungen noch nicht bekannt gewesen seien, gehe ins Leere, da die Eigenleistungen im Mietvertrag sowohl quantitativ ("2.840 Arbeitsstunden") als auch wertmäßig ("bewertet mit EUR 15,00") angeführt worden seien. Dass dies nur ein vorläufiger Ansatz sei, sei weder im Mietvertrag noch sonst wie dokumentiert. Es sei daher anzunehmen, dass sich die Bf. als Vermieterin und der ASK-L als Mieter einig gewesen seien, dass etwaige weitere geleistete Arbeitsstunden nicht auf das zu entrichtende Mietentgelt anzurechnen, sondern als "Mieterinvestition" zu behandeln seien.

Für die Tatsache, dass die Bf. in Bezug auf den Zubau nicht unternehmerisch habe tätig sein wollen, spreche auch die Tatsache, dass die Bf. die zusammenhängenden Ausgaben nicht verbucht und sich nicht um die korrekte Behandlung der Eigenleistungen gekümmert habe. Daher sei die Überlassung des Zubaues an den ASK-L nicht als Vermietung iSd § 2 Abs. 3 UStG anzuerkennen und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Mit Eingabe vom 2. Juli 2010 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend wurde festgehalten, dass die Miteinbeziehung von Eigenleistungen erst nach Vorlage und Abrechnung sämtlicher, durch die Bf. anerkannten Aufzeichnungen möglich und durchführbar sei. Es sei überdies noch anzumerken, dass zwar richtigerweise Eigenleistungen tauschähnliche Umsätze darstellen, jedoch die Behandlung und Miteinbeziehung in die Bemessungsgrundlage erst kürzlich gelebte Praxis im Rahmen von Betriebsprüfungen seitens der Finanzbehörde geworden sei.

Der Bf. müsste daher die Anpassung der Miethöhe im Zuge von Betriebsprüfungen eingeräumt werden. Zu einer Berücksichtigung bei der Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage und damit zu einer Aberkennung des Bestandverhältnisses im Nachhinein könne es im Sinne von Treu und Glauben nicht kommen. Es werde daher eine Abänderung der Bescheide beantragt.

Mit Eingabe vom 29. Mai 2012 wird von der Bf. festgehalten, dass das Mietentgelt für die Überlassung Trainings(fußball)platzes samt Klubhaus und Kabinenzubau im Jahre 2008 erhöht worden sei, da erst im Laufe des Jahres 2007 die tatsächlichen Kosten des Kabinenzubaues für die Mietenverrechnung bekannt geworden seien.

Aus dem mit Eingabe vom 29. Mai 2012 vorgelegten Gemeinderats-Sitzungsprotokoll vom 16. Dezember 2005 ergibt sich, dass seitens des Landes NÖ für den Kabinen-Neubau des ASK-L - zusätzlich zu der bereits bewilligten Förderung iHv EUR 30.000,00 ein weiterer Betrag iHv EUR 15.000,00 gewährt werde. Darüber hinaus erhalte die Bf. als

Gemeinde eine zusätzliche Förderung iHv EUR 1.100,00 für die durchgeführte Sanierung des Fußball-Trainingsplatzes.

Aus dem Gemeinderats-Sitzungsprotokoll vom 13. Februar 2007 ergibt sich, dass die Bf. als Gemeinde aus Mitteln des Landes NÖ eine außerordentliche Bedarfszuweisung in der Höhe von EUR 15.000,00 für den Sportplatz erhalten habe.

In der Eingabe vom 29. Mai 2012 wird weiters festgehalten, dass nach dem 15. September 2006 keine weiteren Eigenleistungen in Form von Arbeitsstunden vom ASK-L erbracht worden seien. Die Gesamtzahl der erbrachten Eigenleistungen würde sich daher auf 3.520 Arbeitsstunden belaufen. Da es sich bei den Eigenleistungen des ASK-L ausschließlich um Arbeitsstunden der Mitglieder handle und der ASK-L nicht Unternehmer sei, sei durch die BP der Stundensatz geschätzt und damit als brutto für netto den Anschaffungskosten zugeschlagen worden.

Die Errichtungskosten für den Kabinenzubau haben insgesamt EUR 247.159,00 (brutto) betragen. Die Errichtung des Kabinenzubaues sei mit Landesmitteln und einem Darlehen der D-Bank finanziert worden.

Betriebskosten seien neben den Mietentgelten keine weiterverrechnet worden, weil diese durch den ASK-L selbst bezahlt werden. Nach dem Jahre 2008 habe es keine Abänderungen der Jahresmiete iHv EUR 4.600,00 gegeben.

In der mit 4. März 2015 anberaumten mündlichen Verhandlung wird von den vertretenen Parteien im Wesentlichen das bisherige Parteienvorbringen wiedergegeben.

Über den Rechtsstreit 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. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach § 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 Betrieb gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt jedoch stets die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 ist die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts

über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen, steuerfrei; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen.

Nach § 6 Abs. 2 UStG 1994 kann der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig behandeln. Behandelt der Unternehmer einen Umsatz, der nach § 6 Abs. 1 Z 8 lit. h, Z 9 lit. a, Z 16 oder Z 17 steuerfrei ist, als steuerpflichtig, unterliegt er dem Steuersatz nach § 10 Abs. 1 bzw. 4.

Nach § 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, als Vorsteuer abziehen.

Ändern sich nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen.

Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind.

Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren.

Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Lieferung ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Lieferung erfolgte.

Ändern sich nach § 12 Abs. 11 UStG 1994 bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Gemäß § 1090 ABGB heißt der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, Bestandvertrag.

Nach Art. 4 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie, 77/388/EG, gelten Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die 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 Nicht-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die vorstehend genannten Einrichtungen gelten in jedem Fall als Steuerpflichtige in bezug auf die in Anhang D aufgeführten Tätigkeiten, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien nach Art. 13 Teil B lit. b Z 1 der Sechsten Richtlinie, 77/388/EG, die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Mißbräuchen festsetzen, die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von der Steuer.

Nach Art. 13 Teil C lit. a der Sechsten Richtlinie, 77/388/EG, können die Mitgliedstaaten ihren Steuerpflichtigen das Recht einräumen, bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, für eine Besteuerung zu optieren.

Demgemäß gelten nach Art. 13 Abs. 1 der MWSt-System-Richtlinie, 2006/112/EG, Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben.

Nach Art. 135 Abs. 1 lit. I der MWSt-System-Richtlinie, 2006/112/EG, befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken von der Steuer.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob für das Jahr 2001 hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung des in den Jahren 1999 bis 2001 errichteten Trainingsplatzes an den ASK-L auf Basis eines mündlichen Bestandvertrages ein Bestandverhältnis begründet wurde. Dies insbesondere, wenn der Bf. aus der Errichtung des Trainingsplatzes Kosten iHv EUR 162.971,47 erwuchsen, im Jahre 2001 kein Mietentgelt entrichtet wurde und stattdessen der ASK-L der Bf. für 1 Woche zur Durchführung der Sommersportwoche Klubhaus, Infrastruktur und Trainer im Wert

von EUR 1.200,00 zur Verfügung stellte. Darüber hinaus wurde in den Jahren 2005 und 2006 lediglich für die Überlassung des Trainingsplatzes ein jährliches Mietentgelt iHv EUR 1.000,00 (netto) in Rechnung gestellt und im Jahre 2007 das Mietentgelt für die Überlassung des Trainingsplatzes auf EUR 2.083,33 (netto) angehoben.

In weiterer Folge ist strittig, ob nach Fertigstellung des Kabinenzubaues im Jahre 2007 die entgeltliche Überlassung sämtlicher Sportanlagen, bestehend aus Trainingsplatz, altes Hauptspielfeld und Mannschaftsgebäude samt Kabinenzubau, mit Errichtungskosten iHv rund EUR 422.000,00 ab 1.1.2008 gegen ein jährliches Mietentgelt iHv EUR 4.600,00 eine entgeltliche Vermietung begründen.

Ob die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind, ist - abgesehen vom Vorliegen einer Rechnung - für den Zeitpunkt zu beurteilen, in dem die Leistung erbracht wird (vgl. 25.6.1990, Zl. 90/15/0017).

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch KÖR begründet eine Unternehmereigenschaft auch dann, wenn die Tätigkeit nicht wirtschaftlich herausgehoben bzw. nicht von wirtschaftlichem Gewicht ist (vgl. VwGH 28.1.1982, Zl. 81/15/0072; 13.12.1989, Zl. 88/13/0212). Ob eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vorliegt, ist nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts zu beurteilen (vgl. VwGH 28.1.1982, Zl. 81/15/0072; 12.11.1990, Zl. 89/15/0023).

Ein zivilrechtlicher Bestandvertrag ist nach § 1090 ABGB ein Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. Maßgebliches Kriterium für die Beurteilung eines Bestandvertrages ist somit seine Entgeltlichkeit, also die Vereinbarung eines Entgeltes für die Gebrauchsüberlassung (vgl. VwGH 12.11.1990, Zl. 89/15/0023).

Dabei muss einerseits eine rechtliche Verpflichtung zur Leistung eines Entgeltes bestehen und darf andererseits der Wert des Entgeltes nicht so gering sein, dass es gegenüber dem Wert der Nutzung nicht ins Gewicht fällt und somit einer Unentgeltlichkeit gleichgestellt wird. Eine Gebrauchsüberlassung gegen einen wirtschaftlich nicht ins Gewicht fallenden Anerkennungszins begründet somit keine entgeltliche Gebrauchsüberlassung im Sinne des § 1090 ABGB (vgl. VwGH 11.12.1996, Zl. 94/13/0025).

Zur Begründung der Unternehmereigenschaft ist es nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Die ausgeübte Tätigkeit muss ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sein und dies muss nach außen in Erscheinung treten (vgl. VwGH 3.5.1968, Zl. 1081/66; 30.9.1998, Zl. 96/13/0211; 19.3.2008, Zl. 2007/15/0134). Die Absicht der künftigen Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. VwGH 27.1.1998, Zl. 93/14/0234; 29.7.1997, Zl. 93/14/0132).

Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen

kommen (vgl. Ruppe, UStG 1994 – Kommentar, § 2 Rz 134, S. 272). Für den Fall, dass die unternehmerische Phase nicht erreicht, sondern (vorerst) in der Phase der Vorbereitung stecken bleibt, kommt es entscheidend darauf an, ob in der Phase der Vorbereitung die erklärte Absicht bestand, in die aktive Phase einzutreten und damit steuerbare Umsätze zu erzielen (s. sinngemäß Rz 197 USt-Richtlinien 2000).

Bezieht sich die Absicht der Vermietung von Grundstücken auf einen Zeitraum, der erst mehrere Jahre nach Fertigstellung der zu vermietenden Räumlichkeiten beginnt und liegt dazwischen eine nichtunternehmerische bzw. hoheitliche Nutzung, so ist in diesem Fall mangels einer konkreten Vermietungsabsicht der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten ausgeschlossen (vgl. VwGH 29.7.1997, Zl. 93/14/0132).

Nach der Rspr des VwGH enthält § 2 Abs. 3 vierter Teilstrich – UStG einen eigenen spezifischen Vermietungs- und Verpachtungsbegriff für KÖR. Dieser spezifisch für KÖR geltende Vermietungs- und Verpachtungsbegriff findet seine unionsrechtliche Deckung in Art. 4 Abs. 5 UAbs. 4 der Sechsten Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten berechtigt sind, u.a. die unecht befreite Vermietung und Verpachtung iSd Art. 13 Teil B lit. b der Sechsten Richtlinie (nunmehr Art. 135 Abs. 1 lit I MwStSysRL) als Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt (also hoheitlich) zu behandeln, soferne es dadurch nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen iSd Art. 4 Abs. 5 UAbs. 2 der Sechsten Richtlinie (Art. 13 Abs. 1 UAbs. 2 MwStSysRL) kommt. Da jedoch für den VwGH in diesem Zusammenhang keine größeren Wettbewerbsverzerrungen erkennbar waren, erachtete er die Behandlung der Gemeinde als Nichtsteuerpflichtige (Nichtunternehmer) für unionsrechtlich gedeckt (vgl. VwGH 3.9.2008, Zl. 2003/13/0086).

Der Zweck der Regelung der in § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 vorgesehenen Vorsteuer-Korrekturen ist es, ungerechtfertigte Steuervorteile sowie steuerliche Nachteile zu vermeiden, die sich durch eine nachträgliche Änderung des Verwendungszweckes für den Unternehmer ergeben könnten. Eine auf § 12 Abs. 10 und 11 UStG gestützte Vorsteuerberichtigung ist auch dann vorzunehmen, wenn ein ursprünglich unrichtiger Vorsteuerabzug auf Grund der verfahrensrechtlichen Situation **nicht mehr rückwirkend berichtigt** werden kann (vgl. BFH 19.2.1997, Zl. XI R 51/93, BStBl 1997 II 370, UR 304, zitiert in Renner, SWK 2013, S. 660).

Gegenstände, die der Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dienen, müssen, um eine auf § 12 Abs. 11 UStG gestützte Vorsteuerberichtigung auszulösen, bereits zum Zeitpunkt der Anschaffung dem Unternehmensbereich zuordbar sein (vgl. Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 12 Rz. 361). Der UFS wendete eine auf § 12 Abs. 11 UStG gestützte Vorsteuerberichtigung auch an, wenn ein ursprünglich zu Vermietungszwecken errichtetes Gebäude vor erstmaliger Vermietung dauerhaft privatgenutzt wird (vgl. UFS 30.6.2011, GZ. RV/0676-W/06 zitiert in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 12, Rz. 366).

Im Anwendungsbereich des § 12 Abs. 11 UStG hat die Vorsteuerkorrektur **unbefristet** und **ohne Aliquotierung** zu erfolgen, und zwar in jenem Veranlagungszeitraum, in dem

die Änderung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug eingetreten ist (vgl. Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG-ON, § 12, Rz. 370).

Im vorliegenden Fall bedeutet dies im konkreten hinsichtlich der Vermietung des Trainings-Fußballplatzes sowie der entgeltlichen Überlassung des Kabinenzubaues zum bestehenden Klubhaus:

Tz 13 - Errichtung und Vermietung Trainingsplatz - U 2001, 2005-2007:

Im vorliegenden Fall errichtete die Bf. in den Jahren 1991 bis 2001 nebst dem bisherigen Hauptspielfeld einen neuen Trainingsfußballplatz.

Der im Jahre 2001 fertiggestellte Trainingsfußballplatz wurde im Jahre 2001 auf Basis einer lediglich mündlichen Vereinbarung dem ASK-L gegen Zurverfügungstellung von *Klubgebäude, Infrastruktur* und *Trainer* für den Zeitraum einer Woche bei der (alljährlichen) *Sommersportwoche* überlassen. Diese Überlassung des Trainingsfußballplatzes an den ASK-L für die Jahre 2001 bis 2003 bewertete die Bf. nach den Ausführungen in ihrer Eingabe vom 29. Mai 2012 jeweils mit EUR 1.200,00, ohne diese Entgelte der Umsatzsteuer zu unterziehen.

In den darauffolgenden Jahren 2004 bis 2006 wurden dem ASK-L für die Überlassung des im Jahre 2001 fertiggestellten Trainingsfußballplatzes mit Rechnungen vom 18.11.2004, 9.11.2005 und 8.11.2006 jeweils EUR 1.000,00 (netto) in Rechnung gestellt. Im Jahre 2007 wurde dieses Mietentgelt für die Benützung des Trainingsplatzes auf EUR 2.500,00 (brutto) bzw. EUR 2.083,33 (netto) angehoben.

In Zusammenhang mit der Errichtung des Trainingsfußballplatzes Kosten in Höhe von EUR 195.350,00 (brutto) bzw. EUR 162.791,67 (netto) und machte die Bf. in den Jahren 1999 bis 2001 Vorsteuern in nachstehend bezeichneter Höhe geltend:

Bezeichnung:	Betrag:
Vorsteuern aus 1999:	15.953,58 €
Vorsteuern aus 2000:	11.496,98 €
Vorsteuern aus 2001:	4.928,43 €
SUMME:	32.378,99 €

Im vorliegenden Fall deckt im Jahre 2001 die für die Überlassung des gegenständlichen Trainingsfußballplatzes erbrachte "Gegenleistung" des ASK-L, nämlich die Überlassung von *Klubhaus, Infrastruktur* und *Trainer* für 1 Woche im Rahmen der alljährlichen *Sportwoche*, die von der Bf. mit EUR 1.200,00 bewertet wurde, nicht einmal 1,5% der Absetzung für Abnutzung (AfA) der Herstellkosten iHv EUR 2.444,88 (d.s. 1,5% der Herstellkosten von EUR 162.971,47), die wie folgt ermittelt wurden:

Bezeichnung:	Betrag:
Err.Ko. Trainingsplatz 1999-2001:	127.805,64
Sanierungsleistungen 2001:	35.165,83
Bemessungsgrundlage AfA 2001:	162.971,47
davon 1,5% AfA:	2.444,57

Die von der Bf. mit EUR 1.200,00 bewertete Gegenleistung sowie das in den Jahren 2004 bis 2006 entrichtete Mietentgelt iHv jeweils EUR 1.000,00 (netto) pro Jahr sind daher jeweils als nicht ins Gewicht fallende Anerkennungszinsen zu qualifizieren, die keine entgeltliche Gebrauchsüberlassung des Trainingsplatzes im Jahre 2001 begründen.

Der Mangel der Inrechnungstellung eines angemessenen Mietzinses konnte auch nicht dadurch saniert werden, dass in den Folgejahren ab 2002 eine Nachverrechnung einer entsprechenden Miete samt Betriebskosten erfolgt wäre. Dies insbesondere, als der Verwaltungsgerichtshof eine entgeltliche Vermietung selbst für den Fall verneint hatte, wo geringfügige Mehreinnahmen über den Betriebskosten erzielt wurden (vgl. VwGH 11.12.1996, Zl. 94/13/0025).

Soweit nach den Feststellungen der BP im Jahre 2007 das Mietentgelt für die entgeltliche Überlassung des Trainingsplatzes auf EUR 2.500,00 (brutto) bzw. EUR 2.083,33 (netto) angehoben wurde, ist ebenso von einem nicht ins Gewicht fallenden Anerkennungszins auszugehen.

Berücksichtigt man zudem, dass dem ASK-L von der Bf. in den Jahren 2002 bis 2007 jeweils eine Jahressubvention iHv EUR 5.800,00 gewährt wurde, ist darauf zu verweisen, dass es an einem entgeltlichen Vertrag jedenfalls fehlt, wenn die vermietende KÖR die von den Mietern entrichteten Bestandszinse im Gegenzug mit *Subventionen* abdeckt. Es ist in diesem Fall ebenfalls eine unentgeltliche Gebrauchsüberlassung anzunehmen (VwGH 11.12.1996, Zl. 94/13/0025).

Seitens des Bundesfinanzgerichts wird daher im Jahre **2001** von einer **Entnahme** des **Trainingsfußballplatzes** mit der Folge ausgegangen, dass im Jahre 2001 die in den Jahren 1991 bis 2001 geltend gemachten Vorsteuern im Gesamtbetrag von EUR **32.378,99** gemäß § 12 Abs. 11 UStG 1994 **berichtigt** werden. Dies insbesondere, als in den 2001 folgenden Jahren eine unternehmerische Vermietung des Trainingsplatzes nicht dokumentiert ist.

Tz 3 - Errichtung von Kabinenzubau zum Klubhaus - U 2006 und 2007:

Im vorliegenden Fall errichtete die Bf. in den Jahren 2006 und 2007 einen Kabinenzubau zum bereits bestehenden Klubhaus. Aus der Errichtung dieses Kabinenzubaues erwuchsen der Bf. Baukosten in Höhe von insgesamt EUR 205.965,95. Darüber hinaus wurden iZm der Errichtung dieses Kabinenzubaues im Zeitraum Jänner bis September 2006 von Mitgliedern des ASK-L Eigenleistungen im Ausmaß von 3.520 Arbeitsstunden

erbracht. In Zusammenhang mit der Errichtung des Kabinenzubaus machte die Bf. in den Jahren 2006 und 2007 Vorsteuern iHv EUR 15.325,16 (2006) bzw. EUR 25.868,03 (2007) geltend.

In weiterer Folge wurden mit Mietvertrag vom 6. Mai 2008 die gesamte Sportanlage inkl. Fußball-Trainingsplatz mit einer Fläche von 7.648 m² samt Klubhaus inkl. Kabinenzubau mit einer Fläche von 303,6 m² auf den Grundstücken in der Adresse2, mit den Parzellen Nr.1 und Nr3, EZ1, KG L1., für die Dauer von 10 Jahren an den ASK-L vermietet.

Einleitend wird in dem Mietvertrag vom 6. Mai 2008 festgehalten, dass das Mietverhältnis bereits seit dem Jahre 2004 auf einem mündlichen Mietvertrag basiere. Aufgrund des Zubaus des Klubhauses im Jahre 2007 und aufgrund gesetzlicher Änderungen, wirksam ab 1.1.2008 wird dieser Mietvertrag errichtet.

Nach Punkt III. dieses Mietvertrages verpflichtet sich der ASK-L als Mieter zur Bezahlung eines jährlichen Pachtzinses iHv EUR 4.600,00 netto. Darüber hinaus wurde vereinbart, dass die vom ASK-L geleisteten 2.840 Arbeitsstunden für die Errichtung des Kabinenzubaus, bewertet mit EUR 15,00) mit der laufenden Miete gegenverrechnet werden.

In dem vereinbarten Mietzins iHv EUR 4.600,00 sind die Betriebskosten nicht enthalten. Die Abrechnung der Stromkosten, der Reinigung und das Rasenmähen erfolgen durch den ASK-L selbst.

In der Ergänzung vom 8. Mai 2008 zum Mietvertrag vom 6. Mai 2008 mit der Bezeichnung "Ausweisung des jährlich fälligen Einzahlungsbetrages" werden die iZm der Errichtung des Klubhauses erbrachten Eigenleistungen wie folgt dargestellt:

Darstellung der Eigenleistungen und Gegenverrechnung mit der Miete:

Für die Errichtung der nunmehr übernommenen Sportanlage (Fußballtrainingsplatz sowie Klubhaus inkl. Kabinenzubau) wurden vom ASK-L lt. vorhandener Aufzeichnungen Eigenleistungen von insgesamt rund 2.840 Arbeitsstunden erbracht.

Der ortsübliche Satz hiefür beträgt rund EUR 15,00.

Berechnung der Eigenleistungen und jährlichen Gegenverrechnung mit der Miete:

Eigenleistungen gesamt: 2.840 Stunden x EUR 15,00 = 42.600,00

Aufgrund einer Mietvertragsdauer von 10 Jahren entspricht dies einer jährlichen Gegenverrechnung mit der Miete von EUR 4.260,00.

Darstellung der Gegenverrechnung:

Bezeichnung:	Betrag:
Grundmiete, jährlich netto:	4.600,00
zuzügl. 20% MWSt:	920,00
Miete gesamt brutto:	5.520,00
abzügl. jährl. Eigenleistung:	- 4.260,00
jährlich zu entricht. Betrag:	1.260,00

Im vorliegenden Fall sind hinsichtlich der Frage, ob ein ein Bestandverhältnis begründendes *angemessenes Mietentgelt* für die Überlassung von Hauptspielfeld, Trainingsplatz und Klubhaus mitsamt Zubau, in Rechnung gestellt wurde, die Herstellkosten der Errichtung dem zu entrichtenden Mietentgelt wie folgt gegenüber zu stellen:

Bezeichnung:	Betrag:
Err.Ko. Trainingsplatz 1999-2001:	127.805,64
Sanierungsleistungen 2001:	35.165,83
Err.Ko. Kabinenzubau 2006, 2007:	205.965,95
3.520 Ah erbrachte Eigenleistungen:	52.800,00
SUMME:	421.737,42
davon 1,5% AfA:	6.326,06

So daher im vorliegenden Fall für die Überlassung der gesamten Sportanlage, bestehend aus Hauptspielfeld, Fußball-Trainingsplatz samt Kabinenzubau an den ASK-L lediglich ein Jahresmietentgelt iHv EUR 4.600,00 in Rechnung gestellt wurde, ist dies ebenso als nicht ins Gewicht fallender Anerkennungszins zu qualifizieren, der keine entgeltliche Vermietung begründet.

Von einer entgeltlichen Überlassung der in Rede stehenden Sportanlagen, bestehend aus Hauptspielfeld, Fußball-Trainingsplatz samt Kabinenzubau, an den ASK-L ist ebenso wenig auszugehen, wenn man berücksichtigt, dass von der Bf. in den Jahren 2006 und 2007 an den ASK-L jeweils **Jahressubventionen** iHv **EUR 5.800,00** geleistet wurden, die das zu entrichtende Mietentgelt erheblich übersteigen.

So sich die Bf. in der Frage der Aberkennung des Bestandverhältnisses im Nachhinein auf den Grundsatz von Treu und Glauben beruft, ist darauf zu verweisen, dass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung schützt. Darüber schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nur im Einzelfall vom zuständigen Finanzamt erteilte Rechtsauskünfte, nicht aber vom BMF erteilte (generelle) Rechtsauskünfte wie zB Erlässe (vgl. VwGH 14.1.1991, ZI. 90/15/0253).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Die zum Abzug zugelassenen Vorsteuern 2005 werden aufgrund - der hier in diesem Verfahren - nicht strittigen BP-Feststellung zu Tz 10 des BP-Berichtes wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Vorsteuern 2005 lt. BP:	69.810,12
Vorsteuern lt. Tz. 10 BP-Bericht:	1.315,91
Vorsteuern lt. BVE/BFG:	71.126,03

Beilage: 1 Berechnungsblatt betreffend Umsatzsteuer 2005

Zulässigkeit einer Revision:

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall zulässig. Hinsichtlich der auf § 12 Abs. 11 UStG 1994 gestützten Vorsteuerberichtigung 2001 betreffend die Vorsteuern aus den Jahren 1999 bis 2001 iZm der Errichtung des Trainingsfußballplatzes für den Fall, dass ein zu Vermietungszwecken errichteter Trainingsplatz vor dessen erstmaliger Vermietung dauerhaft nicht unternehmerisch genutzt und ein somit ursprünglich unrichtiger Vorsteuerabzug aufgrund der verfahrensrechtlichen Situation nicht mehr rückwirkend beseitigt werden kann, existiert keine höchsterichtliche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Wien, am 5. März 2015