

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter RI in der Beschwerdesache Bf. , über die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 16. Jänner 2009 des FAXY zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzte Abgabe sind dem Ende dieses Erkenntnisses entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Verfahrensablauf und Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin, eine Marktgemeinde, in der Folge mit Bf. bezeichnet, wurde u.a. betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2007 einer Außenprüfung unterzogen. Neben diversen Feststellungen wurden Bestandsverhältnisse nicht anerkannt und u.a. die geltend gemachten Vorsteuern in Zusammenhang mit der Vermietung an einen Jugendclub (fehlende Voraussetzung der Entgeltlichkeit) und der Vermietung eines Sportplatzes an einen Sportverein (fehlende Voraussetzung der Entgeltlichkeit) seitens des Finanzamtes (FA) als nicht abzugsfähig beurteilt. Weiters wurden Vorsteuer in Zusammenhang mit dem Sportplatz hinsichtlich der der Jahre 1997 bis 2001 gem. § 12 Abs. 11 UStG im Jahr 2002 berichtigt. Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2007 wurden vom FA erlassen, die auf den Feststellungen der Betriebsprüfung beruhten. Ausschließlich gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 wurde seitens der Bf. das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) in Zusammenhang mit der "Vermietung" des Sportplatzes erhoben.

Im Betriebsprüfungsbericht wird insbesondere zur "Vermietung des Sportplatzes" Folgendes ausgeführt:

In den Jahren 1998 bis 2002 werden auf dem Gelände des Sportplatzes zahlreiche Investitionen getätigt (Umkleidekabinen, Clubhaus, etc.). Aufgrund der beabsichtigten Vermietung wurde von den Baukosten die Vorsteuer in Abzug gebracht. Am 2. 11. 2001 wird mit dem Sportverein über den Sportplatz ein Pachtvertrag abgeschlossen (Mietbeginn 2002). Der Pachtzins besteht

- a) aus dem vereinbarten Pacht i. H. v. € 3.270,00,*
- b) aus den anfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben (Wasser, Kanal, Strom),*
- c) aus den anfallenden Erhaltungs- und Bewirtschaftskosten,*
- d) den Heiz- und Warmwasserkosten,*
- e) der Umsatzsteuer in der jeweiligen Höhe.*

Der Pachtzins ist wertgesichert und ist am 1. 7. jeden Jahres im Vorhinein zu entrichten.

Das zu leistende jährliche Pachtentgelt in Höhe von € 3.270,00 + 10% USt. € 327,00 = 3.597,00 brutto wird im Dezember jeden Jahres mit einer Subvention in Höhe von € 4.400,00 gegenverrechnet. Der Differenzbetrag von € 803,00 wird mit den Betriebskosten gegenverrechnet, was bedeutet, dass der Sportverein kein Entgelt zu bezahlen hat - fehlende Voraussetzung der Entgeltlichkeit. Darüberhinaus deckt die o. a. Miete im Zeitraum 2002 bis 2007 bei weitem nicht die Betriebskosten. In den Jahren 2006 und 2007 werden weitere Investitionen (Errichtung Kunstrasenplatz, Tribünen, Kabinen etc.) mit Vorsteuerabzug getätigt. Aufgrund dieser Investitionen wurde der Bp. ein Pachtvertragsentwurf vorgelegt, der die erweiterten Anlagen als Pachtgegenstand integriert. Das jährliche Pachtentgelt wurde auf € 4.770,- netto erhöht und gilt ab 1. 7. 2008. Der Pachtvertrag war bei Prüfungsabschluss (Niederschrift vom 4. 12. 2008) noch nicht unterfertigt. Ob eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 letzter Teilsatz vorliegt, ist nach Art. 135 Abs. 1 lit. I MWSt-RL 2006/12/EG zu beurteilen (vgl. VwGH 30.10.2003, 2000/15/0109). Dies ist dann der Fall, wenn dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. EuGH 4.10.2001, Rs 0326/99; 12.6.2003, Rs C-275/01). Eine Anerkennung als Bestandverhältnis setzt grundsätzlich

1) neben der Deckung der (laufenden oder zeitlich anteiligen) Betriebskosten (§§ 21 bis 24 MRG)

2) ab 19. 10. 2007 ein Entgelt für den Gebrauch des Grundstückes in Form einer jährlichen oder zeitlich anteiligen AfA-Komponente voraus. Als AfA-Komponente pro Jahr sind mindestens 1,5% der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen.

Die Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses liegen aus den o. a. Gründen nicht vor. Die Umsätze werden aus den Bemgrl. ausgeschieden.

Die in den Rechnungen gesondert ausgewiesene USt wird gem. § 11 Abs. 12 UStG geschuldet. Die Vorsteuer der Jahre 1997 bis 2001 wird gem. § 12 Abs. 11 UStG zu berichtigen (Änderung der Voraussetzung, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren). Die Vorsteuer für den Bau und den laufenden Betrieb für die Jahre ab 2002 ist nicht abzugsfähig. Im Prüfungszeitraum sind aufgrund der Sportplatzvermietung die folgenden USt-Bemessungsgrundlagen zu berichtigen: Die USt-Schuld lt. Rechnung wurde gegenüber der Niederschrift über die Schlussbesprechung richtiggestellt. Die Auswirkung im Nachschauzeitraum werden in der UVA 7/2008 berücksichtigt.

In der Stellungnahme der BP zur Berufung wird insbesondere Folgendes ausgeführt:

Mit Bezug auf Tz. 8 des Bp-Bericht und als auch auf die Ausführungen der Berufung wonach die Jahresmiete Zug um Zug mit der Subvention gegenverrechnet wird, ist festzuhalten, dass aufgrund der gegebenen Vorgangsweise in den Jahren 2002 bis 2007 eine unentgeltliche Gebrauchsüberlassung vorliegt, die steuerlich nicht anzuerkennen ist (VwGH 94/13/0025 vom 11. 12. 1996, VwGH 93/14/0107 vom 5. 8. 1993). Lt. Mietvertrag besteht der Pachtzins (lt. Pkt. III) aus dem vereinbarten Pachtzins, den auf das Bestandsobjekt entfallenden Betriebs-, Erhaltungs- und Energiekosten und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe. Die MGD hat die Vermietung des Sportplatzes mit 10 % der USt. unterzogen. Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 16 UStG 1994 ist die Vermietung für andere Zwecke als für Wohnzwecke von der Umsatzsteuer unecht befreit (keine USt, keine Vorsteuer). Im Falle einer Option gem. § 6 Abs. 2 UStG 1994 unterliegen die Umsätze mit 20 % der USt. ... Die Verrechnung der Miete mit 10 % USt seitens der MGD ist daher unrichtig. Eine Abrechnung der Betriebskosten an den Sportverein, wie im Mietvertrag und als auch in der Berufung (siehe Schreiben vorn 26. 11. 2002 - Beilagen zur Berufung) angeführt, erfolgte in den Jahren 2002 bis 2007 nicht. Die von der MGD ... getragenen Betriebskosten übersteigen im gesamten Zeitraum 2002 bis 2007 den in Rechnung gestellten Pachtzins, weshalb das Mietverhältnis mangels Deckung der laufenden Betriebskosten nicht anzuerkennen ist. Über die in der Berufung erwähnten Eigenleistungen wurden im Zuge der Betriebsprüfung weder über Höhe, Art und Stundenanzahl Aufzeichnungen vorgelegt noch wurden irgendwelche Einnahmen aus diesem Titel erfasst. ...

In der Berufung der Bf., gezeichnet von der Bürgermeisterin, mit dem Betreff „Berufung gegen Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 16. Jänner 2009; Vermietung Sportplatz“ wird insbesondere Folgendes ausgeführt:

Die Marktgemeinde ... legt hiermit gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 16. Jänner 2009, festgesetzt mit einer Nachforderung von € 154.226,64 Berufung ein. Es wird beantragt, die ausgewiesene Vorsteuer in der Höhe von € 132.258,77 anzuerkennen und den gegenständlichen Bescheid entsprechend abzuändern. Begründung. Im Jahr 2001 wurde mit dem ... ein Pachtvertrag abgeschlossen (siehe Beilage 1). In diesem Pachtvertrag wurde eine Jahresmiete in der Höhe von € 3.270,-- vereinbart. Aus Liquiditätsgründen wurde auf Ersuchen des ... (siehe Beilage 2) ab 2002 und in den Folgejahren, die jährliche Forderung von € 3.270,-- mit den vom Gemeinderat

beschlossenen Subventionen Zug um Zug gegen verrechnet. In diesem Zusammenhang wird besonders verwiesen, dass die Jahresmieten ordnungsgemäß mit ausgewiesener Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt wurden. Die Betriebskosten wurden in den Jahren der Bauarbeiten vom Verein, teilweise aus Eigenleistungen getragen bzw. direkt verrechnet. Die Marktgemeinde ... ist daher der Meinung, dass die Berücksichtigung der Vorsteuer für 2002 und in den Folgejahren zu Recht bestand. ...

In der Stellungnahme vom 30.3.2009, die von der steuerlichen Vertretung erstellt wurde, wird insbesondere Folgendes ausgeführt:

In der Stellungnahme des FA wird behauptet, dass das Unterwerfen des Mietverhältnisses mit einem Satz von 10 % nicht zulässig sei. Dem ist entgegenzuhalten, dass gemäß UStR Rz 891a die Anwendung eines Mischsatzes bis 31.12.2003 zulässig ist, wenn ein Tennisplatz, eine Golfplatzanlage und dergleichen, damit auch ein Fussballplatz, „passiv“, etwa einem Verein oder einer Gesellschaft, der die Anlage in der Folge betreibt, zur Nutzung überlassen wird. In diesem Fall kann eine Aufteilung des Entgelts in einen auf die unecht steuerfreie Leistung entfallenden und einen auf die anderen steuerpflichtigen Leistungen entfallenden, Entgeltsteil erfolgen. Damit ist eine Unterwerfung der Bemessungsgrundlage unter einen Mischsteuersatz von 10 % zulässig. Die seitens des Finanzamtes behauptete Unentgeltlichkeit liegt nicht vor. Es handelt sich bei dem zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Mietverhältnis um einen Leistungsaustausch im Sinne des § 1 Abs 1 UStG, da eine Leistung wegen der Gegenleistung erbracht wird. Die in der Stellungnahme des Finanzamtes in der Klammer angeführten Judikate des Verwaltungsgerichtshofes beschreiben, was unter einem Mietverhältnis zu verstehen ist. Etwa in VwGH 94/13/0025, wo bestimmt wird, dass eine Vermietung oder Verpachtung eines Grundstückes iSd § 2 Abs 3 UStG 1972 vorliegt, wenn nach bürgerlichem Recht ein Mietverhältnis vorliegt (Hinweis E 5.8.1993, 93/14/0107 mwN). Wesentlicher Bestandteil eines Bestandvertrages ist die Vereinbarung eines bestimmten Preises, also eines Entgelts für die Gebrauchsüberlassung. Es steht außer Streit, dass im gegenständlichen Fall die Subventionen gegenverrechnet wurden. Dies hindert aber nicht die Entgeltlichkeit des Rechtsverhältnisses. Im Umsatzsteuerbescheid 2002, datierend vom 16. Jänner 2009, wird seitens des Finanzamtes 1/23 auf Grundlage der Tz. 8 des Berichtes über die Außenprüfung, datierend vom 16. Jänner 2009, eine Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs 11 UStG angenommen. Selbst wenn man annimmt, dass die in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. Februar 2009 getroffenen Behauptungen stimmen würden, wäre eine Änderung nach § 12 Abs 11 UStG nur dann anzunehmen, wenn sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse (§ 12 Abs 3 UStG) im berufsgegenständlichen Jahr 2002 ändern (UStR 2000, Rz 2101ff). Diese Norm ist anzuwenden, wenn sich die Verhältnisse in Bezug auf das Umlaufvermögen geändert haben, und zwar zeitlich unbegrenzt. Die Vorschrift des § 12 Abs 11 UStG ist aber im gegenständlichen Fall nicht anzuwenden, weil der in Tz. 8 behandelte Sportplatz nicht als Umlaufvermögen, sondern als Anlagevermögen zu qualifizieren ist. Im Falle der Änderung von Verhältnissen bei Anlagevermögen wäre die Berichtigung dann vorzunehmen,

wenn sich bei dem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Jahren die Verhältnisse, die im Jahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ändern. Dann muss für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges in Fünftelbeträgen erfolgen. Im gegenständlichen Fall handelt es sich überdies um ein Grundstück im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes 1987. Hiefür bestimmt § 12 Abs. 10 UStG, dass bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 an die Stelle eines vierjährigen Berichtigungszeitraumes ein solcher von neun Jahren tritt, was bedeutet, dass eine Änderung in Zehntelbeträgen für jedes Jahr der Änderung zu erfolgen hätte. Fraglich erscheint, ob im gegenständlichen Fall überhaupt Betriebsvermögen vorliegt. Die Begriffe Anlage- und Umlaufvermögen in § 12 Abs. 10 UStG und § 12 Abs. 11 UStG beziehen sich auf das Ertragssteuerrecht und sind dort im Bereich der betrieblichen Einkunftsarten zu finden. Es erscheint aber klärungsbedürftig, ob es sich bei dem vermieteten Sportplatz um Anlagevermögen im Sinne eines Betriebsvermögens handelt, da nicht klar ist, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt. Falls kein Betriebsvermögen vorliegt, wären gemäß § 12 Abs. 12 UStG die Bestimmungen des § 12 Abs. 10 UStG aber dennoch sinngemäß anzuwenden. Das Mietverhältnis zwischen den Parteien besteht schon seit 1997 und wurde von den Parteien im Jahr 2001 lediglich schriftlich festgehalten, daher hat es keine Änderung erfahren, da die Art und Weise beziehungsweise die Verrechnung im Zusammenhang mit der Vermietung nicht geändert wurde. Sogar ist eine Berichtigung der Vorsteuerbeträge nicht geboten. Selbst wenn man eine Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs. 10 UStG unterstellt, würde nicht die Berichtigung auf einmal, sondern eine Zehntelberichtigung für jedes Jahr der Änderung vorzunehmen sein. Wir begehren dem oben gesagten folgend die Abänderung des Bescheides bezüglich Umsatzsteuer 2002 vom 16. Jänner 2009 dahingehend, dass die Berichtigung wegen Änderung der Verhältnisse nicht vorzunehmen ist. Der Vorsteuerbetrag in Höhe von EUR 132.258,77, welcher seitens des Finanzamtes fälschlicherweise berichtigt wurde, möchten Sie bitte auf dem Abgabenkonto unserer Mandantschaft gutschreiben.

Der vorgelegte, von Vertretern der Marktgemeinde und Vertretern des Sportvereines unterschriebene sowie von Verpächterin und Pächter gestempelte, aber sonst datumlose Pachtvertrag, mit einem (nicht unterschriebenen) Vergebührungsvermerk vom „2.11.2001“ über ATS 2.160,00 (§ 33 TP 5 GebG) + ATS 360 Bogengebühr stellt sich auszugweise wie folgt dar:

I. Vertragsgegenstand

...

2.) Die Marktgemeinde ... hat die jeweiligen Sportflächen samt Nebengebäuden bereits seit 1961 dem ... bzw. dessen Rechtsvorgängerin im jeweiligen Umfang in Bestand gegeben. Festgehalten wird, dass 1977 die Tribünen und 1997 der nunmehrige Bestand

des Sportplatzes mit neuen Umkleidekabinen und Clubhaus im derzeitigen Bestand durch die Marktgemeinde ... errichtet wurde.

3.) Auf diesen Grundstücken ist laut beiliegendem Lageplan, der einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildet, ein Sportplatz, samt Kantine, Kabinen, Nebengebäude sowie Kassa - und Abstellraum errichtet

...

II. Vertragsdauer

...

3.) Das Pachtverhältnis im derzeitigen Umfang hat nach Maßgabe des Punktes I. 2) am 01.01.1997 begonnen und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Jeder Vertragsteil ist berechtigt, das Pachtverhältnis unter Einhaltung einer einjährigen Kündigungsfrist zum 01.08. bzw. 31.12. eines jeden Jahres schriftlich aufzukündigen.

...

III. Pachtzins

...

1.) Der Pachtzins besteht aus

- a. dem vereinbarten Pachtzins,*
- b. den auf das Bestandsobjekt entfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben,*
- c. den auf das Bestandsobjekt entfallenden Erhaltungs- und Bewirtschaftungskosten,*
- d. den Heiz- und Warmwasserkosten,*
- e. der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe, berechnet von allen Bestandzinsbestand teilen der lit a. bis d.*

2.) Der jährliche Pachtzins beträgt bis 31.12.2001 öS 45.000,-- (in Worten: - fünfundvierzigtausend/00 Schilling), ab 01.01.2002 € 3.270,-- (in Worten: EURO dreitausend zweihundertsiebzig/00).

3.) Der Pächter verpflichtet sich, die mit dem Betrieb, der Pflege, der Wartung und Verwaltung des Bestandsgegenstandes verbundenen Betriebskosten, Abgaben und sonstigen Aufwendungen zu tragen.

Diese Kosten betreffen insbesondere die

- Wasser- und Kanalgebühren*
- Rauchfangkehrung:*
- Müllabfuhr*
- Kanalräumung*
- Licht und Strom, insbesondere auch für die Flutlichtanlage*

- *Reinigungskosten, Schneeräumung, Streuung*
- *angemessene Versicherung gegen Feuer-, Wasser- und Sturmschaden, Glasbruch, Vandalismus und Einbruch sowie für eine Haftpflichtversicherung, die seitens der Verpächterin abgeschlossen wird, wobei die diesbezüglichen Prämien vom Pächter zu tragen sind*
- *Erneuerungs-, Wartungs- und Betriebskosten für alle technischen Einrichtungen des Gebäudes, der Sportanlage, insbesondere der Flutlichtanlage, des Buffetts, der Kabinen und Nebenräume sowie einer allfälligen Sauna*
- *die die Liegenschaft betreffenden Steuern und öffentlichen Abgaben.*

4.) Der Pachtzins zuzüglich Umsatzsteuer und sonstigen Betriebs- und Bewirtschaftungsspesen ist am 01.07. eines jeden Jahres im Vorhinein in der von der Verpächterin bekannt gegebenen Art (zB Einziehungsauftrag) in einem Betrag zu bezahlen.

...

VI. Änderungen im Bestandgegenstand

...

Weiters ist der Pächter verpflichtet, die vorübergehende Benützung des Pachtgegenstandes für Veranstaltungen der Verpächterin zu dulden. Der Pächter verpflichtet sich weiters, das Bestandsobjekt für Veranstaltungen der Verpächterin und der Volks- und Hauptschulgemeinde ... unentgeltlich zur Verfügung zu stellen.

...

XI. Kosten und Gebühren

...

2.) Zum Zwecke der Gebührenbemessung wird festgestellt, dass der auf den Bestandgegenstand entfallende Bruttobestandzins (Pachtzins zuzüglich Betriebskosten, öffentlichen Abgaben, Umsatzsteuer etc) jährlich. öS 60.000,-- beträgt.

...

In den von der Bf. als Beweismitteln beigelegten Unterlagen geht Folgendes hervor:

Schreiben des Sportvereines vom 18. November 2002 an die Bf.:

Ergänzend zu unserem Ansuchen vom 18. November 2002 bittet der ... die fällige Jahresmiete von € 3.270,- vorerst zu stunden, und für 2002 und auch in den weiteren Jahren aus Gründen der Liquidität und Verwaltungsvereinfachung, mit der vom Gemeinderat beschlossenen alljährlichen Subvention gegen zu verrechnen.

Schreiben der Bf. vom 26.11.2002 an den Sportverein:

In Erledigung Eures Ansuchens vom 18. November 2002 kann ich mitteilen, dass der Gemeinderat in seiner letzten Sitzung beschlossen hat, dem ... einen Förderungsbeitrag in der Höhe von € 4.360,-- zur Verfügung zu stellen. Gleichzeitig übermittle ich die Vorschreibung der Jahresmiete 2002 in Höhe von € 3.597,--. Die Abrechnung der Betriebskosten per 31. Dezember 2002 erfolgt im Jänner 2003. Der Differenzbetrag (Förderung abzügl. Miete) von € 763,-- wird in den nächsten Tagen überwiesen.

Rechtslage und Erwägungen:

§ 1091 ABGB ("Mieth- und Pachtvertrag") lautet: Der Bestandvertrag wird, wenn sich die in Bestand gegebene Sache ohne weitere Bearbeitung gebrauchen läßt, ein Miethvertrag; wenn sie aber nur durch Fleiß und Mühe benützt werden kann, ein Pachtvertrag genannt. Werden durch einen Vertrag Sachen von der ersten und zweyten Art zugleich in Bestand gegeben; so ist der Vertrag nach der Beschaffenheit der Hauptsache zu beurtheilen.

§ 2 Abs. 1 und Abs. 3 UStG 1994 lauten:

§ 2. (1) Unternehmer ist, 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.

(2) ...

(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind 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.

(4) ...

§ 12 Abs. 10 und 11 UStG in der anzuwendenden Fassung lautet:

(10) Ändern sich 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 Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgte.

(11) Ändern sich 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.

Anzumerken ist, dass Finanzamt, Betriebsprüfung, Bf. und steuerliche Vertretung, wie auch in Abrechnungen und Schreiben der Bf., die Begriffe Miete und Pacht synonym verwendet werden. Werden lediglich Geschäftsräumlichkeiten in Bestand gegeben, die als solche nur dem Gebrauch dienen können, liegt ein Mietvertrag vor. Bei einem Pachtvertrag muss neben den Räumen einem Pächter auch das beigegeben werden, was wesentlich zum Betrieb des Unternehmens (wie Betriebsmittel, Geschäftseinrichtung, allenfalls Personal, etc.). Bei einem Pachtvertrag fallen für einen Bestandsgeber grundsätzlich höhere aufzubringende und zu deckende Kosten an.

Im vorliegenden Falle wurde das Pachtverhältnis über einen Sportplatz zwischen der Bf. als Verpächterin und einem Sportclub als Pächter vom Finanzamt nicht anerkannt. Die Berichtigung der Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuer für das Jahr 2002 und der weiteren Prüfungsjahre führte für die Bf. zu unterschiedlichen ziffernmäßigen steuerlichen Auswirkungen (teilweise negativ, teilweise positiv). Zusätzlich wurde im Umsatzsteuerbescheid 2002 eine Berichtigung der Vorsteuer nach § 12 Abs. 11 UStG in Höhe von € 132.258,77 für die Jahre 1997 bis 2001 vom FA angesetzt. Berufung

(Beschwerde) wurde ausschließlich nur gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 16. Jänner 2009 erhoben.

Als Betrieb gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gilt auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften. Bei der rechtlichen Beurteilung des gegenständlichen Streitfalles ist zu berücksichtigen, dass der EuGH auch dann von entgeltlichen Leistungen ausgeht, wenn die Gegenleistung unter den Selbstkosten des Leistenden liegt (EuGH 20.1.2005, Rs C-412/03, "Scandic", SWI 2005, 190, VwGH 10.3.2016, 2013/15/0222). Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Rechtsprechung allerdings darauf hingewiesen, dass der Inhalt des Begriffs der "Vermietung und Verpachtung" in § 2 Abs. 3 UStG 1994 sich vom übrigen Vermietungsbegriff im UStG unterscheidet und enger auszulegen ist. Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 4 der 6. Richtlinie (nunmehr Art. 13 Abs. 2 der MwSt-System-RL) erlaubt es nämlich den Mitgliedstaaten, bestimmte steuerbefreite Tätigkeiten (dazu zählt u. a. nach Art. 135 Abs. 1 lit. I der MwSt-System-RL die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten zu behandeln, die diesen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen. Mit § 2 Abs. 3 UStG 1994 ist diese Ermächtigung in dem Sinne genutzt worden, dass für Vermietungen und Verpachtungen von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Kriterien besteht.

Eine Überlassung gegen einen bloßen Anerkennungszins oder gegen Ersatz der Betriebskosten reicht demnach nicht aus, um einen zivilrechtlichen Bestandvertrag und damit eine umsatzsteuerliche Vermietung/Verpachtung im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 zu begründen (vgl. VwGH 10.3.2016, 2013/15/0222). An einer entgeltlichen Leistung fehlt es ebenfalls jedenfalls dann, wenn der Bestandsgeber (Gemeinde), die von den Bestandsnehmern bezahlten Mietentgelte im Gegenzug durch Subventionen abdeckt, da in diesem Fall eine unentgeltliche Gebrauchsüberlassung vorliegt (vgl. VwGH 11.12.1996, 94/13/0025).

Aus dem Pachtvertrag, der mit Stempel und Unterschriften von Vertretern des Sportvereines und von Gemeindevertretern versehen ist, sowie einen (nicht unterschriebenen) Gebührenvermerk vom 2.11.2001 trägt, geht weder das konkrete Abschlussdatum des schriftlichen Pachtvertrages (Vordruckfeld „am ...“ nicht ausgefüllt), noch ein konkreter tatsächlicher Beginn des Pachtvertrages, hervor. Ebenfalls ist die Zusatzvereinbarung völlig datumslos, da auch hier das vorgesehene Vordruckfeld („am ...“) nicht ausgefüllt wurde. Die Rechnung der Bf. vom 3.12.2002 über Euro 3.270,00 „für die Sportanlage“ bezieht sich auf einen Pachtvertrag vom "2. November 2002" (somit 1 Jahr später im Vergleich zum Gebührenvermerk). Aus der Zusatzvereinbarung geht hervor, dass das Bestandsverhältnis für die Dauer von 50 Jahren, beginnend ab dem 1.1.1997 abgeschlossen wurde und „sohin am 31.12.2046“ enden soll. Aktenkundig ist jedoch, dass im Jahr 2008 bereits ein neuer Pachtvertrag mit dem Sportverein abgeschlossen werden soll.

Betragsmäßig nicht konkretisiert sind im Pachtvertrag Bestandteile des Pachtzinses, wie Höhe der Betriebskosten, der öffentlichen Abgaben, Erhaltungs- und der Bewirtschaftungskosten, der Heiz- und Warmwasserkosten udgl. Eine abschließende Auflistung für die Betriebskosten und Bewirtschaftungskosten udgl. fehlt. Im Pachtvertrag werden solche Kosten nur der der Art nach aufgelistet und als „insbesondere“ bezeichnet. Es wird kein vorläufiges Vorauszahlungspauschale für solche Kosten vereinbart und es existiert auch keine Regelung, wann und wie Betriebskosten udgl. abgerechnet werden sollen. Vereinbart wird nur, dass der Pachtzins plus Betriebs- und Bewirtschaftungsspesen und USt am 01.07. eines jeden Jahres „*im Vorhinein ... in einem Betrag*“ zu bezahlen sind.

Hinweise auf die Höhe der Betriebskosten ergeben sich aus dem Pachtvertrag nur indirekt über die Gebührenbemessung (Punkt XI.2 Kosten und Gebühren). Hier wird festgehalten, dass der auf den Bestandgegenstand entfallende Bruttobestandzins (Pachtzins zuzüglich Betriebskosten, öffentlichen Abgaben, Umsatzsteuer etc.) jährlich öS 60.000,-- beträgt.

Rechnet man dem jährlichen Pachtzins von ATS 45.000 die von der Bf. verrechneten 10 % USt hinzu (= ATS 49.500,00), würde sich ein verbleibender jährlicher Betrag für die Betriebskosten udgl. von ATS 10.500,00, somit ATS 875,00 monatlich incl. USt für den Sportplatz ergeben (= somit monatlich lediglich Euro 63,59). Dass die Betriebskosten für den Sportplatz derart niedrig sein sollen, ist nach Ansicht des BFG in keiner Weise glaubhaft (vgl. auch die unter Punkt III.3 des Pachtvertrages angeführten Betriebskosten im engeren Sinne).

Aus einer "Mieten- und Betriebskostenabrechnung" zum Stichtag 30. Juni 2008, datiert mit 25. August 2008, der einen Pachtvertrag vom "2. November 2002" (somit nicht 2001) für die "Sportanlage" betreffen soll, geht vergleichsweise hervor, dass neben dem halben Pachtzins von € 1.635,00, Heizkosten von € 3.069,50 plus Stromkosten von € 7.364,72 + Steuern und Abgaben von € 820,54 zuzüglich USt in Rechnung gestellt wurden.

Laut Darstellung der Betriebsprüfung erfolgte eine Abrechnung der Betriebskosten an den Sportverein, wie im Mietvertrag und als auch in der Berufung angeführt, in den Jahren 2002 bis 2007 nicht. Laut Darstellung in der Berufungsschrift wurden die Betriebskosten in den „*Jahren der Bauarbeiten vom Verein, teilweise aus Eigenleistungen getragen bzw. direkt verrechnet*“.

In Schreiben des Sportvereines vom 18.11.2002 an die Gemeinde wird Folgendes festgehalten: „*Ergänzend zu unserem Ansuchen vom 18. November 2002 bittet ...* (Anmerkung: der Sportverein) *die allfällige Jahresmiete von € 3.270,00 vorerst zu stunden und für 2002 und auch in den weiteren Jahren aus Gründen der Liquidität und Verwaltungsvereinfachung, mit dem vom Gemeinderat beschlossenen alljährlichen Subventionen zu verrechnen*“. ...

Mit Schreiben vom 26.11.2002 teilte die Gemeinde dem Sportverein aufgrund des Ansuchens des Sportvereines vom 18.11.2002 mit, dass ein Förderungsbeitrag in Höhe von € 4.360,00 dem Sportverein zur Verfügung gestellt wird. Für das Jahr 2002 (= Beschwerdejahr) stellte die Gemeinde, datierend mit 3.12.2002, an den

Sportverein lediglich eine Rechnung mit einer "*Jahresmiete 2002 für die Sportanlage*" laut Pachtvertrag vom "2. November 2002" über Euro 3.270,00 plus 10 % USt in Höhe von Euro 327,00 (Summe EUR 3.597,00) aus. Eine Auftragsbestätigung der Gemeinde vom 12.12.2002 über die Differenzüberweisung von € 763,00 an den Sportverein ist aktenkundig (Differenz Förderungsbeitrag der Gemeinde in der Höhe von € 4.360,-- minus Pachtzins incl. USt von Euro 3.597,00, somit ohne jegliche Betriebskosten), obwohl noch sämtliche Betriebskosten für 2002 völlig unbeglichen sind. Es ergeben sich auch keine Hinweise, dass die Betriebskosten und Bewirtschaftungskosten 2002 im Folgejahr 2003 im Nachhinein tatsächlich abgerechnet und bezahlt wurden.

Laut Schreiben der Bf. vom 28.12.2006 wurde z.B. in Bezug auf eine Sitzung des Gemeinderates vom 21.12.2006 dem Sportsverein mitgeteilt, dass dem Sportverein ein Förderungsbeitrag in Höhe € 4.400,00 zur Verfügung gestellt wird, gleichzeitig die Vorschreibung der Jahresmiete 2006 von € 3.597,00 übermittelt wird und der Differenzbetrag (Förderung abzüglich Miete) von € 803,00 mit den Betriebskosten gegenverrechnet wird.

Laut Pachtvertrag (Punkt III/4) ist der Pachtzins plus Betriebs- und Bewirtschaftungsspesen und USt am 01.07. eines jeden Jahres „*im Vorhinein ... in einem Betrag*“ zu bezahlen. Abgesehen davon, dass auch der Pachtzins sowie auch die Betriebs- und Bewirtschaftungsspesen nicht am 1.07. eines jeden Jahres im Vorhinein vorgeschrieben oder gar bezahlt wurden, ergeben sich laut Aktenlage nach Ansicht des BFG für die Jahre 2002 bis 2006 keine Hinweise, dass die Betriebskosten für die Jahre 2002 bis 2006 tatsächlich vorgeschrieben, abgerechnet und vollständig bezahlt oder sonst wie vollständig verrechnet wurden.

Erst für das Jahr 2007 und das Halbjahr 2008 existieren schriftliche Mieten- und Betriebskostenabrechnungen, datiert mit 17.1.2008 über gesamt € 13.481,55 in Bezug auf einen Pachtvertrag vom "2. November 2002" sowie für das 1. Halbjahr 2008, datiert mit 25. August 2008 über € 14.485,69. Hier werden zumindest Heiz- und Stromkosten wie auch Steuern und Abgaben in Rechnung gestellt. Ab 1.7.2008 soll einer neuer Pachtvertrag abgeschlossen werden.

Seitens der Vertragspartner wurde offensichtlich über Jahre hinweg nicht wirklich beabsichtigt, den Pachtvertrag u.a. hinsichtlich Zahlungsterminen, Abrechnungen, Pachtzins, Betriebskosten und Bewirtschaftungskosten udgl. tatsächlich einzuhalten. Abrechnungsmodus und Konkretisierung von Bestandteilen des Pachtzinses, wie Betriebskosten, öffentlicher Abgaben, Erhaltungs- und der Bewirtschaftungskosten, der Heiz- und Warmwasserkosten udgl. fehlen bereits im Pachtvertrag.

Bei der rechtlichen Beurteilung des gegenständlichen Pachtverhältnisses zwischen der Bw. als Verpächterin und dem Sportclub als Pächter des Sportplatzes samt Bauwerken kommt dem Gesamtbild der Verhältnisse eine nicht unerhebliche Bedeutung zu. Es darf nicht außer Acht gelassen werden, dass dieses Pachtverhältnis Teil einer rechtlichen Gestaltung ist, die im Ergebnis ganz offensichtlich auf eine nahezu

ausschließliche Übernahme der finanziellen Lasten für die kommunale Einrichtung Sportplatz durch die Gemeinde abzielt und zusätzlich dem politischen Ziel der Förderung des Sportvereinswesens dient. Zum Gesamtbild kommt als Nebenpunkt hinzu, dass der Sportplatz für hoheitliche Gemeindezwecke verwendet werden soll (vgl. Punkt VI des Pachtvertrages), wenn der Pächter verpflichtet wird, *die vorübergehende Benützung des Pachtgegenstandes für Veranstaltungen der Verpächterin zu dulden. Der Pächter verpflichtet sich weiters, das Bestandsobjekt für Veranstaltungen der Verpächterin und der Volks- und Hauptschulgemeinde ... unentgeltlich zu Verfügung zu stellen ...*

Nach Ansicht des BFG sollte mit diesem Pachtverhältnis ein in der Realität nicht stattfindender Leistungsaustausch vorgeschoben werden, handelt es sich um eine rechtliche Gestaltung, die nur aufgrund der damit verbundenen Möglichkeit zur Erlangung von Vorsteuern verständlich wird (§ 23 BAO Scheingeschäfte und Scheinhandlungen, vgl. auch VwGH vom 11.12.1996, 94/13/0025 im Falle von nicht anerkannten Mietverträgen einer Gemeinde). Insgesamt auszugehen ist davon, dass die vom Sportklub an die Bw. zu entrichtenden Beträge an Pachtzins (ohne Betriebskosten und Bewirtschaftskosten udgl.) im Gegenzug bereits durch (höhere) Subventionen abgedeckt werden sowie die bereits im Pachtvertrag undefinierten Betriebskosten und Bewirtschaftskosten faktisch nicht verrechnet/bezahlt oder nicht vollständig bezahlt wurden, ist de facto von einer unentgeltlichen Gebrauchsüberlassung auszugehen. Ein Ersatz der Betriebskosten würde nicht ausreichen, um eine umsatzsteuerliche Vermietung/Verpachtung im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG 1994 zu begründen.

Dieses Pachtverhältnis wurde daher zu Recht vom Finanzamt nicht anerkannt. Die Nichtanerkennung des Pachtverhältnisses führt dazu, dass die Gebrauchsüberlassung dem Hoheitsbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts zuzuordnen ist.

Zur Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG:

Die Vorsteuern der Jahre 1997 bis 2001 wurden gem. § 12 Abs. 11 UStG im Jahr 2002 berichtigt. Begründet wird dies vom FA mit der Änderung der Voraussetzung, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Nähere Ausführungen, von welchen Änderungen der Voraussetzung das FA ausgeht und wann sich die Voraussetzungen geändert haben sollen, sind nicht angeführt. Das FA geht in dieser Betriebsprüfungssache davon aus, dass das Pachtverhältnis über den Sportplatz nicht anzuerkennen ist. Laut BP-Bericht soll der "Mietbeginn 2002" sein.

Die steuerliche Vertretung weist darauf hin, dass "das Mietverhältnis" zwischen den Parteien schon seit 1997 besteht und „*wurde von den Parteien im Jahr 2001 lediglich schriftlich festgehalten, daher hat es keine Änderung erfahren, da die Art und Weise beziehungsweise die Verrechnung im Zusammenhang mit der Vermietung nicht geändert wurde*“.

Es ist für das BFG nicht erkennbar, dass sich Art und Weise der Gebrauchsüberlassung und der Bewirtschaftung des Sportplatzes geändert haben. Im Schreiben des Sportvereins vom 18.11.2002 an die Gemeinde wird z.B. bereits von „alljährlichen

beschlossenen Subventionen“ gesprochen. Laut Zusatzvereinbarung ist ersichtlich, dass das Bestandsverhältnis, bereits beginnend ab dem 1.1.1997 abgeschlossen wurde. Laut Pachtvertrag ist ersichtlich, dass der *jährliche Pachtzins bis 31.12.2001 öS 45.000,00*“ beträgt (Ab 2002 wurde lediglich in Euro 3.270,00 umgerechnet). Eine Änderung der Voraussetzung würde bedeuten, dass in den Jahre 1997 bis 2001 eine andere Bewirtschaftung des Sportplatzes vorliegt, wie in den Folgejahren ab 2002. Eine Änderung der Voraussetzung, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ist für das BFG nicht erkennbar. Für eine angesammelte Vorsteueraberkennung (1997 bis 2001) im Jahr 2002 bleibt rechtlich keine Grundlage. Lag schon vorher keine unternehmerische Betätigung vor, kann auch keine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 oder 11 UStG, eingetreten sein.

Keine Vorsteuerberichtigung bei fehlerhaftem Vorsteuerabzug: Eine bloße geänderte rechtliche Beurteilung eines unveränderten Sachverhalts durch die Abgabenbehörde nach einer rechtlichen Fehlbeurteilung der Vorsteuerabzugsberechtigung stellt keine Änderung der Verhältnisse dar, die zu einer Vorsteuerberichtigung in den Folgejahren nach § 12 Abs. 10 bis 11 UStG führt. In einem solchen Fall sind nämlich die für den Vorsteuerabzug grundsätzlich maßgeblichen Verhältnisse iSd § 12 Abs. 3 UStG im Zeitpunkt der Leistung sowohl in tatsächlicher als auch rechtlicher Hinsicht gerade unverändert geblieben, weshalb nach der Gesetzeslage kein Raum für eine Vorsteuerberichtigung bleibt. Die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 bis 11 UStG dient nicht der Korrektur von Fehlern betreffend die ursprüngliche Vorsteuerabzugsberechtigung, die allenfalls aufgrund rechtskräftiger Veranlagung verfahrensrechtlich unabänderlich geworden sind und hinsichtlich derer gerade keine Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse eingetreten ist (VwGH 18.12.2017, Ra 2016/15/0084; siehe auch Knechtli, Vorsteuerberichtigung und Verjährung, SWK 8/2018, 412).

Eine solche „nachgeholte“ Berichtigung ist nach der Rechtsprechung weder zugunsten noch zulasten eines Steuerpflichtigen möglich. In diesem Punkt war der Bf. somit Folge zu leisten. Die Vorsteuerberichtigung von € 132.258,77 wird storniert.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof wird für nicht zulässig erklärt. In der vorliegenden Streitsache wird keine Rechtsfrage aufgezeigt, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zukommt. Zur Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 bzw. 11 UStG ist ein aktuelles Erkenntnis des VwGH ergangen (18.12.2017, Ra 2016/15/0084, siehe oben stehende Ausführungen).

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Bemessungsgrundlagen/Höhe der festgesetzten Abgabe:

Umsatzsteuer 2002

	Euro
Summe Umsatzsteuer (laut Bescheid))	123
Gesamtbetrag der Vorsteuern (laut Bescheid)	B
Berichtigung der Vorsteuern § 12 Abs. 10 und 11 (laut BFG)	0,00
	<hr/>
Festgesetzte Umsatzsteuer (Gutschrift)	C

Wien, am 22. Juni 2018