

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache

Beschwerdeführerin, vertreten durch Schwarz Kallinger Zwettler,
Bahnhofstraße 13, 4400 Steyr, über die Beschwerden vom 20.01.2011 gegen die
Bescheide der belangten Behörde FA Linz vom 22.12.2010 betreffend Umsatzsteuer 2005
- 2009 in der Sitzung am 2.4.2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu
Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide 2005 - 2009 werden abgeändert.

Die Umsatzsteuer 2005 wird - wie im Bescheid vom 24.11.2010 - mit Betrag1 Euro
festgesetzt.

Die Umsatzsteuer 2006 wird mit Betrag2 Euro festgesetzt.

Die Umsatzsteuer 2007 wird mit Betrag3 Euro festgesetzt.

Die Umsatzsteuer 2008 wird mit Betrag4 Euro festgesetzt.

Die Umsatzsteuer 2009 wird mit Betrag5 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen sind den als Beilage angeschlossenen
Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses
Erkenntnisses.

Das BFG hat beschlossen:

Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2010 wird als gegenstandslos erklärt.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, die KöR (im Folgenden Bf.), ist eine Körperschaft öffentlichen
Rechts (Gebietskörperschaft), die auch unternehmerisch tätig wird.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfung der Jahre 2005 bis 2009 kam es zu folgenden, nunmehr streitgegenständlichen Feststellungen:

1. Gebäude - Vorsteuerberichtigung

In den Jahren 2002 und 2003 errichtete die Bf. eine als Gebäude bezeichnete Halle (im Folgenden Gebäude), die seit September 2003 zum Teil (zB durch steuerpflichtige Vermietung) unternehmerisch, zum Teil (zB im Rahmen des Pflichtschulunterrichts) hoheitlich genutzt wird.

Mit Berufungsentscheidung vom 3.2.2010, RV/0309-L/08 stellte der UFS fest, dass der Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung zulässig ist. Zur Aufteilung wurden die unterschiedlichen (unstrittigen) Nutzungszeiten herangezogen. Im Errichtungszeitraum konnten so Vorsteuern im Ausmaß von 53,14% abgezogen werden.

Für die Jahre 2005 bis 2009 hat die Bf. den unternehmerischen Anteil anhand der Nutzungszeiten in folgender Höhe ermittelt:

	2005	2006	2007	2008	2009
unternehmerische Nutzung	51,13%	51,13%	67,06%	76,90%	75,73%

Als Grund für die Erhöhung der unternehmerischen Nutzung ab 2007 gab die Bf. der Betriebsprüfung gegenüber die Verminderung der Turnstunden in den städtischen Schulen (minus 216 Std/Jahr) und den Wegfall von der bisher kostenlos erfolgten Nutzung durch Bundesligavereine an.

Die Benutzungsbedingungen selbst hätten sich nach Angabe der Bf. nicht geändert.

Aufgrund der Änderung der unternehmerischen Nutzung berichtigte die Bf. den ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs 10 UStG 1994.

Die Prozentsätze der unternehmerischen Nutzung sind unstrittig.

Im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung stellte das Finanzamt dazu fest, dass eine Zuordnung des nichtunternehmerisch genutzten Anteiles zum Unternehmen bei Körperschaften öffentlichen Rechts nicht zulässig sei. Damit entfalle unter Verweis auf EuGH vom 12.2.2009, C-515/07, „V.N.L.T.O.“ auch die Berichtigungsmöglichkeit.

In den Jahren 2005 und 2006 wurde der Vorsteuerabzug zu Lasten der Bf. auf die tatsächliche unternehmerische Nutzung im Ausmaß von 51,13% berichtet (hier unstrittig) wohingegen der Vorsteuerabzug ab 2007 auf das Ausmaß der Nutzung im Jahr 2004 (das ist der erste Zeitraum, in dem die Halle erstmals ein komplettes Jahr über genutzt

wurde) iHv 55,88% berichtigt wurde, da dieses Jahr erstmals eine genaue Festlegung der unternehmerischen Nutzung ermögliche.

Rechnerisch bedeutet das:

	2007	2008	2009
Zehntelkorrektr des Bf.	x	x	x
Zehntelkorrektr lt. Finanzamt	x	x	x
Kürzung Berichtigung	x	x	x

2. Gebäude - Vermietung an Bund

Für die Nutzung der Gebäude durch Bundesschulen (Turnstunden) wurde ein Bestandsvertrag mit dem Bund abgeschlossen.

Laut Vertrag-Endfassung wurde ein Jahres-Pauschalnutzungsentgelt in Höhe von 7.270,- Euro inklusive 20% USt, ein „Baukostenzuschuss“ iHv. X,- Euro sowie die Einverleibung des Nutzungsrechtes an der Liegenschaft bis 31.12.2052 zugunsten des Mieters (Bund) vereinbart.

Der Vertrag wurde vom Bund am 11. Jänner 2006 und von der Bf. am 28.10.2008 unterschrieben und notariell beglaubigt.

Aufgrund des Vertrages sind der Bf. neben dem laufenden Entgelt folgende Beträge zugeflossen:

31.12.2008	23.02.2009	13.10.2009
X-3	X-2	X-1

Die Bf. behandelte die Zuschüsse als nicht steuerbar.

Nach Ansicht des Finanzamtes handle es sich beim Baukostenzuschuss des Bundes um eine ust-pflichtige Mietvorauszahlung.

Das Finanzamt versteuerte daher die Baukostenzuschüsse als Mietvorauszahlungen mit 20% USt.

Rechnerisch bedeutet das:

	2008	2009
Zahlungsbetrag	X-3,00	X-1,2
Nettobetrag (Erhöhung steuerpflichtige Umsätze)	Netto	Netto
Umsatzsteuer 20%	USt	USt

3. Sportplatz

Mit Stadtsenatsbeschluss vom 12. März 2009 (Architektenleistungen) sowie Gemeinderatsbeschluss vom 7. Mai 2009 (Professionistenleistungen) wurde die Überdachung des Sportplatzes am Rennbahnweg beschlossen bzw. genehmigt. Später wurde eine Lärmschutzwand zur Vermeidung der Belästigung von Anrainern erbaut.

Für die Nutzung des Sportplatzes werden lt. Auskunft der Bf. keine Gebühren oder Tarife eingehoben.

Am 26. Juni 2009 wurde der Sportplatz eröffnet und die Bf. hat aus den gesamten Errichtungskosten den Vorsteuerabzug iHv 1 Euro (2009) bzw. 2 Euro (2010) in Anspruch genommen.

Der Vorsteuerabzug bestehe nach Ansicht der Bf. deshalb, weil es sich gemeinsam mit der Turnhalle um einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art handle, indem der überdachte Sportplatz auch fallweise der Zwischenlagerung von Geräten der Turnhalle diene und ebenso für Veranstaltungen des Eislaufbereiches genutzt werde.

Es würden auch Gespräche mit der Firma hinsichtlich einer unternehmerischen Nutzung des Sportplatzes geführt. Beabsichtigt sei es, gegebenenfalls Entgelte einzuhaben.

Zur Dokumentation wurden von der Bf. Bilder vorgelegt, die zeigen, dass Stapel von Bänken unter dem Dach der Sportplatz lagern bzw. dass eine Gummibahn aufgelegt ist.

Es handle sich dabei nach Auskunft der Bf. um vorbereitende Handlungen für eine unternehmerische Nutzung.

Das Finanzamt erhob, dass der überdachte Sportplatz zwar an die Turnhalle angrenzt, es aber keine direkte bauliche Verbindung gibt. Bei der Turnhalle befinden sich Toiletten, welche auch von den Besuchern benutzt werden können.

Die Überdachung stehe daher (nur) im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Nutzung durch die Besuchern

Dieser Zweck sei auch im Amtsbericht 5/2009 der KöR eindeutig dokumentiert dem zu entnehmen ist, dass die Überdachung einer 700 m² großen Fläche deshalb erfolge, um einen ganzjährigen Betrieb für die Besuchern zu ermöglichen.

Da aus der Benützung des Sportplatzes tatsächlich keine Einnahmen erzielt wurden, stehe kein Vorsteuerabzug zu.

Eine fallweise unentgeltliche Nutzung des überdachten Sportplatzes im Zusammenhang mit der Turnhalle ändere nichts an der nicht-unternehmerischen Verwendung.

Der Vorsteuerabzug wurde daher 2008 um 1 Euro und 2009 um 2 Euro gekürzt.

4. Aufschließungs- und Erhaltungskostenbeiträge Wasser und Kanal

Die Bf. vereinnahmte von Bauwerbern (Eigentümern unbebauter Liegenschaften) Aufschließungsbeiträge für den Betrieb der Abwasserbeseitigung und Erhaltungsbeiträge für den Kanal, wobei sie die Aufschließungsbeiträge im Zeitpunkt der Bebauung der Umsatzbesteuerung unterworfen hat, während die Erhaltungsbeiträge nicht versteuert wurden.

Nach Ansicht des Finanzamtes seien Aufschließungsbeiträge für Wasser und Kanal in Oberösterreich bei Bescheidausstellung (im Beschwerdefall war das das Jahr 2007) der Ist-Versteuerung zu unterwerfen.

Die Einnahmen aufgrund früher ergangener Bescheide seien erst im Zeitpunkt der Bebauung der Umsatzsteuer zu unterwerfen, während die Erhaltungsbeiträge sofort bei Vereinnahmung der Umsatzsteuer zu unterwerfen seien.

Rechnerisch erhöhte das Finanzamt die steuerpflichtigen Umsätze um folgende Beträge an Aufschließungs- und Erhaltungsbeiträgen für die es im Beschwerdezeitraum noch zu keiner Bebauung gekommen ist:

	2005	2006	2007	2008	2009	-9/2010
AB Kanal	0	0	x	x	x	x
EB Kanal	x	x	x	x	x	x
EB Wasser	x	x	x	x	x	x
Summe	x	x	x	x	x	x

In der dagegen eingebrachten Berufung (nunmehr **Beschwerde**) führte die Bf. zu den einzelnen Punkten aus:

1. Gebäude - Vorsteuerberichtigung

Die Gebäude werde für den unternehmerischen Bereich für wirtschaftliche und nicht wirtschaftliche Tätigkeiten genutzt. Sie sei zu 100% dem unternehmerischen Bereich zugeordnet, weshalb eine Berichtigung möglich sei.

2. Gebäude - Vermietung an Bund

Bei der Zahlung von X Euro durch den Bund handle es sich nicht um eine Mietvorauszahlung, sondern um einen nicht steuerbaren Bundeszuschuss.

Sollte man dieser Ansicht nicht folgen, sondern ein Mietentgelt annehmen, so habe die Versteuerung „zeitanteilig“ zu erfolgen, da der Zuschuss bei vorzeitiger Vertragsauflösung zurückzuzahlen sei.

Wolle man dennoch eine sofortige Versteuerung vornehmen, so solle man bedenken, dass der Vertrag auf 50 Jahre abgeschlossen wurde. Nach 10 Jahren plane die Bf. die Vermietung steuerfrei zu belassen, weshalb nur 1/5 des Betrages umsatzsteuerpflichtig sei.

3. Sportplatz

Die Sportplatz bilde mit der Kunsteisbahn einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art: Gleches Personal, gemeinsam genutzte Toiletten und Garderoben. Die Bahn als Lagerfläche oder Ausweichfläche für Sportler würden das dokumentieren.

Im Übrigen werde der Sportbereich von Sponsoren für Werbezwecke genutzt. Einen Sponsor für die Sportplatz suche man derzeit. Entgeltliche Veranstaltungen seien nicht ausgeschlossen.

4. Aufschließungs- und Erhaltungsbeiträge Kanal und Wasser

Die hier strittigen Aufschließungsbeiträge würden sich aus folgenden Gründen von Anzahlungen unterscheiden:

- die Vorschreibung der Aufschließungsbeiträge erfolge aufgrund gesetzlicher Anordnung ohne direkte Leistung der Bf.
- im Zeitpunkt der Vorschreibung sei nicht sicher, ob ein Anschluss tatsächlich erfolgt
- bei Nichtanschluss seien die Beiträge nicht zurückzuzahlen

Die Erhaltungsbeiträge würden nicht auf die Anschlussgebühren angerechnet. Es gäbe gar keine Gegenleistung der Bf.

Das Finanzamt legte die Berufung direkt dem UFS vor.

In einer **Stellungnahme ergänzte das Finanzamt:**

zu 2. Gebäude - Vermietung Bund:

Im Vertrag zwischen der Bf. und dem Bund sei wörtlich festgehalten: „Der Bund leistet zum Bauvorhaben für den Vertragszeitraum einen Kostenbeitrag in Höhe von einem Drittel der Herstellungskosten von X Euro. Dieser Betrag versteht sich als Pauschalbetrag, d.h. eine allfällige Umsatzsteuer ist bereits enthalten“.

Eine Rückzahlungs- bzw. Schadenersatzverpflichtung im Falle einer vorzeitigen Vertragsauflösung sei dem beigelegten Vertrag nicht zu entnehmen.

zu 3. Bahn:

Ein einheitlicher Betrieb liege nicht vor. Das ergäbe sich bereits aus den unterschiedlichen Betreibern.

Besonders in den Wintermonaten sind Sportplatz und Turnhalle baulich getrennt, damit kein unentgeltlicher Zutritt zur Turnhalle möglich ist.

Das bloße Anbringen von Werbetafeln stelle in Hinblick auf VwGH 19.4.2007, 2004/15/0091 keinen Betrieb gewerblicher Art dar.

Die Bf. erläuterte in ihrer **Gegenäußerung** ihre Rechtsansicht zur Vorsteuerberichtigung und führte zur Vermietung an den Bund ergänzend aus:

Die Rückzahlungsverpflichtung ergäbe sich aus allgemeinen Grundsätzen der Rechtsordnung.

Die Variante nur teilweise Besteuerung ließe sich mit Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur MwSt, § 19 Abs 2-5, Tz 51 begründen.

Nach den **Ermittlungen des BFG** wurden die strittigen Aufschließungs- und Erhaltungsbeiträge nach den §§ 25 - 28 OÖ ROG 1994 vorgeschrieben.

„Aufschließungsbeiträge“ sind gesetzlich festgelegte Gemeindeabgaben, die von der Gemeinde für die unbebauten und aufgeschlossenen Grundstücke bzw. Grundstücksteile,

die im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan als Bauland gewidmet sind, einzuheben sind.

Nach § 25 (1) OÖ ROG 1994 hat die Gemeinde dem Eigentümer eines Grundstückes, das im rechtswirksamen Flächenwidmungsplan als Bauland gewidmet, jedoch nicht bebaut ist, je nach Aufschließung des Grundstückes durch eine gemeindeeigene Kanalisations- und Abwasserentsorgungsanlage, eine gemeindeeigene Wasserversorgungsanlage oder eine öffentliche Verkehrsfläche (§ 20 und § 21 OÖ Bauordnung) jährlich einen Aufschließungsbeitrag vorzuschreiben.

„Erhaltungsbeiträge“ wurden gemäß § 28 OÖ ROG 1994 für als Bauland gewidmete, jedoch nicht bebaute Grundstücke ab dem fünften Jahr nach der Vorschreibung des entsprechenden Aufschließungsbeitrags vorgeschrieben.

In weiteren Stellungnahmen erläuterten Finanzamt und Bf. ihre Rechtsansichten zur Vorsteuerberichtigung ausführlich.

Im Rahmen der **mündlichen Verhandlung** wurde zum Sachverhalt festgestellt, dass der Sportplatz durch den in den Streitjahren vorhandenen "BgA" im Auftrag des Bf. betrieben wurde. Einnahmen würden leider nicht erzielt.

Die Vermietung an den Bund erfolgte derzeit noch immer mit Umsatzsteuer.

Die Bf erklärte, dass die nunmehr gegen die Umsatzsteuerveranlagung 2010 wirkenden Beschwerden gegen die Festsetzung Umsatzsteuer 9/2010 und 10/2010 zurückgenommen werden (da zwischenzeitig die erklärungsgemäße Veranlagung 2010 erfolgte und die Bf. somit nicht mehr beschwert sei).

Das BFG hat erwogen

1. Vorsteuerberichtigung Gebäude

Die Bf. hat die Gebäude in den einzelnen Jahren in unterschiedlichem Ausmaß zur Erbringung steuerpflichtiger Umsätze genutzt.

Das Ausmaß der unternehmerischen und steuerpflichtigen Nutzung wurde anhand der Nutzungszeiten ermittelt. Diese der Rechtsprechung des UFS 3.2.2010, RV/0309-L/08 folgende Aufteilung wird von den Parteien nicht beanstandet und entspricht im Übrigen auch der Rechtsansicht des BFH (Urteil vom 26.4.2018, V R 23/16).

Bei der Errichtung wurde der Vorsteuerabzug im Ausmaß der Nutzung zur Erbringung umsatzsteuerpflichtiger Leistungen iSd RSpr des EuGH 12.2.2009, Rs C-515/07, „VNLTO“ vorgenommen.

Im Beschwerdefall besteht nunmehr ausschließlich darüber Streit, ob die Gebäude zu 100% zum Unternehmen gehört und so eine Berichtigung gem. § 12 Abs 10 UStG 1994 zulässig ist.

Ruppe/Achatz, UStG 1994⁵, § 12 Tz 139 gehen bereits in Hinblick auf die Rechtsprechung zu VNLTO davon aus, dass der anteilige Vorsteuerabzug die 100%ige Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmen nicht berührt.

Nunmehr hat der EuGH 25.7.2018, Rs C-140/17, Gmina Ryjewo, klargestellt, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ein Recht auf Berichtigung der auf eine als Investitionsgut erworbene Immobilie entrichteten Vorsteuer in Anspruch nehmen kann, wenn der Gegenstand beim Erwerb sowohl für besteuerte als auch für nicht besteuerte Tätigkeiten verwendet werden konnte.

Dies gilt nach Ansicht des EuGH selbst dann, wenn die Einrichtung des öffentlichen Rechts ihre Absicht, diesen Gegenstand einer besteuerten Tätigkeit zuzuordnen, nicht ausdrücklich bekundet, aber auch nicht ausgeschlossen hatte, dass er zu einem solchen Zweck verwendet werde.

Unter Verweis auf VwGH 21.2.2018, Ra 2016/13/0052 und Ra 2016/13/0049 vertritt auch Zorn, VwGH: Zur USt-Befreiung bei Ausgliederungen nach Art 34 BudBG 2001 in RdW 2018, 261 zur österreichischen Rechtslage die Auffassung, dass in dem Fall, in dem eine Körperschaft öffentlichen Rechts, die ein teilweise hoheitlich genutztes Gebäude auf eine Personengesellschaft ausgliedert, die das Gebäude zur Gänze für steuerpflichtige Umsätze verwendet, eine positive Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG 1994 in Betracht kommt.

Für den Beschwerdefall bedeutet das, dass die Gebäude zu 100% zum Unternehmensvermögen gehört und dass die Vorsteuerberichtigung im vorgenommenen Ausmaß zulässig ist.

Die so vorgenommene Berichtigung 2005 und 2006 wurde in den angefochtenen Bescheiden ohnedies übernommen und die Berichtigung 2007 bis 2009 steht im von der Bf. vorgenommenen Ausmaß zu.

Rechnerisch ist im Vergleich zum angefochtenen Bescheid die Kürzung der Vorsteuerberichtigung in folgender Höhe rückgängig zu machen.

	2007	2008	2009
Zusätzlicher Vorsteuerabzug	x	x	x

2. Vermietung an den Bund

Unstrittig hat der Bund in den Jahren 2008 und 2009 Baukostenzuschüsse iHv. insgesamt X,- Euro geleistet. Gleichzeitig wurde ein 50-jähriges Nutzungsrecht an der Liegenschaft zu Gunsten des Mieters einverleibt und eine Brutto-Jahresmiete von 7.270 Euro vereinbart.

Im Fall einer Zahlung von X Euro bei gleichzeitiger Einverleibung eines Nutzungsrechts stehen sich Leistung (Einräumung eines Nutzungsrechts) und Gegenleistung (als „Baukostenzuschuss“ titulierte Zahlung) derart synallagmatisch gegenüber, dass jedenfalls ein Leistungsaustausch und nicht ein (nicht steuerbarer) Bundeszuschuss vorliegt.

Dies muss insbesondere dann gelten, wenn die vereinbarte Jahresmiete (6.000 Euro + USt für zumindest 5 Tage/Woche von 7:30 - 15:00) so gering ist, dass sie sich nur mit der Zahlung des „Baukostenzuschusses“ erklären lässt.

Rechnet man nämlich diese Zahlung dazu, so liegt ein Entgelt vor, das auch wirtschaftlich betrachtet für die Vermietung einer Turnhalle geleistet wird.

Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuerschuld gem. § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist.

Betroffen davon sind Zahlungen, die bereits als Entgelt für zu erbringende Leistungen anzusehen sind. Die Leistung muss hinreichend konkretisiert sein.

Dementsprechend ist der VwGH 22.03.2010, 2005/15/0117 in dem Fall von einer zu versteuernden Anzahlung ausgegangen, in dem ein Nutzungsrecht an einem Appartement einem bestimmten Vertragspartner oder einer anderen von ihm (etwa im Wege des Appartementtausches) namhaft gemachten Person eingeräumt wurde.

Der Beschwerdefall ist damit durchaus vergleichbar, weshalb davon auszugehen ist, dass die Zahlung des Baukostenzuschusses für eine ausreichend konkretisierte Leistung erfolgte.

Eine „zeitanteilige“ Versteuerung von Anzahlungen ist im Gesetz auch dann nicht vorgesehen, wenn der Zuschuss bei vorzeitiger Vertragsauflösung zurückzuzahlen ist.

Die steuerliche Beurteilung der Anzahlung hat nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Zahlungsflusses zu erfolgen.

Die Bf. hat mit dem Bund vertraglich eine steuerpflichtige Vermietungsleistung vereinbart und dementsprechend Umsatzsteuer für jährlich 6.000 Euro Mietentgelt erklärt und abgeführt.

Somit ist auch die Vorauszahlung im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Soweit die Bf. plant, die Vermietung nach 10 Jahren steuerfrei zu belassen, so kann diesem Umstand nur in späteren, hier nicht streitgegenständlichen Jahren, durch eine sinngemäße Anwendung des § 16 UStG 1994 (Änderung der Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtige Vermietungsleistung) Rechnung getragen werden.

Zur Versteuerung nur eines Teiles der Anzahlung ist im Übrigen darauf zu verweisen, dass die Vermietung bis zum Tag der mündlichen Verhandlung steuerpflichtig erfolgte.

3. Sportplatz

Gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 kann sich nur ein Unternehmer die Umsatzsteuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Unternehmer ist jeder, der selbständig, nachhaltig zur Einnahmenerzielung tätig wird (§ 2 UStG 1994).

Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs 1 2. Satz UStG 1994). Das bedeutete im Umkehrschluss, dass Tätigkeiten des Unternehmers, die nicht gewerblich oder beruflich sind, nicht zum Unternehmensbereich gehören (vgl Ruppe/Achatz, § 2 Tz 121).

Die strittige Überdachung erfolgte, um einen ganzjährigen Betrieb für die Besuchern zu ermöglichen (so die Feststellungen des Finanzamtes bzw. der Amtsbericht 5/2009 der KöR).

Für die Nutzung der Sportplatz werden laut Auskunft der Bf. keine Gebühren oder Tarife eingehoben.

Bemühungen, Sponsoren zu finden oder auf andere Weise Einnahmen zu erzielen, sind nicht nachweisbar. In den Folgejahren wurden auch tatsächlich keine Werbeeinahmen (über Sponsoren) erzielt.

Damit stellt der Betrieb des Sportplatzes keine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung und so keine unternehmerische Tätigkeit dar.

Es ist auch nicht möglich, an sich nicht wirtschaftliche Tätigkeiten bloß dadurch zu unternehmerischen Tätigkeiten zu machen, weil sie von einem Unternehmer ausgeführt werden: Selbst wenn im Beschwerdefall Toiletten gemeinsam genutzt werden oder die Bahn fallweise (laut Bilddokumentation der Bf) als Lagerfläche oder Ausweichfläche für Sportler dient, bleibt der Betrieb des Sportplatzes eine nichtunternehmerische Tätigkeit.

Der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten ist für eine nichtunternehmerische Tätigkeit nicht zulässig.

4. Aufschließungs- und Erhaltungsbeiträge Kanal und Wasser

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich nach dem Prüfungszeitraum (VwGH 23. 5. 2013, 2009/15/0025; VwGH 23. 5. 2013, 2010/15/0058) mit der umsatzsteuerlichen Beurteilung von nach dem OÖ Raumordnungsgesetz vorgeschriebenen Aufschließungs- und Erhaltungsbeiträgen beschäftigt. Der VwGH kam dabei zu folgendem Schluss:

„Hält eine Gemeinde im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeiten iSd § 2 Abs. 3 UStG 1994 die Kanalanlage und die Wasserentsorgungsanlage unter anderem für die Eigentümer unbebauter Baugrundstücke "bereit" und haben diese Eigentümer Aufschließungsbeiträge und Erhaltungsbeiträge zu entrichten, erscheint dem Verwaltungsgerichtshof der unmittelbare Zusammenhang zwischen dieser Leistung der Gemeinde und dem Entgelt der Grundstückseigentümer nicht in einem solchen Ausmaß verdichtet zu sein, dass ein Leistungsaustausch iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 bzw. der Mehrwertsteuersystemrichtlinie gegeben wäre (vgl. hiezu auch Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Tz 68).“

Da auch im Beschwerdefall die strittigen Beiträge aufgrund des OÖ ROG 1994 vorgeschrieben wurden, liegt kein steuerbarer Leistungsaustausch vor.

Die steuerpflichtigen Umsätze sind nicht um Aufschließungs- und Erhaltungsbeiträge, für die es im Beschwerdezeitraum noch zu keiner Bebauung gekommen ist, zu erhöhen.

5. Umsatzsteuer 2010

Die Bf hat ihre gem. § 253 BAO gegen die Umsatzsteuerveranlagung 2010 wirkenden Beschwerden im Rahmen der mündlichen Verhandlung zurück genommen.

Die Beschwerde war daher gem. § 256 Abs 3 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis oder einen Beschluss 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.

Im Beschwerdefall fehlt eine Rechtsprechung des VwGH zu der Frage, ob Körperschaften öffentlichen Rechts für zT hoheitlich genutzte Gebäude eine Vorsteuerberichtigung vornehmen können.

Linz, am 2. April 2019