



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der StadtS, vertreten durch SK, vom 14. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 20. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004, bzw Festsetzung Umsatzsteuer 12/2005 und 6/2006 nach der am 27. Jänner 2010 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben betragen (Umsatzsteuer):

Jahr/Zeit -raum	Art	Höhe	Art	Höhe
2002	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze Ig. Erwerbe	15.436.897,42 € 9.394,02 €	Umsatzsteuer (20%) Umsatzsteuer (10%) Umsatzsteuer (20%) Umsatzsteuer (10%) Umsatzsteuer gesamt abziehbare Vorsteuer Vorsteuer ig Erwerb	197.820,71 € 1.444.779,39 € 1.714,42 € 82,19 € 1.644.396,71 € -1.568.420,93 € -1.459,19 €
Zahllast				74.516,59 €
Jahr/Zeit -raum	Art	Höhe	Art	Höhe

2003	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	16.734.667,05 €	Umsatzsteuer (20%)	318.765,53 €
	Ig. Erwerbe	47.715,15 €	Umsatzsteuer (10%)	1.514.083,94 €
			Umsatzsteuer (20%)	7.695,16 €
			Umsatzsteuer (10%)	923,94 €
			Umsatzsteuer gesamt	1.841.468,57 €
			abziehbare Vorsteuer	-2.123.656,75 €
			Vorsteuer ig Erwerb	-4.529,73 €
Gutschrift				-286.717,91 €
Jahr/Zeit -raum	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	16.694.566,16 €	Umsatzsteuer (20%)	352.585,78 €
	Ig. Erwerbe	21.525,26 €	Umsatzsteuer (10%)	1.493.163,73 €
			Umsatzsteuer (20%)	2.961,27 €
			Umsatzsteuer (10%)	671,89 €
			Umsatzsteuer gesamt	1.849.382,67 €
			abziehbare Vorsteuer	-1.723.981,62 €
			Vorsteuer ig Erwerb	-1.291,49 €
Zahllast				124.109,56 €
Jahr/Zeit -raum	Art	Höhe	Art	Höhe
12/2005	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	620.730,66 €	Umsatzsteuer (20%)	71.784,09 €
	Ig. Erwerbe	26.515,68 €	Umsatzsteuer (10%)	26.181,02 €
			Umsatzsteuer (20%)	5.092,25 €
			Umsatzsteuer (10%)	105,44 €
			Umsatzsteuer gesamt	103.162,80 €
			abziehbare Vorsteuer	-195.734,82 €
			Vorsteuer ig Erwerb	-50,24 €
Gutschrift				-42,07 €
				-92.664,33 €
Jahr/Zeit -raum	Art	Höhe	Art	Höhe
6/2006	Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Umsätze	335.952,16 €	Umsatzsteuer (20%)	20.478,75 €
		2.252,22 €	Umsatzsteuer (10%)	23.355,84 €

Ig. Erwerbe		Umsatzsteuer (20%)	268,59 €
		Umsatzsteuer (10%)	90,93 €
		Umsatzsteuer gesamt	44.194,11 €
		abziehbare Vorsteuer	-77.513,57 €
		Vorsteuer ig Erwerb	-2,55 €
		§ 16 - Korrektur	-26,43 €
Gutschrift			-33.348,44 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. – der Stadt S. – wurde eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt. Die BP stellte folgendes fest (Besprechungsprogramm vom 10. Oktober 2006):

a. Stadthalle:

(1) Im Zeitraum Juni 2002 bis Juli 2003 sei die Bezirkssport- und Kulturhalle errichtet worden (Generalunternehmerauftrag 7.425.000,00 € netto). Die Halle werde seit September 2003 genutzt. Ein Vorsteuerabzug erfolge aus sämtlichen Kosten zu 100%. Weiters sei ein jährlicher Eigenverbrauch iHv. 13.735,17 € versteuert worden.

Die Halle sei in drei Turnsäle teilbar. Ein Teil des Gebäudes (2,43% der Gesamtnutzfläche, Einrichtungskosten netto 106.807,55) werde einem Pächter auf Dauer zwecks Betriebes eines Gastgewerbes überlassen.

Mit Gemeinderatsbeschluss vom 3. Juli 2003 sei eine Tarifordnung erlassen worden. Laut Amtsbericht vom 5. Juni 2003 sei bei der Tarifgestaltung speziell darauf Bedacht genommen worden, dass sich die Sport- und Kulturvereine der Stadt die Nutzung auch leisten könnten. Daher seien für den Sportbetrieb der Vereine (Trainingsbetrieb- und Veranstaltungen) sowie der Schulen (Turnunterricht und Veranstaltungen) ermäßigte Tarife festgelegt worden (Trainingsbetrieb Vereine 15,00 €/h bzw Schulen 20,00 €/h). Der Tarif für Sportveranstaltungen sonstiger Nutzer (zB Betriebsmannschaften oder auswärtige Vereine) betrage 70,00 €/h (3/3-Halle). Für Zusatzleistungen durch die Stadt (Bandenaufbau, Bodenabdeckung etc.) seien eigene zusätzliche Tarife beschlossen worden. Weiters seien

höhere Tarife für sonstige Veranstaltungen (Kultur, Messen, Bälle usw.) festgelegt worden (ab 150,00 €/h).

(2) Im Prüfungszeitraum sei die Halle wie folgt genutzt worden:

Grundsätzlich werde die Halle wochentags von 8 bis 17 h durch die Schulen (Hauptschule und BRG) zum Zweck des Turnunterrichts genutzt. Ab 17 h erfolge idR der Trainingsbetrieb der Vereine. An Wochenenden fänden Sportveranstaltungen der Vereine statt (vereinzelt auch Kulturveranstaltungen).

Die Nutzung durch die Hauptschule (idR 2/3 der Halle) erfolge unentgeltlich. Für die Nutzung durch das BRG sei ein Bestandsvertrag mit dem Bund (Vertrag-Endfassung:

Jahrespauschalnutzungsentgelt von 7.720,00 €, Baukostenzuschuss iHv 1.090.000,00 €, laut BP umsatzsteuerpflichtige Mietvorauszahlung, Einverleibung des Nutzungsrechtes an der Liegenschaft zugunsten der Mieter) in Ausarbeitung. Die Gesamthalle sei durch die Schulen wie folgt genutzt worden (lt. Stundenplan):

Kj 2003: Hauptschule 440 h, BRG 200 h

Kj 2004: Hauptschule 956 h, BRG 490 h

Kj 2005: Hauptschule 786 h, BRG 504 h

Die restlichen Nutzungsstunden (laut Terminplaner) hätten Vereine betroffen (Trainingsbetrieb und Veranstaltungen) sowie sonstige Nutzungen (Betriebsmannschaften, Kulturveranstaltungen) wie folgt:

Kj 2003: Stunden verrechnet 341 (davon Trainingsbetrieb Vereine 74 h)

Kj 2004: Stunden verrechnet 898 (davon Trainingsbetrieb Vereine 183 h)

Kj 2005: Stunden verrechnet 740 (davon Trainingsbetrieb Vereine 85 h).

Spiele jedoch ein Verein in der Bundesliga (zB ATSV B) werde keine Miete verrechnet. Die Bruttomiete werde lediglich in einer internen Subventionsdatenbank als gegebene Subvention erfasst; zusätzliche Stunden unentgeltliche Überlassung:

Kj 2003: 37 h

Kj 2004: 140 h

Kj 2005: 403 h.

Die Gesamtnutzung der Halle im Prüfungszeitraum stelle sich wie folgt dar:

Kj 2003 gesamt 1.018 h, davon entgeltlich 467 h (= 45,87%)

Kj 2004 gesamt 2.484 h, davon entgeltlich 1.205 h (= 48,51%)

Kj 2005 gesamt 2.433 h, davon entgeltlich 1.159 h (= 47,64%).

Bei über 90% der Verrechnungen seien nur Nutzungstarife ohne Nebenleistungen wie Bandenaufbau, Bodenabdeckungen etc verrechnet worden, da insbesondere im Fall der Nutzung durch Vereine oder Schulen die erforderlichen Arbeiten durch die Mieter selbst erfolgt seien.

(3) Rechtliche Würdigung:

Die entgeltliche Überlassung der Stadthalle sei als Vermietung und Verpachtung iSd § 2 Abs 3 UStG anzusehen. Ein BgA iSd § 2 Abs 1 KStG 1988 liege nach Ansicht der BP nicht vor, da bei den Überlassungen im Prüfungszeitraum keine über den Umfang der Vermögensverwaltung hinausgehenden Leistungen erbracht (bzw. verrechnet) worden seien. 90% der Hallennutzung – insbesondere Turnunterricht Schulen und Sportbetrieb Vereine – beschränke sich auf die bloße Zurverfügungstellung der Halle, ohne dass durch den Vermieter Nebenleistungen wie zB Beistellung von Personal für Aufbauten erbracht (bzw. verrechnet) worden sei. Die Tätigkeit der Stadt im Rahmen der entgeltlichen Überlassung der Halle entspreche daher im Wesentlichen der eines Vermieters und begründe keinen BgA iSd § 2 Abs 1 KStG 1988 (VwGH 21.5.1990, 88/15/0011 und 28.1.1982, 81/15/0072).

Weiters liege eine Vermietungstätigkeit iSd § 2 Abs 3 UStG im Falle der Überlassung einer Mehrzweckhalle für Einzelveranstaltungen nur vor, wenn zumindest die auf die einzelne Benützungseinheit entfallenden Betriebskosten durch das verrechnete Benützungsentgelt gedeckt seien (VwGH 11.12.1996, 94/13/0025).

Für die Dauerüberlassung des sich im Gebäude befindlichen eingerichteten Gastgewerbes werde der Vorsteuerabzug zu 100% gewährt. Für die Sporthalle (inklusive Nebenräume) werde der Vorsteuerabzug in Höhe der o.a. entgeltlichen Nutzungsstunden (2002 und 2003 mit 45,87% und 2004 mit 48,51% sowie 2005 und 2006 mit 47,64%) anerkannt. Sämtliche Beträge seien mit dem Abgabepflichtigen abgestimmt worden.

Vorsteuerminderung:

2002 mit 383.393,82 €

2003 mit 477.009,08 €

2004 mit 15.247,25 €

2005 mit 7.663,35 €

2006 mit 5.073,65 €

Minderung Eigenverbrauch:

2003 mit 13.735,17 €

2004 mit 13.735,17 €

2005 mit 13.735,17 €

b. Investitionszuwachsprämien IZP):

(1) Durch die Stadt sei für diverse Teilbereiche eine IZP beantragt worden.

Stadthalle: 2003 mit 72.992,77 €.

Kinderhorte: 2003 mit 121,54 €.

Jugendherberge: 2003 mit 80,89 €.

Kulturangelegenheiten: 2004 mit 1.472,86 €.

Stadttheater: 2004 mit 1.080,49 €.

Jugendherberge: 2004 mit 104,37 €.

(2) Stadthalle:

Die Überlassung der Stadthalle sei als Vermietung und Verpachtung iSd § 2 Abs 3 letzter Teilstrich UStG anzusehen. Mangels Vorliegens eines BgA iSd § 2 Abs 1 KStG 1988 stehe eine IZP – als ertragsteuerliche Begünstigung – nicht zu. Für die Verpachtung des eingerichteten Gewerbebetriebes stehe eine IZP ebenfalls nicht zu, da es sich lediglich um einen fiktiven Betrieb iSd § 2 Abs 2 Z 2 KStG 1988 handle.

Nachforderung BP 2003 mit 72.992,77 €.

(3) Jugendherberge, Kinderhorte, Kulturangelegenheiten, Stadttheater:

Gemäß § 24 Abs 6 KStG 1988 seien steuerbefreite Körperschaften von der Inanspruchnahme einer IZP ausgenommen. Da die durch die Stadt betriebenen Einrichtungen Jugendherberge, Kinderhorte, Kulturangelegenheiten sowie Stadttheater gemäß §§ 34 ff. BAO als gemeinnützig anzusehen und in Verbindung mit § 5 Z 6 KStG von der Körperschaftsteuer befreit seien, komme die Inanspruchnahme einer Prämie nicht in Betracht.

Nachforderung BP 2003 mit 202,43 € und 2004 mit 2.657,72 €.

2. Im Bericht der BP vom 16. Oktober 2006 wurde in Tz 1 zusätzlich angeführt, die Bw. habe im Zuge der Vorbesprechung eine Aufstellung „Tätigkeitskatalog des magistratseigenen Personals im Stadthallenbereich“ übergeben, in der verschiedene Überwachungsaufgaben, Kontroll- und Servicetätigkeiten bezüglich der Stadthalle angeführt würden. Im Zuge der Schlussbesprechung sei seitens der BP ausgeführt worden, dass es sich bei den in der Liste angeführten Tätigkeiten fast ausschließlich um Hausbesorgertätigkeiten handle, die keine über den Umfang der Vermögensverwaltung hinausgehenden Leistungen darstellten.

3. Gegen die Bescheide der BP vom 20. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004, Umsatzsteuer 12/2005 und 6/2006 wurde mit Schreiben vom 14. November 2006 Berufung eingelegt.

- a. Beantragt werde, die gesamte Vorsteuer für die Bezirkssport- und Kulturhalle iHv 880.146,04 € anzuerkennen.
- b. Weiters werde der Antrag gestellt, gemäß § 284 BAO über die Berufungen eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Berufungssenat anzuberaumen.
- c. Für die Bezirkssport- und Kulturhalle sei der Vorsteuerabzug nur teilweise anerkannt worden (für 2003 nur 45,87%, für 2004 nur 48,51% und für das Kalenderjahr 2005 nur 47,64% der Nutzung). Ausgeschieden habe man die Stunden, welche auf die Nutzung durch die Pflichtschulen entfallen seien und jene Stunden, in denen Vereine entgeltlich zum Trainingstarif trainierten sowie jene Stunden, in denen Bundesligavereine trainierten. Der Vorsteuerabzug stehe jedoch zur Gänze zu.

d. Vorsteuerabzug:

- (1) Die Halle werde in Form eines körperschaftsteuerlichen Betriebes gewerblicher Art betrieben und erfülle sämtliche Merkmale eines solchen.

Ein Betrieb gewerblicher Art sei nach § 2 Abs 1 KStG jede Einrichtung, die wirtschaftlich selbständige sei und ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr anderen wirtschaftlichen Vorteilen und nicht der Land- und Forstwirtschaft diene, wobei eine Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich sei.

Die Halle werde als wirtschaftlich selbständige Einrichtung und zumindest überwiegend als nachhaltige privatwirtschaftliche Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und zur Erzielung von Einnahmen und anderen wirtschaftlichen Vorteilen verwendet, ohne Land- und Forstwirtschaft zu sein. Die Abgrenzung zum Hoheitsbetrieb gelinge zuverlässig, weil die Führung der

Sporthalle in privatwirtschaftlicher Verwaltung erfolge. Es lägen keinerlei Merkmale eines Annahmezwanges vor (VwGH 14.12.1962, 913/62 sowie VwGH 19.10.1972, 2119/71). Darüberhinaus würde ein Hoheitsbetrieb eine auf die Erfüllung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben gerichtete Tätigkeit der Körperschaft öffentlichen Rechts erfordern. Dies bedeute ein Tätigwerden durch in der Rechtsordnung des öffentlichen Rechts begründete Hoheitsakte und nicht bloß ein Tätigwerden mit Mitteln, die das Privatrecht jedermann zur Verfügung stelle (zB Bestandverträge; gewerbliche Vermietung; VwGH 6.4.1955, 3302/54; VwGH 14.12.1962, 913/62; VwGH 5.5.1965, 2052/64; VwGH 19.10.1972, 2119/71).

Das Erfordernis der wirtschaftlich selbständigen Einrichtung werde dadurch erfüllt, dass der Betrieb der Halle sich innerhalb der Körperschaft öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraushebe. Diese Kriterien seien durch die dort beschäftigten Personen, durch den getrennten Abrechnungskreis im Rahmen des Haushalts und durch den Bestand einer eigenen getrennten örtlichen Anlage eindeutig gegeben.

Die vorliegenden Umsätze bestätigten jedenfalls das Vorliegen von wirtschaftlichem Gewicht für die betriebene Tätigkeit und würden bei weitem die im Erkenntnis des VwGH vom 15.4.1982, 833/79 geforderten 40.000,00 S (ca. 2.900,00 €) einschließlich allfälliger Valorisierungsüberlegungen überschreiten (VwGH 3.11.1986, 86/15/0083; VwGH 26.1.1994, 92/13/0097; KStR 2001, Rz 70).

Das Erfordernis einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit sei erfüllt, wenn eine Tätigkeit ausgeübt werde, die ausschließlich oder überwiegend außerhalb des Hoheitsbereiches der Körperschaft öffentlichen Rechts liege. Bei Mischbetrieben, bei denen in einem als Einheit anzusehenden Betrieb hoheitliche und erwerbswirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet würden, sei grundsätzlich nach dem Überwiegen zu beurteilen, ob insgesamt ein Betrieb gewerblicher Art oder ein Hoheitsbetrieb vorliege. Die Nachhaltigkeit der Tätigkeit ergebe sich aus der tatsächlichen Geschäftsgebarung der Stadt ebenso, wie aus der Nutzungsdauer der Immobilie.

In Bezug auf den Umfang des BgA seien Judikatur und Verwaltungspraxis nicht ganz einheitlich. Während bei Dienstküchen auf das Überwiegensprinzip abgestellt werde und Einrichtungen insgesamt als BgA angesehen würden, die überwiegend privatwirtschaftlich tätig seien, habe der VwGH in der Entscheidung vom 24.4.1980, 2739/77 eine Abgrenzung gezogen. Die Nutzung eines Hallenbades durch Schwimmunterricht in den Pflichtschulen habe er von der gewerblichen Tätigkeit abgetrennt und dem Hoheitsbereich zugeordnet. Die in § 2 Abs 4 KStG vorgeschriebene Abwägung der Tätigkeitsbereiche zur Beurteilung von Mischbetrieben habe danach nur stattzufinden, wenn die beiden Tätigkeiten in einem so engen Zusammenhang stünden, dass eine Aufspaltung nicht möglich oder zumutbar sei. Das

bedeutet aber, dass in jenen Fällen, in denen durch objektive Anhaltspunkte klar getrennt werden könne, wann der Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts als Hoheitsbetrieb und wann er als gewerblicher Betrieb tätig werde, kein Bedürfnis für eine Zuordnung des ganzen Betriebes zu einem Tätigkeitsbereich bestehe. Im konkreten Fall habe das Hallenbad zu bestimmten (fixen) Zeiten ausschließlich zur Erteilung des Schwimmunterrichtes für Pflichtschüler (hoheitliche Tätigkeit) gedient und eine eindeutige Trennung sei daher möglich und zumutbar.

Im vorliegenden Sachverhalt habe keine derart fixe zeitliche Zuordnung bestanden, weshalb eine Trennung des einheitlichen Betriebes keineswegs zumutbar gewesen wäre (VwGH 28.11.1980, 1709/77). Dem aktuellen Gesetzeswortlaut entsprechend, sei die Beurteilung jedoch nach dem Überwiegensprinzip vorzunehmen. Dies werde unter anderem auch im Forschungsbereich laufend praktiziert. Die Nutzung der Halle werde – wie im Schlussbesprechungsprotokoll eindeutig erkennbar – von den Pflichtschulen nur in untergeordnetem Ausmaß genutzt, sodass überwiegend eine entgeltliche Nutzung vorliege. 2003 sei die Halle von der Hauptschule insgesamt 440 Stunden von 1.018 Stunden benutzt worden, das seien 43,22%, die überwiegende entgeltliche Nutzung habe 56,78% betragen. 2004 habe sich aus dem Verhältnis von 956 zu 2.484 Stunden eine überwiegende entgeltliche Nutzung von 61,51% und 2005 aus dem Verhältnis von 786 zu 2.433 Stunden eine solche von 67,70% ergeben.

Die Vereinstrainingsstunden könnten nicht, wie es dem Bescheid zugrundeliege, als hoheitlich angenommen werden. Die Vereine nutzten die Halle ausschließlich auf der Basis privatwirtschaftlicher Vereinbarungen. Ein Hoheitscharakter sei nicht gegeben. Die unterschiedlichen Tarife würden sich aus den marktwirtschaftlichen Gegebenheiten ergeben, sie bestünden jeweils für Training und Veranstaltungen und stellten eine sachgerechte Differenzierung dar. Die Aufteilung eines einheitlichen Betriebes in einen für weniger rentable einerseits und rentablere Stunden andererseits sei nicht zu rechtfertigen und auch in der vorliegenden Judikatur nicht zu begründen. Bei Vorliegen eines einheitlichen Betriebes seien alle Geschäfte dem Betrieb gewerblicher Art zuzurechnen. Eine Aufsplitzung, wonach weniger gute Geschäfte der Privatsphäre, in diesem Fall der Hoheitssphäre zuzurechnen seien, sei nicht vorgesehen. Ebenso könne nicht eine Abtrennung der Stunden für die Bundesligavereine vorgenommen werden, welche die Halle auf privatwirtschaftlichem Niveau, aber ohne Entgelt nutzten. Aus Gründen der Verwaltungökonomie habe man – statt der Gewährung einer Subvention und anschließender Bezahlung der Entgelte – direkt unter dem Titel Eigenverbrauch versteuert.

Selbst wenn man diese Bundesligavereine im Rahmen der Sportförderung mit in die hoheitliche Sphäre einrechne, sei die entgeltliche Nutzung nach wie vor überwiegend und es liege ein Betrieb gewerblicher Art in seiner Gesamtheit vor.

Insgesamt überschreite die geplante und tatsächliche Tätigkeit von ihrer Art her bei weitem den Typ einer bloßen Nutzungsüberlassung. Für die Annahme eines Gewerbebetriebes seien zur Überlassung des Bestandobjektes zusätzliche Leistungen, die für einen Gewerbebetrieb typisch seien erforderlich (VwGH 21.11.1972, 0776/72; VwGH 20.4.1979, 1312/78). Die Vermietung von Wohnungen oder Schlafstellen nach der Art eines Beherbergungsbetriebes sei gleichfalls eine gewerbliche Tätigkeit (VwGH 13.10.1982, 82/13/0125; VwGH 1.6.1976, 0363/75; VwGH 14.12.1971, 0144/71).

Nach außen hin vermittele die Einrichtung den Eindruck eines gewerblichen Betriebes (VwGH 18.2.1999, 97/15/0018). So würden nicht bestimmte Flächen an Mieter fix vergeben, sondern diese laufend nach den betrieblichen Erfordernissen zugeteilt. Es liege daher kein Bestandverhältnis, sondern ein Vertrag sui generis vor. Als Maß der Abgrenzung sehe Doralt die Setzung von Maßnahmen, um ein Mehr an Einkünften zu erzielen, die sich aufgrund eines bloßen Kapitaleinsatzes nicht erzielen lassen würden. Bereits die Verwaltung von Schlüsseln, Entgegennahme von Telefonaten und Bestellungen, sowie eine zentrale Telefonvermittlung würden für eine gewerbliche Tätigkeit sprechen. Weiters spreche es für eine gewerbliche Tätigkeit, wenn Nebenleistungen wie Reparaturen, die laufende Reinigung, die Überwachung durch Wachpersonal etc. erbracht würden. Bereits die Vermietung von Ausstellungsräumen und von Kaufständen in Markthallen stelle einen Gewerbebetrieb dar. Eine kurzfristige Vermietungstätigkeit sei nach hA bereits aufgrund des damit verbundenen Verwaltungsaufwandes als gewerblich zu beurteilen. Der erhöhte Verwaltungsaufwand alleine werde als Nebenleistung angesehen, die zur Gewerblichkeit führe.

In der Stadthalle erbringe man eine Vielzahl weiterer Nebenleistungen. Die Tätigkeiten umfassten:

- den Halleneinlass,
- die Zuweisung von Umkleidekabinen,
- die Vermittlung organisatorischer Regelungen hinsichtlich Sicherheit und Gefahrenprävention,
- Kontrolle und Verantwortung auf Basis einzelbescheidmäßiger und grundbescheidmäßiger Auflagen,
- Oberaufsicht beim Aufbau von Bänden,

-
- Hilfe beim Aufbau von Bänden,
 - Oberaufsicht beim Aufstellen von veranstaltungsspezifischen Ausstattungen,
 - Hilfe beim Aufstellen veranstaltungsspezifischer Gegenstände,
 - exklusiven Hebebühneneinsatz,
 - Regelung der Trennwände,
 - Regelung der Vorhänge,
 - Regelung der Beschattung,
 - Gangaufsicht,
 - Aufsicht im Foyer,
 - Aufsicht im Tribünenbereich,
 - Kontrolle von Raucherbereichen,
 - präventive Tätigkeiten zur Unfallvermeidung,
 - Wahrnehmung der Brandschutzbeauftragungsfunktion,
 - Beauftragtenfunktion, zB die Tätigkeit eines Liftwartes,
 - Beschwerde- und Anregmanagement,
 - Abwicklung allfälliger Verlustmeldungen,
 - Infoschnittstelle für Cateringveranstalter, Veranstaltungsteilnehmer und Zuseher,
 - Arbeiten im Terminmanagement,
 - Gewährleistung der Funktionalität der Sanitäranlagen,
 - Gewährleistung der Sicherheit vorhandener Einrichtungen und deren Funktionalität,
 - Einlasskontrolle bei Veranstaltungen,
 - Betreuung der Darsteller,
 - Ordnertätigkeit bei diversen Veranstaltungen,
 - Betreuung der Parkautomaten,
 - Gewährleistung der Funktionalität der Parkautomaten,

-
- Reinigung der Parkautomaten und Entleerung dieser, sowie Überwachung,
 - Gewährleistung der Funktionalität der Schrankenanlage für die mitbetreute Tiefgarage,
 - Überwachung und Kontrolle von Parkflächen,
 - Reinigung der Parkflächen,
 - Betreuung der Mieter des Gastrobereiches, Veranstaltungsbereichs und Sportbereichs,
 - Kontrolle der Aktualität der Sicherheitsnormen der Sportgeräte,
 - klassische Hausmeisteraufgaben für kleinere Instandhaltungen.

Die Erbringung von Nebenleistungen sei damit evident. Diese würden zwar in unterschiedlichem Ausmaß, trotzdem aber bei jeder Veranstaltung erbracht. Die Nebenleistungen würden in unterschiedlichem Ausmaß in Anspruch genommen, teilweise getrennt verrechnet werden und seien in den Tarifen teilweise inkludiert. Tatsache sei, dass sie erbracht würden. Die unterschiedliche Form der Abrechnung schade nicht. Die Sachverhaltsfeststellung der BP habe sich auf die gesonderte Verrechnung von Nebenleistungen bezogen und nicht insgesamt auf das Vorliegen von Nebenleistungen.

Letztlich erfolge auch eine Bewerbung auf der Homepage der Stadt.

Damit könne auch das Sachverhaltsmerkmal – Art der Tätigkeit – als positiv im Sinne eines Betriebes gewerblicher Art festgehalten werden. Der Stadt gehe es nicht um die Verwaltung von Vermögenswerten, sondern um die Abwicklung eines entsprechenden Kultur- und Sportbetriebes (Margreiter SWK 1985 A I 151, VwGH 7.11.1978, 727/76; Kohler, Steuerleitfaden zur Vermietung, 7. Auflage, S. 101 und SWK 1982 A I 155).

Steuerpflicht in Form eines BgA sei auch deswegen gegeben, weil in bestimmten Bereichen – insbesondere bei der „Kraftkammer“ – eine Konkurrenz zu privatwirtschaftlichen Einrichtungen bestehe.

(2) Auch wenn kein BgA vorliegen würde, sei es im Ermessen des Abgabepflichtigen, das Wirtschaftsgut insgesamt der unternehmerischen Sphäre zuzuordnen, wenn es unternehmerisch genutzt werde.

Entsprechend der Zuordnungsvorschrift des § 12 Abs 2 Z 1 UStG idF StRefG 2000 seien Gebäude (im Zeitpunkt der Errichtung der Halle) gänzlich der unternehmerischen Sphäre zuzuordnen. Die Vorsteuer sei daher zur Gänze in Anspruch genommen worden und man habe den Eigenverbrauch für die nichtunternehmerische Nutzung versteuert.

Die Zuordnung nur bei untergeordneter betrieblicher Nutzung sei in den Urteilen des EuGH als richtlinienwidrig erkannt worden (EuGH Lennartz 11.7.1991, C-97/90; Armbrecht 4.10.1995, C-291/92; Bakcsi 8.3.2001, C-415/98, Seeling 8.3.2003, C-269/00, Wollny 14.9.2006, C-72/05 ua.). Der Steuerpflichtige habe die Wahl, den Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen oder ihn in vollem Umfang im Privatvermögen zu belassen. Er könne ihn auch im Ausmaß der tatsächlichen Nutzung in sein Unternehmen einbeziehen. Die beim Erwerb solcher Gegenstände geschuldete Vorsteuer sei grundsätzlich vollständig und sofort abziehbar. Für die in Rede stehenden Seeling-Altfälle ergebe sich, dass die Annahme der Beibehaltung von Vorsteuerausschlussrechten nicht gerechtfertigt sei. Diese Argumentation habe durch EuGH 30.3.2006, C-184/04, „Uudenkaupungin kaupunki“ eine weitere Stärkung erfahren.

Die gesamte Halle sei daher unabhängig vom Ausmaß der Nutzung für unternehmerische Zwecke dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Die Folge sei ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch. Die Regelung des § 12 Abs 3 Z 4 UStG in Verbindung mit § 3a Abs 1a Z 1 UStG betreffe die vorliegende Rechtssache nicht, da diese Regelung erst später in Kraft getreten sei. Die Zuordnung sei unter Berufung auf die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie wirksam und berechtige zum vollen Vorsteuerabzug.

Man berufe sich daher direkt auf die Anwendung der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zur Frage der Unternehmereigenschaft.

In Art 4 Abs 5 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie sei Gemeinden eine Unternehmereigenschaft zugestanden worden, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Dies wäre im Fall des Anbiets von Sportstätten gegeben. Auch nach EuGH 20.6.2002, C-287/00, „Kommission/Deutschland“ (Aufhebung der Steuerbefreiungen für Forschungsumsätze staatlicher Universitäten) seien hoheitsähnliche Tätigkeiten dann umsatzsteuerpflichtig, wenn sie privatwirtschaftlich abgewickelt würden.

(3) Beantragt werde die Anerkennung der gesamten geltend gemachten Vorsteuern. Werde der Rechtsansicht über das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art nicht gefolgt, beantrage man unter Verweis auf die EuGH-Rspr dennoch den Abzug der gesamten Vorsteuer.

4. Am 11. Januar 2007 nahm die BP zur Berufung der Bw. vom 14. November 2006 Stellung.

Vorsteuerabzug Halle:

a. Tatsächliche Nutzung der Halle:

Im Zuge der Sachverhaltsermittlung sei in der für Vergabe (sowie Abrechnung) der Halle zuständigen Sportabteilung der Stadt, die seit September 2003 erfolgte tatsächliche Nutzung der Halle erhoben worden. Ausgangsgrundlage für die Sporthallenbelegung seien die jeweils für das Schuljahr erstellten Stundenpläne der Schulen (Pflichtschulen und BRG). Laut den vorliegenden jährlichen Stundenplänen sei die Halle in der Zeit von 7.45 bis 17.00 Uhr (Montag bis Freitag) ausschließlich zum Zweck des Turnunterrichts genutzt worden. Die Nutzung während der Unterrichtszeit sei den Schulen vorbehalten (s auch Bestandvertragsentwurf BRG Pkt I.) und die zeitlich fixe Zuordnung erfolge jeweils für ein Schuljahr im Voraus. Im Fall der entgeltlichen Überlassung an das BRG seien laut Bestandvertrag die Nutzungsstunden auf die Bestandvertragsdauer von 50 Jahren detailliert festgelegt (Pkt II). Ab 17 Uhr bis 22 Uhr erfolge der Trainingsbetrieb der Sportvereine. Im Prüfungszeitraum würden als Hauptbenutzer die Vereine ASKÖ, ATSV und DBK aufscheinen, da diese zur Ausübung des Sportbetriebes auf die Nutzung der Sporthalle angewiesen seien. Die Nutzung sei im angeführten Zeitraum daher grundsätzlich diesen Vereinen vorbehalten. Im Zeitrahmen 7.45 bis 22 h seien daher die Hauptnutzer festgelegt, weshalb die in der Berufungsschrift vertretene Auffassung einer „ständig wechselnden kurzfristigen Vermietung“ im gegenständlichen Fall nicht zutreffe.

Im Rahmen der Nutzungen Schule und Vereine (Montag 7.45 bis 22 h) würden die erforderlichen Aufbauten bzw Adaptierungen der Halle durch die Nutzer selbst durchgeführt. Dies sei auch bei diversen Sportveranstaltungen der Schulen und Vereine an Wochenenden der Fall, um so verminderte Tarife zu erhalten (siehe Aktenvermerk zu Besprechungen der Sportabteilung sowie die Rechnung Eisenbahnersportverein für die Nutzung am 22. Februar 2004). Die tatsächlichen Nutzungszeiten seien im Rahmen der Prüfung aufgrund der in der Sportabteilung vorhandenen Aufzeichnungen nachvollziehbar zu ermitteln gewesen (Schulturnstunden: Direkt aus den Stundenplänen; andere Nutzungen direkt aus dem Terminplaner) und gliederten sich wie folgt:

		Jahr 2003 (ab 9/03)	Jahr 2004	Jahr 2005
Schulen (7.45-17 Uhr)	Pflichtschulen, BRG	440 h 220 h	956 h 490 h	786 h 504 h
Vereine (17-22 Uhr)	Trainingsstunden	74 h	183 h	85 h
Veranstaltungen	Sport, Kultur und	267 h	715 h	655 h

(Wochenende)	sonstige			
Bundesligavereine	Trainingsstunden und Veranstaltungen	37 h	140 h	403 h

Die Verwaltungsstunden an Wochenenden würden fast ausschließlich Sportveranstaltungen von Vereinen bzw Schulen betreffen. Sonstige Veranstaltungen im Kulturbereich (Konzerte etc.) sowie Sportveranstaltungen von Firmen (Fußballturniere) würden sich auf maximal 50 h pro Jahr belaufen (im Prüfungszeitraum jeweils 3 bis 4 Veranstaltungen jährlich). Nur bei diesen Veranstaltungen würden durch die Stadt Nebenleistungen wie Bandenaufbau, Bodenabdeckung oder Ordnertätigkeiten erbracht.

Bezüglich der von der BP durchgeführten Aufsplittung der Halle nach den tatsächlichen Nutzungszeiten und der in der Berufungsschrift vertretenen gegenteiligen Auffassung eines untrennbar einheitlichen Mischbetriebes, werde auf die Rspr des VwGH wie folgt verwiesen: Mit Erkenntnis vom 10. Dezember 2001, 2001/10/0186, betreffend Schulerhaltungs- und Gastschulbeiträge, sei bereits die Aufsplittung der Nutzung einer Sporthalle bzw Mehrzweckhalle anhand der wöchentlichen Auslastung als adäquates, zumutbares Mittel anerkannt worden. Bereits im Erkenntnis vom 24. April 1980, 2730/77 (betreffend ein Hallenbad) sei eine zeitliche Aufspaltung als zulässig anerkannt worden, sofern die unterschiedliche zeitliche Verwendung klar ermittelbar sei.

Eine Trennung sei daher laut BP möglich und aufgrund der vorhandenen tatsächlichen Nutzungsstunden auch zumutbar, weshalb im vorliegenden Fall eine Beurteilung nach dem Überwiegensprinzip nicht zulässig sei.

b. Art der Überlassung:

Anhand der Nutzungsstunden sei in der Folge ermittelt worden, welche Nebenleistungen bei den verrechneten Stunden (ohne Pflichtschulen und Bundesligavereine) erbracht worden seien und ob diese Nebenleistungen in Art und Umfang über die mit einer Raumüberlassung üblicherweise verbundenen Nebenleistungen hinausgingen. Erbrachte Leistungen (Bandenaufbau, Bodenabdeckung, Ordnertätigkeiten) der Stadt seien dem Nutzer immer auch verrechnet worden. Die mit der Verwaltung der Halle vertrauten Dienstnehmer der Stadt hätten im Zuge von Besprechungen (Sportabteilung am 1. August 2006 sowie Hallenbesichtigung am 12. Juli 2006) mehrmals erläutert, dass insbesondere bei Schulturnstunden sowie beim Trainingsbetrieb der Vereine sämtliche o.a. Aufbauarbeiten durch die Nutzer erfolgt seien und lediglich ein Hauswart als Ansprechperson verfügbar sei.

Die Art der entgeltlichen Raumüberlassung stelle sich daher laut BP im Prüfungszeitraum wie folgt dar (Nebenleistung ist NL):

Reine Raumüberlassung ohne gewerbl. NL	Jahr 2003 (ab September)	Jahr 2004	Jahr 2005
Schule BRG	200 h	490 h	504 h
Sportvereine: Trainingsbetrieb sowie Veranstaltung (immer Eigenaufbau)	241 h	798 h	640 h
Summe h ohne NL in Prozent der Gesamtstunden	441 h 82%	1.288 h 93%	1.144 h 92%
Zuzüglich unentgeltliche h Pflichtschulen und Bundesligavereine je Jahr; Summe h ohne NL; % der Gesamtstunden	551 h 992 h 91%	1.279 h 2.567 h 96%	1.274 h 2.418 h 96%
Raumüberlassung mit gewerbl. NL			
Sonstige Veranstaltungen			
Kultur, Konzerte etc	50 h	50 h	50 h
Sportveranstaltungen von Firmen	50 h	50 h	50 h
Summe h mit gewerbl NL;	100 h 18%	100 h 7%	100 h 8%

% der Gesamtstunden			
------------------------	--	--	--

Laut BP seien daher ca. 90% der im Prüfungszeitraum tatsächlich erfolgten entgeltlichen Nutzungsüberlassungen als (reine) Vermietung und Verpachtung anzusehen, weshalb insgesamt nicht von einem BgA „gewerbliche Vermietung“ auszugehen sei. Beziehe man richtigerweise auch die unentgeltlichen Überlassungen an Pflichtschulen sowie Bundesligavereinen mit ein, steige der Anteil der reinen Raumüberlassung sogar auf 94%.

Bezüglich der in der Berufung angeführten Vielzahl weiterer laufend erbrachter Nebenleistungen werde entgegnet, dass es sich Großteils um „passive“ Leistungen (Kontrolle, Aufsicht, Gewährleistung) handle, und diese sich – aufgrund behördlicher Auflagen – für jeden Vermieter eines Gebäudes ergeben würden. Sie führten daher nicht automatisch zur gewerblichen Vermietung. Der erhöhte Verwaltungsaufwand der Sportabteilung (Vergabe Halle, Verrechnung an Mieter) sei nicht dem Ansatz Sporthalle angelastet, dh. bei Kalkulation der Tarife nicht berücksichtigt worden.

Dem Argument, die Sachverhaltsfeststellung der BP habe sich nur auf die gesonderte Verrechnung von Nebenleistungen bezogen und nicht insgesamt auf das Vorliegen von Nebenleistungen, könne nicht gefolgt werden. Insbesondere in der Sportabteilung und bei Besichtigung der Halle seien derartige Sachverhaltserhebungen erfolgt, was auch der rechtlichen Würdigung der BP entnehmbar sei.

Die fallweise Adaptierung einer Mehrzweckhalle für Einzelveranstaltungen und der damit verbundenen Nebenleistungen gehe nicht über den Umfang der Vermögensverwaltung hinaus, da sich die Tätigkeit im Wesentlichen auf die Überlassung eines Veranstaltungssaales beschränke (dazu UFSaktuell 11.8.2006 mit Verweis auf VwGH 28.1.1982, 81/15/0072). Wie bereits ausgeführt, habe die Halle im Prüfungszeitraum fast ausschließlich dem Sportbetrieb gedient (Schulen und Vereine).

Hinsichtlich der Kraftkammer könne keine Konkurrenz zu einer privatwirtschaftlichen Einrichtung erkannt werden, da diese in Art und Umfang nicht mit einem privatwirtschaftlichen Fitnessstudio vergleichbar und auch nur durch Vereine fallweise im Prüfungszeitraum genutzt worden sei.

c. Überlassung Trainingsstunden an Vereine bzw Bundesligavereine:

Die Überlassung an Vereine für Trainingszwecke werde nicht als Vermietung und Verpachtung anerkannt, sondern stelle eine nicht dem Unternehmensbereich zurechenbare Sportförderung dar, da das verrechnete Entgelt nicht einmal die Betriebskosten nach dem MRG decke.

Verwiesen werde auf die Rspr des VwGH: Werde ein in Rechnung gestellter Mietzins unter dem Schein der Subvention rückvergütet, sei eine entgeltliche Überlassung weder gewollt, noch tatsächlich durchgeführt (VwGH 5.8.1993, 93/14/0107). Auch könne die behauptete Besteuerung als Eigenverbrauch nicht nachvollzogen werden, da die betreffenden Nutzungsstunden nur in einer internen Subventionsdatenbank erfasst würden und entgegen der Aussage in der Berufung nicht der USt unterworfen worden seien.

5. Mit Schreiben vom 19. Februar 2007 brachte die Bw. eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP ein:

a. Tatsächliche Nutzung der Halle:

(1) Die Nutzung der Halle sei von Montag bis Freitag von 7.45 Uhr bis 17.00 Uhr durch die Pflichtschulen und das BRG erfolgt. Für die Benützung werde ein Stundenplan erstellt. Dieser werde jährlich neu adaptiert. Beim Vergleich der beiliegenden Stundenpläne für das Schuljahr 2004/2005 mit dem Schuljahr 2005/06 und 2006/07 stelle sich heraus, dass die Schulen nicht immer zur selben Zeit die Halle benötigten, dh. jährlich würden die Benutzungen neu festgelegt.

Gemäß Punkt IV des Vertragsentwurfes zwischen dem Bund und der Stadt habe der Bund ein Benützungsrecht auf die Bestandsdauer der Halle, längstens auf die Dauer von 50 Jahren.

Gemäß Punkt II Abs 2 des Vertragsentwurfes seien die einzelnen Stunden zwischen den Vertragspartnern jährlich neu festzulegen. Insofern könne auch von einer wechselnden Benützung gesprochen werden. Die Nutzung der Flächen erfolge nicht ausschließlich durch den Bund, sondern nur im Rahmen der jeweiligen jährlichen Stundeneinteilung. Eine Ausschließlichkeit in der Nutzung einzelner Flächen liege nicht vor.

Von Montag bis Freitag von 17.00 Uhr bis 22.00 Uhr, am gesamten Wochenende und an jedem Feiertag, falls dieser nicht auf ein Wochenende falle, stehe die Halle anderen Benutzern zur Verfügung. Diese anderen Benutzer sind nicht nur die in der Stellungnahme angeführten Vereine ASKÖ, ATSV und DBK, sondern auch diverse andere Vereine (AS, SVS, TSOF, DR, SF, ES, PS, MS, VS, BMS, UMN, AKS, ASVB, ABT, ATSVS).

Wie aus den beliegenden Hallenbenützungen des Monats März ersichtlich, gebe es keineswegs eine gleichbleibende Stundeneinteilung, sondern es müsse auf die durchaus unterschiedlichen Zeiten Rücksicht genommen werden. So habe zB der MS im Jahr 2005 die Halle in der zehnten und elften Woche an einem Freitag, in der zwölften Woche an einem Donnerstag genutzt. Selbst beim ASKÖ seien wochenweise unterschiedliche Trainingstage festzustellen: Grundsätzlich Montags zwischen 20.00 Uhr und 21.30 Uhr und Mittwochs zwischen 20.00 Uhr und 21.30 Uhr, nicht so aber in der zehnten Woche.

Auch bei einem Jahresvergleich (zB März 2004 und März 2005) sei ersichtlich, dass die Vereine grundsätzlich nicht in allen Fällen am gleichen Tag und zur selben Stunde die Halle nutzen würden. Daraus sei ersichtlich, dass doch ein laufender Wechsel in der Benützung der Halle stattfinde und es sich dadurch schon um eine ständig wechselnde kurzfristige Nutzung handle und somit um eine gewerbliche Vermietung.

Im Rahmen der Hallenbenutzung stehe es sowohl den Schulen als auch den Vereinen frei, erforderliche Adaptierungen in der Halle selbst vorzunehmen oder durch die Stadt besorgen zu lassen. Sollten die Nutzer selbst diese Tätigkeiten vornehmen (vornehmlich Bandenaufbau), werde ihnen für die Zeit des Aufbaus (zB eine Stunde) ein Nutzungsentgelt laut Tarif vorgeschrieben. Allein dieser Bandenaufbau bedinge unterschiedliche Nutzungen. Gewisse im Tätigkeitskatalog (Berufung Seite 7) angeführte Tätigkeiten könnten nur von der Stadt durchgeführt werden. Nach Rücksprache mit der Sportabteilung liege ein Aktenvermerk zu Besprechungen, wie er in der Stellungnahme erwähnt werde, nicht vor und es werde um Übermittlung ersucht.

Bezüglich der Veranstaltungen an Wochenenden dürfe ausgeführt werden, dass Kulturveranstaltungen allein im Jahr 2005 im Ausmaß von 59 Stunden stattgefunden hätten.

Datum	Veranstalter	Dauer/Stunden
21.2.2005	div.	8,00
19.4, 20.4.2005	div.	15,00
21.10.2005	div.	16,50
25.11.2005	div.	19,50
Summe		59,00

Für diese Veranstaltungen habe die Stadt jedenfalls Nebenleistungen wie Bandenaufbau, Bodenabdeckung oder Ordnerdienst erbracht. Darüberhinaus erbringe die Stadt bei jeder Veranstaltung Nebendienste, wie sie im Tätigkeitskatalog beschrieben würden (Seite 7 der Berufung).

Der Vorsteuerabzug werde für die Sport- und Kulturhalle weiterhin beantragt, da die gesamte Halle der unternehmerischen Sphäre zugeordnet werden müsse. Das Ergebnis des VwGH-Erkenntnisses vom 10.12.2001, 2001/10/0186 – dass sich bei einer Turnhalle die Nutzung ermitteln lasse – werde nicht bestritten. Es sei aber die gesamte Halle dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Das Hallenbaderkenntnis vom 24.4.1980 zur Aufteilbarkeit eines Betriebes bei zeitlicher Zuordenbarkeit betreffe nicht eine Sport- und

Kulturhalle und es passe dieses Erkenntnis nicht in die generelle Definition eines Betriebes gewerblicher Art, der auch jene Teile der organisatorischen Einheit umfasse, die der Bedienung anderer hoheitlicher Einheiten dienten.

Nach Achatz in Achatz/Leitner, Körperschaften öffentlichen Rechts und ihre Privatisierung im Steuerrecht, S 57, sei bei der Beurteilung eines Mischbetriebes stets als Vorfrage zu prüfen, ob eine einheitlich zu beurteilende Einheit oder zwei gesondert zu beurteilende Einrichtungen vorliegen würden. Der VwGH gehe in seiner Judikatur durchaus auch von einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art aus (s zB VwGH 23.2.1982, 82/14/0012 und VwGH 29.1.1981, 15/1282/79, betreffend einen Bauhof).

(2) Art der Überlassung:

Die Feststellung der BP, dass die von der Stadt erbrachten Leistungen auch immer an den Nutzer verrechnet worden seien, stimme teilweise nicht, da die Stadt auch andere Leistungen ausübe (im Tätigkeitskatalog angeführt) und diese im Tarif für die Benützung der Halle enthalten seien und nicht mehr gesondert in Rechnung gestellt würden. Wenn Nutzer die Adaptierungen selbst vornehmen, stelle man Tarife laut der Tarifordnung für die Zeit des Auf- oder Abbaus in Rechnung.

Insbesondere bei Veranstaltungen der Vereine seien Nebenleistungen erbracht worden, die zwar nicht den Bandenaufbau betroffen hätten, aber auch Nebenleistungen seien

Halleneinlass,

Oberaufsicht beim Bandenaufbau,

Regelung der Trennwände,

Regelung der Vorhänge,

Gangaufsicht,

Aufsicht im Tribünenbereich,

Präventive Tätigkeiten zur Unfallvermeidung,

Wahrnehmung der Brandschutzbeauftragungsfunktion,

Gewährleistung der Funktionalität der Sanitäranlagen,

Betreuung der Parkautomaten,

Gewährleistung der Funktionalität der Parkautomaten,

Gewährleistung der Funktionalität der Schrankenanlage für die Tiefgarage und die Überwachung und Kontrolle der Parkflächen.

Die Leistungen der damit beauftragten Personen gingen also über die in der Stellungnahme angeführte Tätigkeit als Ansprechpersonen hinaus.

(3) Die BP beziehe in der Aufstellung „reine Raumüberlassung ohne gewerbliche Nebenleistungen“ auch jene an die Sportvereine mit ein. Hier sei aber zu berücksichtigen, dass die Stadt den Bandenaufbau – bzw abbau anbiete, die Vereine aber auch selbst die Banden aufstellen könnten und dafür ein zeitliches Entgelt (zB eine Stunde) zahlen müssten.

(4) In der Aufstellung seien auch zu viele Stunden berücksichtigt worden. Die Gesamtstundenanzahl betrage für die relevanten Jahre:

	2003	2004	2005	Gesamt
Lt. der BP- Aufstellung Seite 2 der Stellungnahme	1.018	2.484	2.433	5.935
Lt. der BP- Aufstellung Seite 4 der Stellungnahme	1.092	2.667	2.518	6.277
Differenz in Stunden	74	183	85	342

Die Raumüberlassung mit gewerblichen Nebenleistungen stelle sich wie folgt dar:

	2003	2004	2005	Gesamt
Raumüberlassung ohne gewerbl. NL				
Schule BRG	200	490	504	1.194
In % der Gesamtstunden	19,6%	19,7%	20,7%	20,1%
Pflichtschulen und	551	1.279	1.274	3.104

Bundesligavereine				
Summe	751	1.769	1.778	4.298
In % der Gesamtstunden	73,8%	71,2%	73,1%	72,4%
Raumüberlassung mit gewerbl. NL				
Trainingsbetrieb und Veranstaltungen, Sportvereine und Kulturveranstaltungen	267	715	655	1.637
In % der Gesamtstunden	26,2%	28,8%	26,9%	27,6%
Gesamtstunden	1.018	2.484	2.433	5.935

(5) Bezuglich der in der Stellungnahme angeführten rein „passiven Leistung“ der Stadt verweise man auf das Erkenntnis des EuGH C-150/99, wonach ... „die Tätigkeit eines Golfplatzes im Allgemeinen nicht nur die passive Zurverfügungstellung eines Geländes, sondern außerdem seitens des Dienstleistenden eine Vielzahl geschäftlicher Tätigkeiten wie Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung, Zurverfügungstellung der Anlagen uä. umfasse.“ Die Vermietung von Grundflächen an die Benutzer der Golfanlage sei demnach keine reine Vermietung. Dieses Erkenntnis sei insofern anwendbar, als das Gemeinschaftsrecht Aufsicht und Verwaltung und die Zurverfügungstellung anderer Anlagen (Banden, Geräte usw.) als Merkmale gewerblicher Überlassung sehe. Bezuglich der Tätigkeiten verweise man wiederum auf den Tätigkeitskatalog. Im Fall der VwGH-Entscheidung vom 28.1.1982 sei aufgrund des Leistungsumfanges eine Vermietung und Verpachtung vorgelegen. Das Erkenntnis sei aber nicht auf die vorliegende Halle anwendbar.

(6) Überlassung Trainingsstunden an Vereine und Bundesligavereine:

Hier gebe es folgende Übersicht

	2003	2004	2005	Gesamt
Trainingsbetrieb Vereine	74	183	85	342

Bundesligavereine	37	140	403	580
Gesamt	111	323	488	922
In % der Gesamtstunden	10,9%	13,0%	20,1%	15,5%

Der Trainingsbetrieb der Vereine werde laut Tarifordnung mit 20,00 € pro Stunde für die gesamte Halle festgesetzt. Der Tarif decke in etwa die ermittelten Betriebskosten. Die Berechnung der Betriebskosten sei der BP zur Verfügung gestellt worden, worauf hiermit verwiesen werde.

Übersicht der Veranstaltungsstunden:

	2003	2004	2005	
Veranstaltung Vereine	267	715	655	1.637
In % der Gesamtstunden	26,2%	28,8%	26,9%	27,6%

Für die von den Vereinen durchgeführten Veranstaltungen betrage der Tarif 60,00 € pro Stunde für die gesamte Halle. In diesem Tarif seien die Betriebskosten bei weitem abgedeckt.

(7) Ergänzend werde nochmals auf die Zuordnung der Halle zum Unternehmensbereich verwiesen. Man berufe sich auf das Gemeinschaftsrecht. Auch der nationale Gesetzgeber halte diese Zuordnung für möglich, da er im § 12 Abs 10a UStG bei nicht unternehmerisch genutzten Grundstücken mit Vorsteuerabzug einen Berichtigungsbetrag von einem Zwanzigstel der Vorsteuer normiert habe. Der Eigenverbrauch sei im pauschalen Ansatz enthalten.

b. Vor der Entscheidung ersuche man um eine Besprechung.

Anlagen:

Aufstellung der Benutzungsstunden durch die Schulen.

Vergleich der Abendbenutzung des Monats März 2004 und 2005.

Tätigkeitskatalog.

6. Die Berufung wurde am 13. März 2008 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

a. Mit Schreiben vom 17. Dezember 2009 erfolgte eine Ladung zur Erörterung der Sachlage am 19. Januar 2010. Mit Schreiben vom gleichen Tag wurde zur mündlichen Verhandlung am 27. Januar 2010 geladen.

b. Mit Schreiben vom 13. Januar 2010 (beim UFS eingelaufen am 18. Januar 2010) wurde eine ergänzende Stellungnahme der steuerlichen Vertretung übermittelt:

(1) Vermietungstätigkeit als Betrieb gewerblicher Art:

Entgegen der Darstellung der BP gehe man weiter davon aus, dass es sich bei der Vermietung der Stadthalle um eine Tätigkeit im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art handle. Die erbrachten Nebenleistungen, die zum Teil gesondert abgerechnet würden und zum Teil bereits mit dem Benützungsentgelt abgegolten seien, habe man bereits in der Berufung und in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers angeführt und diese sollten daher nicht nochmals wiederholt werden. Ins Leere gehe die Auffassung des Prüfers, die mangelnde Gewerblichkeit könne dadurch nachgewiesen werden, dass in rund 90% der Fälle keine Boden/Bandenaufbauarbeiten von der Stadt erbracht würden. Die Frage der Gewerblichkeit könne nur ex ante danach beurteilt werden, welche Leistungen angeboten würden und nicht ex post danach, welche Leistungen konkret von den Kunden nachgefragt würden (Andreas, SWK 2009, S 743). Die Bw. weise auch darauf hin, dass insbesondere die Wartung und die Instandhaltung von Sportstätten sowie die Verbindung mit einem Restaurationsbetrieb bereits als gewerbliche Nebenleistungen anzusehen seien (Doralt/Kaub, EStG § 23, Rz 122; Jakom/Baldauf, EStG § 23 Rz 79).

In SWK 2009, S 743 habe sich Andreas mit der Abgrenzung von Gewerblichkeit und Vermögensverwaltung beschäftigt. Demnach seien Kriterien für die Gewerblichkeit: Überwachungsdienste, Betreuung von Aufenthaltsräumen, erhöhte Reparaturen, Fremdkapitaleinsatz oder kurzfristige Vermietung. Derartige oder ähnliche Leistungen würden auch von der Stadt erbracht. Im Zusammenhang mit der (zeitlich und personell) wechselnden Vermietung der Halle stehe aus Sicht der Bw. die Gewerblichkeit fest. Auch die Vereinsrichtlinien (Rz 463 ff, insbesondere idF vor 2009) zeigten, dass offensichtlich auch die Finanzverwaltung davon ausgehe, dass der nichtunternehmerische Bereich erst bei Umsätzen unter 2.900,00 € pro Jahr beginne.

(2) Zuordnung der Halle zum unternehmerischen Bereich und Vorsteuerabzug:

Die Frage der Gewerblichkeit spielt nur eine untergeordnete Rolle. Unabhängig davon besteht die Möglichkeit Wirtschaftsgüter dem unternehmerischen Bereich nach den Regelungen des UStG zuzuordnen und entsprechende Vorsteuern geltend zu machen. Im Zeitpunkt der Errichtung der Sporthalle (2002 bis 2004) sei § 12 UStG idF des Steuerreformgesetzes 2000 anwendbar gewesen. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter seien grundsätzlich in vollem Umfang dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Im Fall von Gebäuden sei ein Vorsteuerausschluss durch die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauchs in § 6 Abs 1 Z 16 iVm § 6 Abs 2 UStG und § 12 Abs 3 leg. cit erreicht worden. Der EuGH habe aber in der Rs „Sandra Puffer“ (C-460/07) entschieden, dass der Vorsteuerausschluss dem Art 17 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie widerspreche und auch nicht vom Beibehaltungsrecht gedeckt gewesen sei. Wie der VwGH im nachfolgenden Erkenntnis 2009/15/0100 vom 28. Mai 2009 entschieden habe, bleibe nur ein Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG zu prüfen. Bei Gebäuden bei denen einzelne Räume betrieblich und andere Räume privat genutzt würden, werde eine Aufteilung in einen betrieblichen und privaten Teil zu erfolgen haben. Im vorliegenden Fall würden aber ein und dieselben Räumlichkeiten zum Teil unternehmerisch und zum Teil hoheitlich genutzt. Eine Aufteilung sei daher im Umkehrschluss zu der Argumentation des VwGH nicht möglich und auch nicht durchzuführen.

Die Nutzung der Halle stellt sich in den Jahren 2003 bis 2005 folgendermaßen dar:

Jahr	Pflicht-schule, unentgelt-lich	BRG entgelt-lich	Vereine entgelt-lich	Bundes-liga-vereine entgelt-lich	Veran-staltungen entgelt-lich	Stunden gesamt	Anteil entgelt-lich
2003	440	200	74	37	267	1.018	578 (56,8%)
2004	956	490	183	140	715	2.484	1.528 (61,5%)
2005	786	504	85	403	655	2.433	1.647 (67,7%)

Die Bundesligavereine zahlten zwar keine Miete, doch handle es sich letztlich nur um eine Maßnahme der Verwaltungsökonomie, anstatt der Ausbezahlung einer Subvention und anschließender Bezahlung der Miete die Nutzung sofort und entgeltfrei zu ermöglichen. Selbst

wenn man die Bundesligavereine in den unentgeltlichen Bereich verschiebe, ergebe sich folgendes Bild mit einer überwiegend entgeltlichen Nutzung.

Jahr	Pflicht-schule, unentgelt-lich	BRG entgelt-lich	Vereine entgelt-lich.-	Bundes-liga-vereine unentgelt-lich	Veran-staltungen entgelt-lich	Stunden gesamt	Anteil entgelt-lich
2003	440	200	74	37	267	1.018	541 (53,14%)
2004	956	490	183	140	715	2.484	1.388 (55,88%)
2005	786	504	85	403	655	2.433	1.244 (51,13%)

Die BP habe die Nutzung durch die Vereine nicht in die entgeltliche Überlassung eingerechnet, obwohl diese ein kostendeckendes Entgelt bis zu 60,00 € pro Stunde bezahlten und auch die durchschnittliche Stundenverrechnung deutlich über den Betriebskosten liege.

(3) Somit zeige sich, dass die Halle überwiegend entgeltlich und daher unternehmerisch genutzt werde, wodurch auch der Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht zum Tragen komme.

(4) Das Gebäude sei zu 100% nach der EuGH-Rechtsprechung dem Unternehmen zuzuordnen, sodass auch der Vorsteuerabzug zu 100% zustehe. Denn es seien überwiegend ertragsteuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben vorgelegen, andererseits greife die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches nach der Rechtsprechung des EuGH nicht.

Schlussendlich habe auch die Europäische Kommission im Oktober 2009 Österreich durch Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens aufgefordert, bei gemischt genutzten Gebäuden einen gemeinschaftsrechtskonformen Zustand herzustellen und den vollen Vorsteuerabzug zuzulassen. Dies untermauere die Position der Bw., dass die vom Prüfer vorgenommene Kürzung des Vorsteuerabzuges in keiner Weise mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben vereinbar sei.

Man beantrage daher die vollinhaltliche Stattgabe.

Dem Schreiben war eine Aufstellung der Kosten beigelegt. Der Anteil der unentgeltlichen Nutzer (Schulen, Bundesliga) wird darin mit 44,12 % (für 2004), 48,87% (für 2005) und 48,87% (für 2006) angegeben. Der Anteil der entgeltlichen Nutzer beträgt darin 55,88% (für 2004), 51,13% (2005) und 51,13% (2006).

c. Am 19. Januar 2010 wurde mit der steuerlichen Vertretung die Sach- und Rechtslage erörtert. Am 22. Januar 2010 erfolgte anlässlich einer weiteren Besprechung eine Abklärung der strittigen Beträge für die Aufteilung entgeltlich/unentgeltlich.

7. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 27. Januar 2010 wurde zur Umsatzsteuer (und zur IZP die mit gesondertem Bescheid erledigt wird) folgendes vorgebracht:

Frage Referent: Gibt es von Finanzamtsseite Anmerkungen zur Sach- und Rechtslage?

Vertreter der Amtspartei: Das meiste wurde ja schon durchbesprochen. Strittig dürfte noch der Umfang der IZP sein. Seitens des Prüfers wurde eine Aufstellung gemacht, welche die Ansicht der Finanzverwaltung widerspiegelt. Die IZP gibt es nur für den Gastgewerbebereich und insoweit, als tatsächlich von einem BgA iSd KStG auszugehen ist und nicht für den Bereich, in dem nur ein fiktiver BgA des UStG vorliegt.

Referent: Nach Ansicht der BP stünde die IZP zu für das Gastgewerbe iHv. 6.550,36 € und für Veranstaltungen iHv 17.427,84 €. In Summe rund 23.000,00 €. Nicht zustehen würde die IZP für die gemeinnützigen Betriebe (Kulturbetriebe, Stadttheater usw.).

Vertreter der Amtspartei: Ja.

Referent: Dann darf ich den Vertreter der Bw. ersuchen seine Ausführungen zu machen.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Wenn ich nochmals vom Sachverhalt betreffend Prozentsätze ausgehen darf, nachdem wir insgesamt das Bestehen eines Betriebes gewerblicher Art annehmen, ist es mir vom Sachverhalt her wichtig zwei Dinge aus unserer Sicht herauszustreichen: Die Nebenleistungen werden immer angeboten und sind zwingend immer nachgefragt (zB Aufsicht, Reinigung, Einlass usw.). Manche werden zusätzlich verrechnet, aber immer angeboten (feuerpolizeiliche und disziplinäre Aufsicht). Im Erkenntnis zu einem Golfclub hat der EuGH gesagt, genau diese Aufsicht ist das, was eine Vermietung von einer sonstigen Leistung unterscheidet und hat auf eine umsatzsteuerpflichtige Sphäre erkannt. Zu den Prozentsätzen bin ich bei den Ausführungen des Amtsvertreters, als sie von den Zahlen her abgestimmt sind. Inhaltlich sind wir dort noch auseinander wo wir sagen, die Bundesligavereine sind dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, weil bei einem BgA nicht die guten von den schlechten Geschäften einfach getrennt werden können und wir der

Meinung sind, dass der gesamte Trainingsbereich der Vereine dem BgA zuzurechnen ist. Das zeigen die Kalkulation und die praktische Ausübung.

Referent: Wir unterscheiden fiktive Betriebe gewerblicher Art nach dem UStG und BgA nach dem KStG. Denn die Tendenz war, die Nutzung durch den Bundesligaverein als fiktiven BgA des UStG anzusehen.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Der BgA nach dem KStG ist hier gemeint. Der Bundesligaverein ist dem BgA des KStG zuzurechnen. Für uns liegt insgesamt ein einheitlicher BgA vor.

Referent: Auch bei Bundesligavereinen, die die Halle unentgeltlich nutzen?

Steuerlicher Vertreter Bw.: Ja, § 2 Abs 1 KStG ist anzuwenden.

Referent: Und beim Trainingsbetrieb der Vereine ist es dasselbe?

Steuerlicher Vertreter Bw.: Ja. Wir haben da auch eine Entscheidung des UFS Wien, zu einer Stadthalle und einem Kulturhaus. Da wurde ein BgA angenommen – UFS 28.11.2008. Da sind diese Dinge drinnen: Wechselnde Vermietung, Dekoration, Reinigung. Typische Tätigkeiten wie sie in diesem Falle vorliegen und wo der UFS Wien klarstellt, das ist ein körperschaftsteuerlicher Betrieb gewerblicher Art.

Referent: UFS 28.11.2008, RV/1251-W/07 meinen sie? Das kenne ich.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Ja.

Referent: Da ist es gar nicht so sehr um den Betrieb gewerblicher Art gegangen. Da ist es um die Frage gegangen, ob der Bagger zum Hoheitsbetrieb gehört.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Ja, aber es ist diese Frage mitentschieden worden und das hilft uns da gut.

Also die Nebenleistungen sind uns wichtig und die Bundesligavereine, die zu einem einheitlichen BgA gehören und wo die guten Geschäfte nicht von den schlechten Geschäften getrennt werden sollen.

Ich verweise auch auf den vorgelegten Tätigkeitskatalog, auch wenn dieser in der Sachverhaltswürdigung noch nicht so gewürdigt wurde. Viele von diesen Tätigkeiten werden zwingend bei jeder Veranstaltung genutzt. Es gibt keine Veranstaltung ohne Einlass, zugewiesene Umkleidekabinen, Reinigung, Aufsicht usw.).

Auch die Bewerbung des Betriebs erfolgt auf der Homepage und gehört zum Kultur- und Sportbetrieb. Es gibt auch keinen wie immer gearteten Annahmezwang, sondern es ist alles auf privatrechtlicher Basis organisiert.

Wir gehen also weiterhin von den höheren Prozentsätzen (Anmerkung: Inklusive Bundesliga) aus, nämlich 56% (2003), 61% (2004), 61,5% und (2005) und 67,5% (2006).

Referent: Wo finden sich diese Prozentsätze?

Steuerlicher Vertreter Bw.: Die sind in der ergänzenden Stellungnahme. Sie unterscheiden sich hinsichtlich der Bundesligavereine. Beim Inhalt stimmen wir nicht überein, weil wir sagen, das ist wie bei einem anderen Geschäft, auch wenn einmal etwas dazugegeben wird, verlässt es nicht den unternehmerischen Bereich.

Referent: Also die Bundesligavereine betreffen 37, 40 und 403 Stunden?

Steuerlicher Vertreter Bw.: Ja. Das sind die Bundesligavereine.

ML: Die Bundesligavereine werden eher aus organisatorischen Überlegungen so behandelt, es hat die Überlegung gegeben, eine Verrechnung zu machen und zu subventionieren. Man hat davon aber Abstand genommen. Sie werden also dadurch subventioniert.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Und diese Subventionierung ist keine hoheitliche Aufgabe der Stadt (die Vereine kostenlos trainieren zu lassen). Das sieht anders aus bei der Hauptschule. Aber bei den Bundesligavereinen gibt es keinen Annahmefzwang. Das ist eine privatrechtliche Entscheidung der Stadt.

ML: Es gibt auch keine Verpflichtung Vereine zu subventionieren. Wenn die Stadt die Meinung vertritt, das ist nicht mehr zu subventionieren oder man kann sich das nicht mehr leisten, dann würden die einen normalen Tarif zahlen. Es ist nur aus Einfachheitsgründen diese Vorgangsweise so gewählt worden, dass man nicht verrechnet, sondern Dauersubventionen gewährt.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Mit dem Sachverhalt bin ich fertig, zum rechtlichen Teil kommen wir erst.

Referent: Das müsste gleich ausgeführt werden.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Dann möchte ich ausführen: Punkt eins, wir gehen nach wie vor von einem KÖSt-BgA aus. Punkt zwei sind wir der Meinung, dass die Ansicht aus der EuGH-Entscheidung VNLTO und dem folgenden VwGH-Erkenntnis nicht zur Anwendung kommen darf, als damit sozusagen rückwirkend eine nichtunternehmerische Sphäre als Primärrecht durch den EuGH geschaffen wird. Wir gehen nicht davon aus, dass das möglich ist. Wir sind vielmehr der Meinung, dass die Sporthalle insgesamt dem unternehmerischen Bereich zugeordnet war und dem unternehmerischen Bereich auch die Vorsteuer zur Gänze zusteht.

Der Vorsteuerausschluss konnte unserer Meinung nach unter Berufung auf die Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie nicht beseitigt werden. Die nachfolgenden gesetzlichen Maßnahmen und „Sandra Puffer“ (im folgenden VwGH-Erk. nur betreffend die beiden Tatbestände § 12 Abs 2 Z 1 und § 12 Abs 2 Z 2a UStG erwähnt) beinhalten darüber hinaus die wesentliche Aussage, dass der Staat sein Beibehaltungsrecht für den Vorsteuerabzug seinerzeit verwirkt hatte. Dies kann nicht mehr durch eine nachträgliche Maßnahme saniert werden.

Ansonsten verweisen wir auf die UFS-Entscheidung vom 28.11.2008.

Damit bin ich grundsätzlich am Ende meiner Ausführungen.

Vielleicht noch zum Artikel von Andreaus und seiner Beschäftigung mit dem Betrieb gewerblicher Art und dem Anbieten von Nebenleistungen. Er führt aus, dass es nicht nur darauf ankommt, was im Endeffekt konsumiert wird, sondern auf das was angeboten wird.

Referent: Will der Finanzamtsvertreter dazu noch etwas sagen? Wenn nicht gibt es eine Frage von mir, nämlich, was ist tatsächlich an Leistungen für die Schulnutzungen für das BRG erbracht worden. Wenn sie uns das schildern könnten. Es werden alle möglichen Leistungen in den Raum gestellt. Das und das wird angeboten. Jetzt hätte ich einfach gerne mal gewusst: Wir haben eine Nutzung des BRG, welche Leistungen nehmen die in Anspruch, werden die verrechnet, wie schaut das aus, braucht man da eine Aufsicht, wenn das BRG kommt, erhalten die nur einen Schlüssel, braucht man eine Aufsicht, eine Reinigung nachher?

ML: Die Umkleidekabinen werden zugeteilt.

Referent: Wohnt der Hallenwart dort, was heißt das?

ML: Der Hallenwart ist da.

Referent: Der Hallenwart? Wer ist das, der Hallenwart?

ML: Den Namen weiß ich jetzt nicht.

Referent: Wohnt der dort, hat er dort ein Häuschen, wo ist der?

ML: Der wohnt glaube ich in unmittelbarer Nähe, ist aber vor Ort.

Referent: Der wohnt dort und dann geht man zu ihm und holt sich den Schlüssel?

ML: Nein, der ist in der Halle. Die Schüler haben keinen Schlüssel.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Die Schüler kommen in der Früh, da hat er schon aufgesperrt und dann lässt er sie herein, bis der Lehrer kommt.

ML: Ja. Der ist bis zum Abend da. Da sind sogar mehrere Personen, ich glaube aber eine nur teilbeschäftigt. Bis in die Nacht, bis die Vereine die Halle verlassen, ist der da.

Referent: Was ist der, Angestellter der Stadt?

ML: Der ist Angestellter.

Referent: Gut, wenn das BRG kommt, was passiert dann?

ML: Er teilt die Umkleidekabinen zu.

Referent: Was macht er sonst konkret? Das sind ja nur Schlagworte.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Wenn die kommen, weist er die Umkleidekabinen klassenweise getrennt zu.

Referent: Wieviele Klassen kommen da, mehrere? Oder eine?

ML: Wie das also im Detail abläuft, müsste man erfragen. Ich bin ja nicht der Hallenwart.

Referent: Ja, das ist schon klar.

ML: Das ist als würde man den Amtsvertreter fragen, wer im Finanzzentrum aufsperrt.

Referent: Es geht um die Nebenleistungen, die werden sie uns ja schildern können.

ML: Ja, aber ...

Steuerlicher Vertreter Bw.: Wir haben uns das schon angeschaut. Man kann das in bis zu drei Hallen zerlegen.

Referent: Aber das zu schildern, dafür wäre doch die Stadt zuständig oder?

ML: Na ich glaube, dass diejenigen, die sich mit der Materie beschäftigt haben, eher da drinnen sind. Ich habe mich mit der Materie im Detail nicht beschäftigt.

Referent: Wenn es ein BgA sein soll, brauche ich zusätzliche Leistungen und die sollten wir schon klarlegen. Wenn ich einen Mietvertrag habe ohne unterstützende Leistungen ist das keine gewerbliche Vermietung. Wenn ich einen Schlüssel hergebe, damit die am Abend herein können, ist das auch keine gewerbliche Vermietung.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Na, das zu erforschen, das wäre vornehmlich Aufgabe der Betriebsprüfung gewesen. Es wurde mehrfach angeboten, das auch zu besichtigen und die haben das nicht angenommen.

Referent: Es geht jetzt einfach um die Leistungen in der Halle.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Die werden vom Hallenwart umgesetzt. Aber das haben wir der BP schon mehrfach angeboten. Sie wollten das nicht anschauen, weil sie sagten, das glauben sie uns nicht.

Referent: Die Frage ist, was sind für Leistungen an das BRG erbracht worden? Mit Einzelaussagen fangen wir nicht viel an, Halleneinlass ok, Zuweisung von Umkleidekabinen

Steuerlicher Vertreter Bw.: Ich hab mir das schon auch erklären lassen von den Herren. Es ist schon klar, dass der Halleneinlass bei der Sport- und Kulturhalle etwas heikles ist: Da muss einige Zeit vorher aufgesperrt werden, da gibt es Anlieferungen, da kommen Schüler verteilt herein. Das ist ganz anders als beispielsweise das Aufsperren eines Amtsgebäudes, da muss man schauen, wann kommt wer, muss den rechtzeitig hereinlassen, muss Umkleidekabinen zuordnen, muss auch die zu verwendende Halle zuweisen. Es gibt drei verschiedene. Es ist vom Hauswart eine Aufsicht zu machen, auch für Gymnasiasten. Es gibt verschiedene Umkleidekabinen. Es ist auch eine Oberaufsicht durchzuführen, die unmittelbare Aufsicht hat der Lehrer. Wenn aber da jemand früher kommt, später kommt oder nachkommt, dann obliegt die Aufsicht dem Hallenwart. Der muss das laufend machen, bis die Schüler das verlassen haben und auch die Einteilung des Reinigungsmanagements, weil das bei einem derartigen Betrieb einer Einteilung bedarf. Das wird auch von der Stadt gemacht bzw durchgeführt. Das ist bei den BRG-Veranstaltungen das Gleiche. Im übrigen ist die Sicherheit der Sportgeräte ebenso zu prüfen, wie die Instandhaltungen durchgeführt werden müssen, weil das von den Lehrern nicht gemacht wird. Wer soll denn das machen? Man unterscheidet klassisch ja auch Vermietung und Verpachtung, da muss ich das Sportgerät selber hinbringen und putzen. Da wird geputzt, es wird die Sicherheit angeschaut und es wird instand gehalten.

ML: Es wird überprüft ob es auch entsprechend weggeräumt ist. Ich hab mich nicht mit dem Hallenwart unterhalten, weil das für mich nicht so ein Detailthema war.

Referent: Ich würde sagen, dass das eigentlich das zentrale Thema war.

ML: Ja, aber dass man das so im Detail braucht ...

Referent: Was sie da aufzählen, da weiß ich ja nicht, ist das auch beim BRG, wenn die da sind oder nicht?

Steuerlicher Vertreter Bw.: Ich möchte nochmals darauf verweisen, dass wir damals angeboten haben, wir holen den Hallenwart und das damals von der BP abgelehnt wurde. Wir haben uns mit dem beschäftigt und den Hallenwart befragt dazu und die Mitarbeiter der Stadt. Wir bringen auch gern noch Sachverhaltselemente bei. Bitte aber um Verständnis, dass der ML diesen Teilbereich der Stadt nicht auswendig zur Prüfung vorlegen kann.

Referent: Ich stelle ja nur die Fragen.

ML: Wir können gern noch, wenn gewünscht, einen Tätigkeitsbericht des Hallenwartes beibringen, was er für das BRG für Tätigkeiten erbringt und wie das abläuft. Wir haben das aber schon angeboten.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Die Liste der Tätigkeiten wurde damals speziell von den Herren des Hauses erstellt (für die gesamte Halle), das ist keine vorgefertigte und mit charakteristischen Merkmalen versehene Liste. Die wurde damals erarbeitet, die haben wir so übernommen und auch der BP angeboten. Und man wird von den BRG-spezifischen Tätigkeiten daraus den Teil nehmen. Die von mir erwähnten Dinge werden da auch durchgeführt.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Das ist eine große Halle mit Vorhängen, die oft heruntergelassen werden, sodass sich das auch in drei Hallen teilen lässt. Das macht auch der Hallenwart und auch die Kontrolle, dass die Schüler nicht die große Halle dann verwenden, sondern einen Teil der dritten Halle. Teilweise werden zwei Hallen genutzt oder nur eine Drittelhalle, das ist jedes Jahr unterschiedlich.

Es gibt auch keine fixen Flächenzuteilungen, das ist der Unterschied und das was den VwGH beim Minigolferkenntnis dazu bewogen hat, zu sagen, das ist keine Vermietung und Verpachtung. Die Nutzung des Minigolfplatzes durch eine einzelne Person ist ein Vertrag sui generis und das ist etwas anderes. Das ist keine bloße Nutzungsüberlassung. Das ist auch hier vom Sachverhalt so gegeben. Das hat sich der Prüfer angeschaut und es wurde von ihm nicht bestritten, weder damals, noch in den Unterlagen.

ML: Das wird auch unterschiedlich gehandhabt, oft sind zwei Hallen hergerichtet und ein anderes Mal andere und dann wird je nachdem entsprechend zugeordnet. Wenns gewünscht wird, können wir gerne einen Tätigkeitsbericht bringen.

Referent: Da müssten wir uns schon darauf verlassen können, dass das im Vorfeld ordentlich erhoben wurde.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Wir haben der Prüfung das vorgelegt und das der Prüfung angeboten, dass man sich das ansieht.

Vertreter des Finanzamtes: Dass in dieser Halle verschiedene Dienstleistungen und Arbeiten erbracht wurden ist schon klar. Nur die hier aufgezählten Leistungen inklusive geht das nicht über eine normale Verwaltungstätigkeit hinaus. Da muss ein bisschen mehr passieren, als das, was hier angeboten wird. Und das betrifft auch die Leistungen dem BRG gegenüber.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Aber Aufsicht, Reinigung und Bewerbung sind von der Judikatur als klassische Leistungen genannt, die zu einer Gewerbllichkeit in der Vermietung führen, oft zu unserem Unwohlsein. Aber in diesem Fall täten wir das gerne einmal für uns haben.

Vertreter des Finanzamtes: Aber die Leistungen genügen nicht, das hat auch der VwGH schon mehrfach ausgesprochen. Der UFS hat zu entscheiden, ob es so oder so ist.

Referent: Ist das Mietentgelt des BRG ein normales oder ein überzogenes?

Steuerlicher Vertreter Bw.: Wir gehen davon aus, dass das angemessen ist.

Referent: Wie stellt sich das dar, sie behaupten jetzt eine Reihe von Nebenleistungen.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Na, wenn die zusätzlich etwas in Anspruch nehmen, wird das auch verrechnet. Aber die Aufsicht ist dabei.

Referent: Zuteilungen, Vorhang zuziehen ist alles im Mietentgelt inbegriffen?

Steuerlicher Vertreter Bw.: Im Entgelt aus unserer Sicht.

Referent: Was wird da nebenbei verrechnet?

Steuerlicher Vertreter Bw.: Wenn eine Veranstaltung wäre, müssten sie das zahlen, aber da ist mir nichts aufgefallen.

Referent: Also besteht das Entgelt aus der normalen Leistung und der Nebenleistung, also ist es nicht das angemessene Entgelt, sondern es spaltet sich sozusagen in zwei Teile auf.

Steuerlicher Vertreter des Bw.: Na ja für die Leistung ist es angemessen. Der Bund hat ein fixes Leistungspaket und dafür ist es angemessen. Ich gehe nicht davon aus, dass der Bund ein unangemessenes Entgelt mit der Stadt ausgemacht hat.

Referent: Was zahlt der Bund für die Stunde?

Steuerlicher Vertreter Bw.: Da gibt es eine Mietvorauszahlung, eine riesige, das ist leicht kostendeckend.

Referent: Aber die Zahlung (beispielsweise 50 €) würde sich dann aus dem Mietentgelt und den Zusatzleistungen zusammensetzen.

Steuerlicher Vertreter Bw.: Nun, 50 € zahlt der gute Bund nicht.

Referent: Wo sind diese Nebenleistungen geregelt, nämlich dass der Hallenwart hier agieren muss?

Steuerlicher Vertreter Bw.: Das ergibt sich aus dem Betrieb einer Halle. Wenn ich eine Sporthalle betreibe, sind diese Leistungen selbstverständlich. Ich kann im Vertrag nachschauen. Den Entwurf habe ich da. „Die Stadt sorgt für die Aufstockung der Sporthalle mit eingebauten Geräten“, da ist auch die Zurverfügungstellung einer ausgestatteten Halle erwähnt. Das sind echt Sportgeräte. Und „die Stadt sorgt für Instandhaltung und Nachbeschaffung ... und ... die hierfür auflaufenden Kosten sind Bestandteil der Betriebskosten und können damit zusätzlich verrechnet werden“. Also das haben wir damit schon. „Die Anschaffung und Nachschaffung hat im Einvernehmen mit dem Bund zu erfolgen und die beweglichen Geräte ... die Bundes eigentum sind, sind in einem Nebenraum zu verwahren“. Das gibt es schon (Pkt II, Abs 5 des Vertrages). Genaue Regelungen sind nicht für erforderlich erachtet worden.

Referent: Wenn es keine Wortmeldungen zur Sach- und Rechtslage mehr gibt, dann ist das Verfahren abzuschließen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist die Frage der Aufteilung bzw die gänzliche Zuerkennung der Vorsteuerbeträge aus der Sporthallenvermietung.

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich tätig 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.

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

Nach § 2 Abs 1 KStG 1988 ist ein Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbstständig ist und
- ausschließlich oder überwiegend einer nachhaltigen privatwirtschaftlichen Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht und
- zur Erzielung von Einnahmen oder im Falle des Fehlens der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr von anderen wirtschaftlichen Vorteilen und

-
- nicht der Land- und Forstwirtschaft dient.

Die Absicht Gewinn zu erzielen ist nicht erforderlich, die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Nach § 2 Abs 5 KStG 1988 liegt eine privatwirtschaftliche Tätigkeit iSd Abs 1 nicht vor, wenn die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient (Hoheitsbetrieb). Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist.

Nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

2. Vorsteuer aus der Hallenvermietung:

a. Die Bw. geht grundsätzlich davon aus, dass die Bewirtschaftung der Halle in Form eines Betriebes gewerblicher Art erfolgt. Ihrer Ansicht nach überwiegt die entgeltliche Nutzung der Halle, sodass eine Aufteilung nicht vorzunehmen ist, sondern nach dem Überwiegensprinzip ein Betrieb gewerblicher Art in seiner Gesamtheit – ungeachtet der verschiedenen Nutzungsarten – vorliegen soll. Selbst wenn kein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, kann die Bw. ihrer Ansicht nach das Wirtschaftsgut „Sporthalle“ zur Gänze dem unternehmerischen Bereich zuordnen, was sich insbesondere aus der Rechtsprechung Seeling ergeben soll.

Von der BP wurde die Benützung durch die Hauptschule, durch die Vereine beim Training und durch die Bundesligavereine dem unentgeltlichen Bereich zugeordnet. Damit ergaben sich unentgeltliche Nutzungen im Ausmaß von 54,13% (2002 und 2003), 51,49% und 52,36% (2005 und 2006). Dagegen kommt die Bw. in ihrer neuesten Berechnung – unter Miteinbeziehung der Hauptschul- und Bundesligastunden – auf unentgeltliche Anteile von nur 46,90% (2002 und 2003), 44,12% (2004) und 48,87% (2005 und 2006).

b. Die Stundenverteilung auf die einzelnen Nutzungsarten ist zwischen den Verfahrensparteien nicht strittig.

Die Halle weist unterschiedliche Nutzungsarten auf. Sie wird – und dafür ist sie in erster Linie auch vorgesehen – von Schulen genutzt, wobei die Benützung durch die Hauptschule unentgeltlich erfolgt und mit dem BRG eine entgeltliche Nutzung vereinbart wurde. Die weitere Nutzung ergibt sich aus dem Training von Vereinen, die eine Vergütung für diese Nutzung zahlen und der weiteren entgeltlichen Nutzung (zB sonstige Veranstaltungen). Bei

den Bundesligavereinen findet zur Gänze eine unentgeltliche Nutzung statt, die eine direkte Subvention ersparen soll.

c. Nichtvorliegen eines Gesamt-BgA:

(1) Die Bw. geht davon aus, dass ein Mischbetrieb vorliegt und aufgrund der überwiegenden entgeltlichen Nutzung die gesamte Vorsteuer abzugsfähig ist. Die Rechtsprechung des VwGH vom 24.4.1980, 2739/77 soll nach der Berufung deshalb nicht gelten, weil im vorliegenden Sachverhalt „keine fixe zeitliche Zuordnung“ bestanden habe und „eine Trennung des einheitlichen Betriebes nicht zumutbar gewesen sei“.

(2) Dieser Rechtsauffassung ist wie folgt zu widersprechen und es liegt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kein Mischbetrieb vor:

Einerseits hat die Bw. selbst die Stundenaufteilung mehrmals direkt (s mündliche Verhandlung: „... Zu den Prozentsätzen bin ich bei den Ausführungen des Amtsvertreters, als sie von den Zahlen her abgestimmt sind“) und indirekt (s Stundenberechnungen der Bw. selbst) außer Streit gestellt. Dass die Stundenverteilung jedes Jahr neu abgestimmt wird, ändert nichts an der dann fixen und problemlos nachweisbaren Zuteilung, die ja genauestens aufgezeichnet wird.

Andererseits eignet sich gerade die Entscheidung VwGH 24.4.1980, 2739/77, für einen Vergleich, da es abgesehen von der geringfügig veränderten Location (Sporthalle statt Schwimmbad) genau um denselben Sachverhalt geht. Auch beim Schwimmbetrieb wurde ein (Tagesstunden)Teil den Pflichtschülern zur Verfügung gestellt, ein Teil entgeltlich den Bundesschulen und der restliche Teil den Vereinen. Während die belangte Behörde gestützt auf den damaligen § 2 Abs 4 KStG (nach heutiger Rechtslage § 2 Abs 5 KStG) nach dem Überwiegen (dh überwiegende Ausübung der öffentlichen Gewalt) vorging, hat der VwGH deutlich differenziert:

- Die Benützung durch die Pflichtschüler dient dem Hoheitsbereich (das entspricht auch der Lehre nach dem heutigen Standard, s dazu Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 2, Rz 119 ff), die Vermietung an Bundesschulen und Private ist dagegen als privatwirtschaftliche Tätigkeit einzustufen.

- Der VwGH ist der Ansicht, dass sich gerade dieser Sachverhalt nicht für eine Abwägung nach § 2 Abs 4 (heute § 2 Abs 5) KStG eignet. Es muss nicht immer dann, wenn die Tätigkeit einer KöR teils gewerblichen und teils hoheitlichen Zwecken dient, eine Gegenüberstellung und einheitliche Behandlung der Tätigkeiten erfolgen. Der Vorschrift kann vielmehr nur der Sinn beigelegt werden, dass nur bei solchen Betrieben ein Abwagen zu erfolgen hat, **bei denen**

diese beiden Tätigkeiten in einem so engen inneren Zusammenhang stehen, dass eine Aufspaltung nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Das bedeutet aber, daß in jenen Fällen, in denen durch bestimmte **objektive Anhaltspunkte klar getrennt werden kann, wann der Betrieb der KöR als Hoheitsbetrieb und als gewerblicher Betrieb tätig wird, kein Bedürfnis für eine Zuordnung des ganzen Betriebes zu einem Tätigkeitsbereich besteht.**

- Dies bedeutet die Trennung in einen Hoheitsbetrieb und einen Betrieb gewerblicher Art. Eine solche Trennung ist möglich, wenn Merkmale vorliegen, die den Betrieb gewerblicher Art aus der sonstigen Tätigkeit herausheben (zB zeitliche Trennung, getrennte Verbuchung der Eintrittsgelder).
- Der Fall eignet sich für eine solche Beurteilung, weil unstrittig feststeht, dass das gemeindeeigene Hallenbad nur zu bestimmten Zeiten ausschließlich zur Erteilung des Schwimmunterrichtes für Pflichtschüler dient und während der übrigen Zeiten eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt.

Dieses Ergebnis entspricht auch der Absicht des Gesetzgebers des UStG.

Ein Unterschied zum Hallenbadfall ist in Bezug auf den berufungsgegenständlichen Fall nicht zu erkennen, ausgenommen die Tatsache, dass auch die unentgeltliche Zurverfügungstellung der Halle nicht dem BgA zuzurechnen ist, weil keine Betätigung mit wirtschaftlichem Gewicht vorliegt bzw von vorneherein gar keine Einnahmenerzielungsabsicht besteht. Zwischen der unentgeltlichen Überlassung an die Bundesligavereine, die eine Subvention ersetzen soll (und sich damit unter dem Titel der Sportförderung dem hoheitlichen Bereich annähert; schon der Begriff Subventionsersatz verweist auf den Hoheitsbereich) und der gewerblichen Vermietung an die anderen Vereine besteht auch weder zeitlich, noch inhaltlich ein wirtschaftlicher Zusammenhang. Es existiert auch keine organisatorische Beziehung. Im Gegenteil ist die Überlassung zur Sportförderung von einer gewerblichen Vermietung zu unterscheiden, es liegen inhaltlich gesehen unterschiedliche „Betriebe“ vor.

d. Zu verweisen ist auch auf das Gemeinschaftsrecht und weitere Entscheidungen des VwGH vor der VNLTO-Rechtsprechung:

Gemeinschaftsrechtlich besteht kein besonderer Unternehmerbegriff für Körperschaften öffentlichen Rechts, vielmehr sind allein die Ausübungsmöglichkeiten entscheidend. Maßgeblich ist, ob sich die öffentliche Einrichtung privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Handlungsformen bedient. Eine einheitliche Betrachtungsweise ist dem Mehrwertsteuersystem der Richtlinie fremd, die Einstufung als wirtschaftliche Tätigkeit erfolgt anhand der Ausübungsmöglichkeiten. Die MWSt-Systemrichtlinie kennt daher keinen Überwiegensgrundsatz

(Raab, ÖStZ 2008/893). Dies ist zwar weder durch richtlinienkonforme Interpretation, noch durch unmittelbare Anwendung umsetzbar, dennoch hat sowohl die Lehre eine Aufteilung gefordert (Ruppe, UStG, § 2, Rz 188), als auch der VwGH immer wieder eine solche Aufteilung zugelassen. In der VwGH-Entscheidung vom 19.4.2007, 2004/15/0091 wurden sowohl die Aufgaben im Rahmen der Pressestelle einer Stadt in hoheitliche (soweit der Aufgabenbereich in der Information der Bevölkerung hinsichtlich des Gemeindegeschehens besteht) und privatwirtschaftliche Tätigkeiten aufgeteilt, als auch Betätigungen im Zusammenhang mit einem Radweg (Errichtung hoheitlich, Werbung privatwirtschaftlich).

Damit ist das Höchstgericht bereits mehrfach – auch mit Blick auf das Gemeinschaftsrecht, ohne darauf ausdrücklich Bezug zu nehmen – von der Trennbarkeit privatwirtschaftlicher und hoheitlicher Betätigungen im Falle des Vorliegens klarer zeitlicher und inhaltlicher Abgrenzungsmerkmale – und zwar schon vor der VNLTO-Rechtsprechung des EuGH – ausgegangen.

e. Unentgeltliche Überlassung an die Bundesliga:

Einem BgA nach § 2 Abs 1 KStG ist die unentgeltliche Überlassung nach Ansicht des UFS nicht zuzurechnen, weil ein solcher nur in Frage kommt, wenn die Erzielung von Einnahmen geplant ist (Lang/Schuch/Staringer, KStG-Kommentar, § 2, Rz 67 zur finalen Einnahmenprogrammierung). Zudem müssen die Einnahmen eine Höhe erreichen, die für eine Tätigkeit von einem wirtschaftlichen Gewicht spricht (Lang/Schuch/Staringer, aaO). Beides ist im vorliegenden Fall nicht gegeben (s auch Lang/Schuch/Staringer, aaO, Rz 78 zu VwGH 8.1.1979, 2807/76 betreffend unentgeltliche Überlassung eines Kulturhauses). Es besteht auch organisatorisch kein Unterbau bzw keine wechselseitige Stützung, die einen einheitlichen BgA (Bundesliga, Vereine und sonstige Veranstaltungen) erfordern würden. Auch einem Gesamt-BgA ist daher – wie vorangehend bereits ausgeführt – die Überlassung an die Bundesliga nicht zuzurechnen.

Es liegt auch kein fiktiver USt-BgA im Ausmaß der Bundesligaüberlassung vor. Zu den fiktiven BgA des § 2 Abs 3 UStG zählt auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften. Dabei ist festzuhalten, dass nach VwGH 3.9.2008, 2003/13/0086 der gemeinschaftsrechtliche Vermietungsbegriff für § 6 Abs 1 Z 16 UStG und § 10 Abs 2 Z 4 lit a und c gilt (Entscheidung zum Vorsteuerabzug für ein Dorfzentrum), der Vermietungsbegriff des § 2 Abs 3 UStG nach zivilrechtlichen Kriterien auszulegen ist. Das ist auch für die unternehmerische Betätigung einer Körperschaft öffentlichen Rechts von Bedeutung: Fällt die von der Gemeinde ausgeübte Tätigkeit zwar unter den gemeinschaftsrechtlichen Begriff der Vermietung, nicht aber unter den engeren zivilrechtlichen Begriff der Vermietung nach § 2 Abs 3 UStG, ist die Tätigkeit nicht

unternehmerisch. Der Begriff des Bestandvertrages ist nur erfüllt, wenn Einnahmen geplant und erzielt werden.

Nach den UStR Rz 265 ändert sich durch die vorangehend angeführte VwGH-Entscheidung nichts an den Mindestfordernissen für das Vorliegen eines angemessenen Mietentgeltes (Betriebskostendeckung und Gebrauchsentsgelt in Höhe einer 1,5%igen AfA-Komponente). Eine unentgeltliche Überlassung ist nicht als Bestandverhältnis anzuerkennen, sie begründet daher auch keinen fiktiven Betrieb gewerblicher Art.

f. Die Aufteilung in abziehbare und nichtabziehbare Vorsteuern ergibt sich für den hoheitlichen und den privatwirtschaftlichen Bereich auch aus der VNLTO-Rechtsprechung:

(1) Der EuGH hat im Urteil vom 12. Februar 2009 in der Rs „VNLTO“ (EuGH C-515/07) ausgesprochen, dass nichtwirtschaftliche Tätigkeiten – dazu gehört beispielsweise die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder durch eine Vereinigung – nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallen (Rz 36). Geht ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen (steuerfreien) und nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten nach, ist der Abzug der Vorsteuer nur soweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind (Rz 37).

(2) Der VwGH hat in der Folge mit Entscheidung VwGH vom 24.6.2009, 2007/15/0192 bei einer Gemeinde über die Aufteilung des unternehmerischen (Wasserversorgung, Kanal, Kindergarten, Müllentsorgung, Schulwartwohnung, Anteil Bauhof) und des hoheitlichen Anteils betreffend Umsatzsteuer 1998 bis 2004 wie folgt entschieden: Zu unterscheiden sei zwischen unternehmensfremden (Privatnutzung) und nichtunternehmerischen, aber nicht unternehmensfremden Zwecken. Soweit ein Gegenstand für nichtunternehmerische, aber nicht unternehmensfremde Zwecke Verwendung finde, bestehe keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. An diesem Ergebnis ändere sich nichts, wenn der Gegenstand daneben zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze Verwendung finde.

Es begegne keinen rechtlichen Zweifeln, dass Körperschaften öffentlichen Rechts der Vorsteuerabzug in Bezug auf Grundstücke (Gebäude) insoweit nicht gewährt werden dürfe, als diese Gegenstände dem nichtunternehmerischen hoheitlichen Bereich dienten. Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtunternehmerischen (nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie dienenden) Tätigkeiten nachgehe, sei der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen (nicht steuerbefreiten) Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen seien. Beim Erwerb vertretbarer Sachen (wie zB Heizöl), die für den unternehmerischen und den hoheitlichen Bereich bestimmt seien,

müsste eine Zuordnung vorgenommen und die Vorsteuer in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil aufgeteilt werden.

(3) Diese Rechtsprechung des EuGH und VwGH wurde mittlerweile sowohl vom Höchstgericht, als auch vom UFS in zahlreichen Nachfolgeentscheidungen bestätigt (zB UFS 10. November 2009, RV/0352-W/06).

Der UFS entnimmt dieser Rechtsprechung die Verpflichtung, bei Körperschaften öffentlichen Rechts für den Vorsteuerabzug eine Aufteilung dergestalt vorzunehmen, dass der hoheitliche Bereich vom unternehmerischen Bereich getrennt wird.

g. Zusammengefasst ist die von der BP vorgenommene Aufteilung – abgesehen von der im Rahmen des Berufungsverfahrens vorzunehmenden Korrektur bezüglich der Vereinstrainingsstunden hin zum unternehmerischen Bereich – sachgerecht.

(1) Für die Nutzung durch die Hauptschule ist ein Vorsteuerabzug infolge Zurechnung der Betätigung zum hoheitlichen Bereich nach der VNLTO-Rechtsprechung nicht möglich. Daran kann auch die jährliche Neufestlegung der Stundenverteilung nichts ändern, weil ungeachtet dessen eine fixe Verteilung gegeben ist. Der Vorsteuerabzug ist auch im Bereich der unentgeltlichen Zurverfügungstellung der Halle für Bundesligavereine nicht zulässig. Der UFS folgt dabei der Rechtsanschauung der Bw. nicht, wonach dieser Bereich zum „Gesamt-BgA des entgeltlichen Vermietungsbereiches“ zu zählen ist, weil das Überwiegensprinzip mangels Vorliegens eines Mischbetriebes nicht greift. Die Tätigkeit der Bundesligavereine ist zudem mit den Veranstaltungen der anderen Vereine nicht in einer Weise verwoben, dass ein einheitlicher BgA entstehen würde.

(2) Das Ausmaß der Nutzungsstunden für die einzelnen Benützungsarten ist als solches nicht strittig.

(3) Die Betriebsprüfung hat für folgende Stunden den Vorsteuerabzug nicht anerkannt:

	2003	2004	2005
Hauptschule	440	956	786
Training Vereine	74	183	85
Bundesligavereine	37	140	403
	551	1279	1274
	54,13%	51,49%	52,36%

Tatsächlich sind folgende Stunden zum hoheitlichen bzw nichtwirtschaftlichen Bereich zu rechnen:

	2003	2004	2005
Hauptschule	440	956	786
Training Vereine	/	/	/
Bundesligavereine	37	140	403
	477	1096	1189
	46,86%	44,12%	48,87%

Nach den Darstellungen in der Erörterung erfolgen die Betriebskosten abdeckende Verrechnungen auch für den Trainingsbetrieb der Vereine. Diese Stunden sind daher ebenfalls jenem Stundenblock zuzurechnen, der zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Der UFS geht demgemäß von nichtabzugsfähigen Vorsteuern im Ausmaß jener Stunden aus, die auf die Hauptschule und die Bundesligavereine entfallen. Von der BP wurde bis zur Erörterung eine Aufstellung der Kürzungen auf der Basis der neu errechneten Prozentsätze (unter Miteinbeziehung der 1/10 tel-Berichtigung) vorgenommen (entgeltlicher Bereich 53,14% für 2002 und 2003 sowie 55,88% für 2004 und 51,13% für 2005 und 2006).

Damit ergeben sich folgende Vorsteuerkürzungen:

2002	331.927,76 €
2003	413.028,66 €
2004	12.366,87 €
2005	12.928,06 €
2006	4.750,54 €

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt, 5 Berechnungsblätter

Linz, am 3. Februar 2010