



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Tiefenböck, über die Revision des Finanzamtes Bregenz in 6900 Bregenz, Brielgasse 19, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 27. April 2016, Zl. RV/1100391/2013, betreffend u. a. Umsatzsteuer 2011 und 2013 sowie Umsatzsteuerfestsetzung Jänner bis November 2012 (mitbeteiligte Partei: S KG in L), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte KG betreibt eine Squashanlage. Strittig ist die umsatzsteuerrechtliche Behandlung ihrer je Spielstunde erzielten Umsätze.
- 2 Nach den Feststellungen einer im Jahr 2013 durchgeführten Außenprüfung wurden 4 % der Umsätze dem Normalsteuersatz unterzogen. Die restlichen Erlöse seien von der Mitbeteiligten als gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht befreite Umsätze behandelt worden. Diese Vorgangsweise der Trennung der Entgelte in jene für eine Grundstückskomponente und eine für Betriebsvorrichtungen habe für Umsätze bis zum 31. Dezember 2003 nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes seine Berechtigung. Zu beachten sei allerdings, dass im Geltungsbereich des UStG 1994 für die Anwendung des § 6 Abs. 1 Z 16 auch die Vorschriften der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und die dazu ergangene Rechtsprechung des EuGH heranzuziehen seien. Folge man näher angeführter Rechtsprechung des EuGH könne bei Umsätzen aus dem Betrieb von Sport- und Spielanlagen keine auf die Grundstückvermietung entfallende, unecht steuerfreie Umsatzkomponente angesetzt werden, wenn vom leistenden Unternehmer außer der bloß „passiven“ Zurverfügungstellung des Grundstückes samt Anlagen noch geschäftliche Tätigkeiten, wie z. B. Aufsicht, Verwaltung und

==



ständige Unterhaltung der Anlage erbracht werden, was gegenständlich - wie näher dargestellt - der Fall sei.

- 3 In der Folge ergingen u. a. Umsatzsteuerbescheide für die Streitjahre 2011 und 2013 sowie den Zeitraum Jänner bis November 2012, in denen die Umsätze der Mitbeteiligten aus dem Betrieb der Squashanlage zur Gänze dem Normalsteuersatz unterworfen wurden.
- 4 Die Mitbeteiligte erhob Berufung, in der sie die Ansicht vertrat, dass das Finanzamt das Urteil des EuGH vom 18. Jänner 2001, C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, falsch interpretiere. Dem Urteil könne nicht entnommen werden, dass beim Betrieb einer Sportanlage keine Aufteilung des Gesamtumsatzes in steuerfreie Leistungsanteile (Grundstücksvermietung) und steuerpflichtige Leistungsanteile erfolgen könne. Auch könnten die zu einem Golfplatz ergangenen Aussagen nicht auf den Betrieb einer Squashanlage übertragen werden. Golf werde im Freien betrieben. Squash hingegen in Hallen. Naturgemäß sei bei einem Indoorsport die Zurverfügungstellung des Gebäudes von entscheidender und wesentlicher Bedeutung. Die wesentliche Leistung eines Squashbetreibers liege in der Zurverfügungstellung eines Hallenplatzes samt Wand und Boden (jeweils Grundstücksleistungen). Hingegen bestünde die wesentliche Leistung eines Golfplatzbetreibers in der laufenden Wartung der zur Verfügung gestellten „Wiese“. Die Spielstundenerlöse beim Squash seien im Wesentlichen auf Grund des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 als unecht befreite Umsätze zu behandeln.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht (der als Beschwerde zu behandelnden) Berufung der Mitbeteiligten hinsichtlich der revisionsgegenständlichen Jahre statt. In der Begründung wird ausgeführt, die Anlage bestehe - wie bei einem Lokalaugenschein festgestellt - aus sechs Spielcourts, die für jedermann frei buchbar seien. Den Spielern stünden WC/Dusche und Umkleide zur Verfügung, welche jedoch nicht von der Mitbeteiligten „betrieben“ würden. Die Buchung bzw. telefonische Reservierung der Courts erfolge während der näher angegebenen Geschäftszeiten bei der Geschäftsführerin der Mitbeteiligten Frau B. Während der Geschäftszeiten sei das Sportcenter durch Frau B „besetzt“, bei der





10er-Blocks/Lichtjetons und Einzelstunden für die Courts erworben werden könnten. Frau B verwalte das Center und betreue den dazugehörenden kleinen Squashshop, in welchem Schlägerverkauf, Schlägerverleih, Schlägerbespannung und Spielbälle angeboten würden. Zudem übernehme Frau B in der Regel einmal am Tag die Nass- und Trockenreinigung der Courts, was „auf Grund des Parkettbodens nur einen sehr geringen Zeitaufwand“ benötige. Die Sicherheitsglaswände, die nicht bei allen Courts vorhanden seien, würden ca. alle zwei Monate gereinigt.

- 6 Nach der Judikatur des EuGH seien Dienstleistungen, die mit Sport und Körperertüchtigung zusammenhängen, als Gesamtheit zu würdigen. Das Urteil vom 18. Jänner 2001, C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, sei wohl so zu verstehen, dass auch in Fällen, in denen die Grundstückskomponente eine gewisse Rolle spiele, eine einheitliche Dienstleistung anzunehmen sei, die nicht in einer Vermietung bestehe (keine Aufteilung des Entgelts). Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Minigolfplätzen und Tennisplätzen sei mit der EuGH-Judikatur nicht vereinbar. Nach dem BMF-Erlass vom 4. Juni 2003 sei es u. a. bei der Nutzungsüberlassung von Sportanlagen (Tennis-, Golf-, Minigolfplätzen) zu einer Änderung der Umsatzsteuerrichtlinien 2000 gekommen. Ein Herausschälen der Grundstückskomponente sei nach der neu hinzugefügten Rz. 891a nur mehr in jenen Fällen zulässig, in denen die gesamte Anlage „passiv“ einem Verein oder einer Gesellschaft überlassen werde. Erbringe der leistende Unternehmer neben der Grundstücksüberlassung noch Serviceleistungen, wie Aufsicht, Verwaltung, Wartung etc. der Sportanlage, so unterliege der gesamte Umsatz der Umsatzsteuer. In Anlehnung an die EuGH-Judikatur entfalle bei diesen Umsätzen in Zukunft die Aufteilung in eine unecht steuerbefreite Grundstückskomponente und einen steuerpflichtigen Teil für die Dienstleistung. Der EuGH differenziere im Gegensatz dazu nicht zwischen aktiver und passiver Überlassung. Bereits das Überlassen von Räumlichkeiten diverser Sportanlagen sei als Dienstleistung zu werten. Bei der Nutzungsüberlassung von Sportanlagen stünde in der Regel die Benützung der diversen Einrichtungen im Vordergrund, die Miete von Grundstücksflächen sei nebensächlich. Ohne die entsprechenden Anlagen und Ausstattungen seien die





nackten Grundstücke für die Sportler bedeutungslos. Für die Sporttreibenden seien die angebotenen Einrichtungen, Sportgeräte und Ertüchtigungsmöglichkeiten relevant. Sie hätten kein Interesse daran, eine Grundstücksfläche zu mieten. Die Grundstücksmiete ermögliche als Nebenleistung die optimale Nutzung der Hauptleistung. Eine Aufteilung in steuerfreie Umsätze aus der Vermietung und steuerpflichtige Leistungsumsätze widerspreche sowohl der Auffassung des EuGH als auch dem Grundsatz der Unteilbarkeit/Einheitlichkeit der Leistung.

- 7 Im Revisionsfall gehe das Bundesfinanzgericht jedoch in der Gesamtbetrachtung des Sachverhaltes von einer vordergründigen Vermietung eines Grundstückes als Hauptleistung aus, wobei die sonstigen - tatsächlich erforderlichen - Dienstleistungen lediglich einen marginalen Umfang hätten. Die für die Benützung der Squashboxen für die Sporttreibenden zu erbringenden sonstigen Dienstleistungen erforderten einen geringen Zeit- und Sachaufwand. Wie bei einem Lokalausweis glaubhaft gemacht, benötige eine einmal errichtete Squashbox auf Grund des äußerst strapazierfähigen Parkettbodens fast keinen Reinigungs- und Reparaturaufwand und sei das Service für die Spieler, damit sie dort ihren Sport ausüben könnten, mit dem Verkauf der 10er-Blöcke, Einzelstunden und Lichtjetons, sowie der Reservierung abgetan. Dabei handle es sich um Tätigkeiten, die nur einen sehr geringen Zeit- und Sachaufwand der Betreiberin erforderten. Die den Spielern zur Verfügung stehenden WC/Duschenanlagen und Umkleidekabinen würden nicht von der mitbeteiligten KG betrieben. Damit überwiege im Revisionsfall die passive Nutzung der Anlage die gebotenen Dienstleistungen. Ein Vergleich mit dem Betrieb von Golf- und Fußballplätzen sei nicht angebracht, weil die Pflege der zu bespielenden Grundstücke bekanntermaßen aufwändig sei.
- 8 Das zusätzliche Service hinsichtlich Schlägerverkauf und -verleih, Schlägerbespannung und Ballverkauf in dem kleinen, durch die Geschäftsführerin der KG während der Geschäftszeiten besetzten Shop stelle ein „freies Zusatzangebot“ dar, welches jedoch nicht vonnöten sei, um die Squashboxen zu bespielen. Auch sei realiter keine Aufsicht bei der Benützung der Squashanlage erforderlich, was sich daran zeige, dass auch außerhalb der



Geschäftszeiten eine Benützung der Squashanlage möglich sei. Auch dürfe nicht übersehen werden, dass das Finanzamt im Jahr 1999 lediglich einen Umsatzanteil von „4 % für die Überlassung der Betriebsvorrichtungen“ festgestellt habe. Ein anderer Prozentsatz sei auch bei der aktuellen Betriebsprüfung nicht hervorgekommen. Das Finanzamt habe nur eine andere rechtliche Würdigung vorgenommen. Der in Rede stehende Umsatz stelle nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts insgesamt eine Vermietung eines Grundstücks iSd Art. 13 Teil B lit. b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dar.

- 9 Eine Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG sei zulässig, weil es an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Berücksichtigung der Urteile des EuGH vom 18. Jänner 2001, C-150/99, und vom 22. Jänner 2015, C-55/14, zur Problematik der Grundstücksmietete iZm der Ausübung von Sport oder Körperertüchtigung fehle.
- 10 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die ordentliche Revision des Finanzamts, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:
- 11 Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 sind u.a. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerfrei.
- 12 Die Bestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 basiert auf Art. 13 Teil B lit. b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie, 77/388/EWG (6. EG-RL); diese Bestimmung ist inhaltlich unverändert in Art. 135 Abs. 1 lit. 1 und Abs. 2 der gegenständlich maßgebenden Mehrwertsteuersystemrichtlinie 2006/112/EG übernommen worden.
- 13 Die in Art. 13 der 6. EG-RL vorgesehenen Steuerbefreiungen stellen nach ständiger Rechtsprechung des EuGH eigenständige Begriffe des Unionsrechts dar und erfordern eine unionsrechtliche Definition. Da Art. 13 Teil B lit. b der 6. EG-RL keine Definition des Begriffes „Vermietung und Verpachtung von Grundstücken“ enthält, ist diese Vorschrift nach ihrem Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik dieser Richtlinie auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der vorgesehenen Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist (vgl. - mit weiteren Nachweisen - VwGH 30.10.2014, 2011/15/0123).





- 14 Bei einem Umsatz, der ein Leistungsbündel darstellt, ist eine Gesamtbetrachtung notwendig. Zum einen ist eine jede Dienstleistung in der Regel als eigene selbständige Leistung zu betrachten, zum anderen darf eine wirtschaftlich einheitliche Dienstleistung im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Deshalb ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist (vgl. VwGH 24.3.2009, 2006/13/0150, mit weiteren Nachweisen).
- 15 Zur Einstufung der Nutzung von Sportanlagen hat der EuGH im Urteil vom 18.1.2001, C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, ausgeführt (Rn. 26), dass Dienstleistungen, die mit Sport und Körperertüchtigung zusammenhängen, möglichst als Gesamtheit zu würdigen sind.
- 16 Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH besteht das grundlegende Merkmal des Begriffs „Vermietung von Grundstücken“ darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Umsatzes sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt (vgl. etwa EuGH 22.1.2015, C-55/14, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, Rn. 21).
- 17 Die Vermietung eines Grundstückes stellt normalerweise eine passive Tätigkeit dar, die allein an den Zeitablauf gebunden ist, und ist von anderen Tätigkeiten zu unterscheiden, die entweder gewerblichen Zwecken dienen oder einen Gegenstand haben, der eher durch die Erbringung einer Dienstleistung als durch die bloße Bereitstellung einer Sache charakterisiert wird. Dabei ist auch die Mietdauer ein geeignetes Kriterium, um eine Vermietungsleistung von einer einheitlichen sonstigen Leistung abzugrenzen (vgl. EuGH 18.11.2004, C-284/03, *Temco*, Rn. 20 und 26f).



- 18 Eine gegenüber der Vermietung andersartige Leistung hat der EuGH im Urteil vom 18. Jänner 2001, C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, bei der Überlassung eines Golfplatzes für den Golfsport angenommen, weil neben der kurzfristigen Grundstücksüberlassung eine Vielzahl zusätzlicher geschäftlicher Aktivitäten wie Aufsicht, Verwaltung, Unterhaltung sowie die Zurverfügungstellung anderer Anlagen tritt, die der Grundstücksüberlassung ein anderes Gepräge geben.
- 19 In noch zu Vorgängergesetzen, insbesondere zum UStG 1972, ergangenen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof die Benützung einer Minigolfanlage (vgl. VwGH 16.3.1987, 85/15/0255; und 5.3.1990, 88/15/0080) und die stundenweise Benützung eines Tennisplatzes (vgl. VwGH 5.7.1973, 0929/72; 15.4.1982, 3107/79; 11.11.1985, 84/15/0148) als Vermietung eines Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen angesehen. An dieser Beurteilung hält der Verwaltungsgerichtshof angesichts der aufgezeigten unionsrechtlichen Vorgaben des EuGH zur Auslegung des Art. 13 Teil B lit. b 6. EG-RL nicht fest (vgl. zur Änderung der deutschen Rechtsprechung auch BFH 31.5.2001, V R 97/98; sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 6 Tz 388/1).
- 20 Die Überlassung der Nutzung von Sportanlagen ist eine einheitliche und steuerpflichtige Leistung, die nach ihrem wirtschaftlichen Erscheinungsbild, das aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu bestimmen ist (vgl. EuGH 25.2.1999, C-349/96, *Card Protection Plan*, Rn. 29), nicht durch die mit ihr verbundene Grundstücksüberlassung geprägt ist. Verträge über die Benützung von Sport- und Freizeitanlagen sind im Anwendungsbereich des UStG 1994 somit grundsätzlich als Verträge sui generis einzustufen. Im Vordergrund steht die Benützung von Einrichtungen, die der Freizeitgestaltung, der körperlichen Ertüchtigung oder der Sportausübung dienen, und nicht die Miete von Grundstücksflächen und Betriebsvorrichtungen (vgl. auch *Sarnthein*, Einheitlichkeit der Leistung, ÖStZ 12/2001, 277 f).
- 21 Im angefochtenen Erkenntnis hat das Bundesfinanzgericht die stundenweise Benützung einer Squashanlage als Grundstücksvermietung mit der Begründung beurteilt, dass die von der mitbeteiligten Partei erbrachten geschäftlichen Tätigkeiten der Aufsicht, Verwaltung und ständigen Unterhaltung zeitlich nicht





sonderlich ins Gewicht fielen. Die sonstigen den Spielern zur Verfügung stehenden Anlagen (Umkleide-, Dusch/WC-Anlagen) würden nicht von der mitbeteiligten Partei betrieben. Der verlegte Parkettboden sei pflegeleicht und eine Benützung der Squashanlage auch außerhalb der Geschäftszeiten der mitbeteiligten Partei möglich. Damit liege eine im Vordergrund stehende Vermietungstätigkeit vor, die zur Gänze dem § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 zu subsumieren sei.

- 22 Zu Recht hält das revisionswerbende Finanzamt dem entgegen, dass es auch den Benützern einer Squashanlage in erster Linie darauf ankommt, die beabsichtigte sportliche Betätigung mit Hilfe der dafür erforderlichen Vorrichtungen ausüben zu können. Der Leistungsgegenstand (die Möglichkeit, die Sportanlage in Anspruch zu nehmen) ist ein anderer, als jener, der der bloßen Grundstücksüberlassung unter Ausschluss anderer eigentümlich ist. Dabei kommt es nicht entscheidend darauf an, welchen Zeitaufwand die Pflege und Unterhaltung der jeweiligen Sportanlage im Allgemeinen erfordert oder wieviel Zeit für die Reinigung der Anlage vom jeweiligen Betreiber im konkreten Einzelfall tatsächlich aufgewendet wird. Dass die Spielanlage auch außerhalb der Geschäftszeiten der mitbeteiligten Partei genutzt werden kann, ist jedenfalls dann kein Indiz für das Vorliegen einer bloß passiven Vermietungstätigkeit, wenn - wie offenbar im Revisionsfall - der Betreiber der Anlage durch vorbereitende Tätigkeiten - beispielsweise durch die Ausgabe so genannter Lichtjetons - den Spielbetrieb auch außerhalb seiner Anwesenheitszeit ermöglicht.
- 23 Kommt der Grundstücksmiete nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Vertrages, der aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu bestimmen ist, keine Bedeutung zu, weil dem Leistungsempfänger lediglich die (stundenweise) Benutzung der Sportstätte im Rahmen einer allgemeinen Benutzungsordnung gestattet ist, ist die Leistung insgesamt steuerpflichtig (vgl. *Lindinger/Sperz*, Vermietung von Sportanlagen, RFG 2012/26; sowie zum unionsrechtlichen Hintergrund die deutschen Umsatzsteuerkommentare: *Birkenfeld/Wäger*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 97 Rz. 391 - 394; *Wenzel* in Rau/Dürrwächter,



UStG, § 4 Nr. 12 Anm. 47; *Schüler-Täsch* in Sölch/Ringleb, UStG, § 4 Nr. 12, 34, Stichwort Sportanlage). Dies hat das Bundesfinanzgericht verkannt.

- 24 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 29. Mai 2018

