



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des Finanzamts Innsbruck in 6021 Innsbruck, Innrain 32, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. Mai 2017, Zl. RV/3100242/2014, betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2012 (mitbeteiligte Partei: Gemeinde G, vertreten durch die Wirtschaftstreuhand Gruber Steuerberatungs GmbH in 6401 Inzing, Hauptstraße 14a), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte Gemeinde hat - nach dem vom Bundesfinanzgericht (BFG) festgestellten Sachverhalt - seit 1. Mai 1975 eine 8.679 m² große Grundparzelle gepachtet und darauf ein Sportzentrum mit einer Minigolfanlage, einem Tennisplatz (im Winter Eislaufplatz und Eisschießbahn), einem Kinderspielplatz und einem Gasthaus (Buffet) errichtet und zum Betrieb umsatzsteuerpflichtig verpachtet. Nachdem die Anlage nach Angabe der Gemeinde über die Jahre an Attraktivität verloren und der Pächter nicht mehr gewillt gewesen sei, den auslaufenden Vertrag zu verlängern, nahm die Gemeinde in den Jahren 2007 bis 2009 Umbaumaßnahmen zu deren Modernisierung vor. Dabei wurde das Gasthaus saniert und erweitert und wurden ein neuer Parkplatz sowie ein Spielplatz/Funcourt errichtet, wobei die Finanzierung zum Großteil mit Subventionen und Zuschüssen erfolgte.
- 2 Nach Durchführung einer Außenprüfung kam die Finanzverwaltung zu dem Ergebnis, dass die Verpachtung des Gasthauses zwar einen Betrieb gewerblicher Art darstelle, der als eigenes Körperschaftsteuersubjekt zu erfassen sei, die Mitverpachtung des beim Gasthaus gelegenen Kinderspielplatzes mit einem Beachvolleyballplatz hingegen kein Betrieb





gewerblicher Art sei. Die Einrichtung eines Kinderspielplatzes sei eine Infrastrukturmaßnahme der Gemeinde zur Förderung des Tourismus; die Überlassung des Kinderspielplatzes an den Pächter des Gasthauses sei der Vermögensverwaltung der Gemeinde zuzurechnen. Im Pachtvertrag sei vereinbart, dass die Benützung des durch die Öffentlichkeit frei zugänglichen Spielplatzes mit Ausnahme der im Winter vom Pächter auf eigene Kosten zu errichtenden und zu erhaltenden Eislauffläche kostenlos sei. Mit der Benützung des Spielplatzes sei keine Konsumationsverpflichtung verbunden. Insofern habe eine Zurechnung zum hoheitlichen Bereich der Gemeinde zu erfolgen. Die für den Kinderspielplatz/Funcourt geltend gemachte Vorsteuer iHv 9.002,55 € (2007), 39.440,44 € (2008), 2.719,65 (2009), 384,99 € (2010), 232,18 € (2011) und 945,86 € (2012) sei daher nicht abzugsfähig.

- 3 Das Finanzamt erließ - hinsichtlich der Jahre 2007 bis 2011 nach Wiederaufnahme der Verfahren - diesen Feststellungen entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2007 bis 2012.
- 4 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht (BFG) - nach Ergehen einer Beschwerdevorentscheidung und einem Vorlageantrag - der dagegen erhobenen Beschwerde der mitbeteiligten Gemeinde nach Durchführung eines Augenscheins Folge und änderte die bekämpften Bescheide hinsichtlich der abziehbaren Vorsteuer ab.
- 5 Begründend führte das BFG aus, der Pachtvertrag vom 17. November 1975 zwischen dem Grundeigentümer und der mitbeteiligten Gemeinde, der in der Folge zwei Mal um 10 Jahre und zuletzt um 15 Jahre verlängert worden sei, sei „zum Zwecke der Errichtung und des Betriebes eines Sportzentrums durch die Pächterin“ geschlossen worden, wobei der Pächterin jede andere Benützung - ohne vorherige, schriftliche Genehmigung des Verpächters - ausdrücklich untersagt sei. Die Errichtung von Baulichkeiten auf dem Pachtgrundstück sei nur insoweit gestattet, als diese bei Räumung wieder abgetragen werden könnten; bei Rückstellung des Pachtgrundstückes müsse diesbezüglich der frühere Zustand wieder hergestellt werden. Punkt 7 laute schließlich:



„Die Pächterin hat die Absicht, auf diesem Pachtgrundstück ein Sportzentrum zu errichten, Anlagen für Minigolf, Tennis, Eisschießen, Kinderspielplatz, ein Buffet usw. zu installieren; es wird ihr vom Verpächter gestattet, den Betrieb dieser Anlagen dritten Personen zu übertragen, wobei jedoch die Pächterin gehalten ist, dafür zu sorgen, dass von diesen ihr beauftragten Personen auch die Bestimmungen dieses Pachtvertrages genau eingehalten werden.“

- 6 In den Pachtverträgen zwischen der Gemeinde und den Unterpächtern sei der Pachtgegenstand nach der Umgestaltung als „das auf dem von der Gemeinde gepachteten Grundstück (Wiese mit 8.679 m²) errichtete Sportzentrum samt Außenanlagen (Spiel- und Erlebnispark, Eislaufplatz, Fun Court, Beachvolleyplatz und Gastgewerbebetrieb)“ beschrieben worden. Vor der Umgestaltung sei er als „Sport- und Freizeitzentrum mit den dazugehörigen Außenanlagen und ein Kiosk mit Gastlokal und WC’s“ bzw. als „Sportzentrum ..., bestehend aus Anlagen für Minigolf, Tennis, Eisschießen, Kinderspielplatz und Buffet und sonstigen Anlagen sowie das Inventar für den Betrieb dieser Anlagen“ beschrieben worden.
- 7 Im Rahmen eines Lokalaugenscheins im November 2015 sei das BFG zum Ergebnis gelangt, dass die wiederholt verwendeten Bezeichnungen „Sportzentrum“ bzw. „Sportzentrum samt Außenanlagen“ für die im Einzelnen näher umschriebene Anlage irreführend seien. Die Einrichtung befinde sich zur Gänze im Freien auf dem von der Gemeinde gepachteten Grundstück mit dem darauf errichteten Gastlokal. Es sei weder eine (Sport-)Halle vorhanden noch handle es sich um einen Sportplatz mit genormten Abmessungen (wie etwa für Fuß-, Hand- oder Basketball), der für die Austragung von sportlichen Veranstaltungen, Wettkämpfen, Turnieren oder als Trainingseinrichtung für diverse Sportarten geeignet wäre. Als zutreffend erweise sich dagegen die Bezeichnung auf der am Ortseingang aufgestellten Hinweistafel als ein Lokal mit „Sonnenterrasse - Spielplatz“. Im aufgelegten Werbeprospekt werde die Bezeichnung „Abenteuerspielplatz“ verwendet. Direkt bei der Anlage sei ebenfalls die Beschriftung „Abenteuer-Spielplatz“ angebracht. Zutreffend sei auch die Beschreibung des Betriebsprüfers als „Freizeit- und Abenteuerspielplatz“ oder „kleiner Multisportplatz“ sowie die Bezeichnung als „Spiel- und Erlebnispark“ im Pachtvertrag. Auch beim Lokalaugenschein durch das BFG sei nichts anderes festzustellen gewesen, als dass hier ein Gastlokal



mit vorgelagertem Spielplatz errichtet worden sei, dessen Beleuchtung ebenso wie die Musikanlage (Lautsprecherboxen beim „Multisportplatz“) gemäß der Vereinbarung in den Pachtverträgen durch den jeweiligen Pächter vom Buffet aus bedient würde.

- 8 Der Pachtzins sei bis zum 1. Jänner 2011 mit monatlich 840 € (inkl. USt), danach (nach der Umgestaltung) mit 1.320 € (inkl. USt) vereinbart worden. Während der Pachtzeit hätten die Unterpächter, die - bis auf eine in den Pachtverträgen enthaltene Urlaubsregelung - auch eine ganzjährige Betriebspflicht treffe, sämtliche auf den Pachtgegenstand entfallenden Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Aufwendungen gemäß §§ 21, 22, 23 und 24 MRG zu bezahlen. Auch den Eislaufplatz im Winter hätten die Unterpächter auf eigene Kosten zu errichten und zu betreiben. Sie hätten zudem eine „ausreichende“ Betriebshaftpflichtversicherung und eine „ausreichende“ Versicherung für das von ihnen eingebrachte Inventar gegen Elementarschäden abzuschließen und für die Dauer des Pachtverhältnisses versichert zu halten. Die Gemeinde habe nur den an ihren Verpächter zu zahlenden Pachtzins in Höhe von jährlich 4.360 € (und sohin etwas mehr als ein Viertel der eigenen Pachteinnahmen) zu tragen. Das Merkmal der Entgeltlichkeit und das Vorliegen eines Bestandverhältnisses sei nach Ansicht des BFG sohin gegeben.
- 9 Alle abgeschlossenen Verträge (sowohl Haupt- als auch Unterpachtverträge) bezeichneten als Pachtgegenstand das gesamte Grundstück mit den darauf errichteten Anlagen. Die Anlage sei - wie im Pachtvertrag zwischen Gemeinde und Grundeigentümer vorgesehen - von einem Zaun umgeben, wodurch Gastlokal und Außenanlagen auch vom äußeren Anschein als Einheit wahrgenommen würden. Dass der Spielplatz unentgeltlich benützt werden könne, bedeute nicht, dass nur hinsichtlich des Gastlokals ein Bestandvertrag abgeschlossen worden sei. Bei der örtlichen Volksschule befinde sich im Übrigen für Unterrichtszwecke ein eigener Spielplatz. Pacht und Betreuung der gesamten Anlage seien immer durch ein und dieselbe Person erfolgt. Eine nur teilweise Verpachtung des Grundstücks (Gastlokals) bei gleichzeitiger



Betreuung der übrigen Anlage durch andere Personen, die wiederum Zugang zum Gastlokal haben müssten, sei für die Gemeinde nicht in Frage gekommen.

- 10 Die in ihrer Gesamtheit verpachtete Anlage stelle vor diesem Hintergrund einen einheitlichen (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art dar und könne nicht in einen Teil, für den der Vorsteuerabzug zustehe, und einen Teil, für den dies nicht der Fall sei, aufgeteilt werden.
- 11 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die (außerordentliche) Amtsrevision. Zur Zulässigkeit der Revision macht das Finanzamt geltend, das Erkenntnis weiche von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs hinsichtlich der Frage der Abzugsfähigkeit von Vorsteuern bei Tätigkeiten von Körperschaften öffentlichen Rechts ab. Nach der ständigen Rechtsprechung von EuGH und VwGH stehe Körperschaften öffentlichen Rechts ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit nicht-wirtschaftlichen, hoheitlichen Tätigkeiten nicht zu. Auch habe das BFG die Rechtsprechung des VwGH zum Vorliegen eines Mischbetriebs und zu den damit verbundenen umsatzsteuerlichen Konsequenzen außer Acht gelassen (Hinweis auf VwGH 29.1.2014, 2010/13/0006, sowie 30.6.2015, 2011/15/0163). Infolgedessen habe das BFG im Zusammenhang mit dem revisionsgegenständlichen „Abenteuerspielplatz“ ungeachtet dessen hoheitlichen Verwendungszwecks den vollen Vorsteuerabzug zugelassen. Zu einem vergleichbaren Fall der Kombination einer (unternehmerischen) Gasthausverpachtung mit einem überdimensional großen, für die Öffentlichkeit frei zugänglichen (hoheitlichen) Spielplatz liege zudem noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs vor.
- 12 Die mitbeteiligte Gemeinde erstattete eine Revisionsbeantwortung.
- 13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 14 Die Revision ist zulässig und begründet.
- 15 Nach § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen. Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.



16 Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt grundsätzlich § 2 Abs. 3 UStG 1994. Demnach sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts „nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von der Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig“.

17 Der verwiesene § 2 KStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 2. (1) Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die

- wirtschaftlich selbständig ist und
- ausschließlich und 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 (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988) dient.

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

18 Als Betrieb gewerblicher Art gilt gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 auch die entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art (vgl. dazu etwa *Lang ua*, KStG² § 2 Rz 86 ff; sowie *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 2 Rz 190/1 ff). Gemäß § 2 Abs. 3 letzter Teilstrich UStG 1994 gilt auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken als Betrieb gewerblicher Art.

19 Dass der Betrieb von Gaststätten grundsätzlich eine „privatwirtschaftliche Tätigkeit“ und damit auch einen Betrieb gewerblicher Art begründen kann, ist unzweifelhaft.

20 Dementsprechend zählt auch die revisionsgegenständliche entgeltliche Überlassung eines Gastlokals sowie die Überlassung eines Spielplatzes zu den



Betrieben gewerblicher Art und vermittelt der mitbeteiligten Gemeinde grundsätzlich eine Vorsteuerabzugsberechtigung.

- 21 Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner bisherigen Rechtsprechung jedoch auch ausgesprochen, dass Körperschaften öffentlichen Rechts, denen aufgrund einer entsprechenden Betätigung Unternehmereigenschaft zukommt, insoweit vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, als sie Gegenstände und Dienstleistungen für ihren nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich beziehen. Wie der EuGH in seinem Urteil vom 12. Februar 2009, C-515/07, *VNLTO*, Rn 37 ausgeführt hat, ist nämlich der Abzug von Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zulässig, soweit sie sich auf Tätigkeiten beziehen, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer bzw. der ihr nachfolgenden Mehrwertsteuersystemrichtlinie fallen. Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind (vgl. VwGH 24. 6.2009, 2007/15/0192, sowie 27.7.2016, 2013/13/0083).
- 22 Bezieht eine Körperschaft Gegenstände und Dienstleistungen, die anteilig der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze und mit einem weiteren Anteil deren nichtunternehmerischen (aber nicht unternehmensfremden) Zwecken dienen, steht ihr der Vorsteuerabzug jeweils mit jener Quote zu, die sich aus dem Verhältnis der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke einerseits und für nichtunternehmerische Zwecke andererseits ergibt (vgl. VwGH 27.7.2016, 2013/13/0083).
- 23 Das BFG hat im Revisionsfall festgestellt, dass der revisionsgegenständliche Spielplatz nach den abgeschlossenen Pachtvereinbarungen zwischen mitbeteiligter Gemeinde und Unterpächter unentgeltlich öffentlich zugänglich zu halten sei, sodass dem Unterpächter kein ausschließliches Nutzungsrecht mit



der Möglichkeit, andere Personen von der Nutzung auszuschließen, eingeräumt wurde. Nach den in den Verwaltungsakten einliegenden Vereinbarungen muss der Unterpächter zudem die unentgeltlich benützbaren Außenanlagen inklusive WC-Anlagen in sauberem und gereinigtem Zustand - offenbar unabhängig von den eigens geregelten Betriebszeiten des Lokals - bis jeweils 22 Uhr ganzjährig offen halten (Punkt VII).

- 24 Dies zeigt, dass die Außenanlagen teilweise im (nichtunternehmerischen) öffentlichen Interesse der mitbeteiligten Gemeinde und nur teilweise im Interesse des verpachteten Gastlokals betrieben werden.
- 25 Da das BFG ausgehend von einer falschen Rechtsansicht keine Aufteilung der im Zusammenhang mit den in Rede stehenden Tätigkeiten anfallenden Vorsteuer vorgenommen hat, war das angefochtene Erkenntnis somit gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

W i e n , am 27. Februar 2019

