

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Sonnweber in der Beschwerdesache Gemeinde GS, gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 11.12.2013 betreffend Umsatzsteuer 2007 bis 2008 und 2010 bis 2012 sowie vom 10.12.2013 betreffend Umsatzsteuer 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die abziehbare Vorsteuer beträgt:

	2007	2008	2009	2010	2011	2012
VSt ohne igE	39.357,27	73.762,08	107.958,22	126.871,18	67.243,38	25.844,63
VSt aus igE	9.000,00	20.974,40	1.958,55	178,19	160,50	142,28

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die als "Freizeit- und Sportzentrum samt Gastbetrieb" bezeichnete Anlage der Gemeinde einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 3 letzter TS UStG 1994 darstellt.

1. Verfahrensgang und Sachverhalt:

1.1. Im Bericht vom 09.12.2013 über das Ergebnis einer Außenprüfung bei der Gemeinde GS (AbNr. 122053/13) ist (zusammengefasst) festgehalten:

Die Gemeinde habe seit 01.05.1975 eine näher bezeichnete, 8.679 m² große Grundparzelle gepachtet und darauf *"ein Sportzentrum mit einer Minigolfanlage, einem Tennisplatz (im Winter Eislaufplatz und Eisschießbahn), einem Kinderspielplatz und einem Buffet"* errichtet. Nach Fertigstellung des Sportzentrums sei dieses *"zum Betrieb an Dritte umsatzsteuerpflichtig vermietet"* worden. Da die Anlage *"über die Jahre die Attraktivität verlor und der Pächter nicht mehr gewillt war, den auslaufenden Vertrag zu verlängern"*, habe die Gemeinde deren Modernisierung beschlossen und in den Jahren 2007 bis 2009 entsprechende Umbaumaßnahmen vorgenommen. Es seien das Buffet saniert und erweitert und ein neuer Parkplatz sowie ein *"Spielplatz/Funcourt"* errichtet worden. Die Finanzierung sei *"zum Großteil mit diversen Subventionen und Zuschüssen"* erfolgt. Die

neue Anlage sei beginnend mit 01.08.2008 bis 30.04.2013 an MK verpachtet worden. Der monatliche Pachtzins habe anfänglich 700 € betragen und sei ab 01.01.2011 auf 1.100 € netto erhöht worden. Die Verpachtung des Gasthauses stelle einen Betrieb gewerblicher Art dar, der als eigenes Körperschaftsteuersubjekt zu erfassen sei. Die *"Mitverpachtung des beim Gasthaus gelegenen Kinderspielplatzes mit einem Beachvolleyballplatz"* sei kein Betrieb gewerblicher Art. 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 freizugänglichen 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 im Restaurant 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.

1.2. 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.

1.3. Die Gemeinde erhob Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 bis 2012. Sie führte aus, sie habe das betreffende Grundstück (zunächst befristet) gepachtet. Für eine allfällige Weiterverpachtung sei ihr vom Verpächter ein Vorpachtrecht eingeräumt worden. Laut Pachtvertrag erfolge die Pacht ausschließlich zum Zweck der Errichtung und des Betriebes eines Sportzentrums mit einer Minigolfanlage, Tennisplatz (im Winter Eislaufplatz), Eisschießbahn, Kinderspielplatz, Buffet und sei jede andere Benützung ausdrücklich untersagt. Die Errichtung von Baulichkeiten auf dem Pachtgrundstück sei nur insoweit gestattet, als diese bei Räumung wieder abgetragen werden könnten. Bei Rückstellung des Pachtgrundstückes müsse der frühere Zustand wieder hergestellt werden. Nach Widmung des Pachtgrundstückes als *"Sonderfläche Sportanlagen"* sei mit der Errichtung des Sportzentrums begonnen worden. Nach dessen Fertigstellung sei dieses *"in seiner Gesamtheit wie im Pachtvertrag vereinbart"* zum Betrieb an Dritte durchgehend umsatzsteuerpflichtig vermietet worden. Der Hauptpachtvertrag mit dem Grundstückseigentümer sei nach dem jeweiligen Ablauf immer wieder verlängert worden. Die Unterpachtverträge seien auf die Laufzeit des Hauptpachtvertrages abgestimmt worden. Die in den 70er Jahren errichtete Anlage hätte im Laufe der Zeit zusehends an Attraktivität verloren. Die (mit Asbestplatten errichtete) Minigolfanlage, der Harttennisplatz und das Gebäude seien von den Gästen immer weniger angenommen worden. Der langjährige Pächter habe mitgeteilt, das *"in die Jahre gekommene"* Sportzentrum nach Auslaufen des Pachtvertrages im Jahr 2008 nicht weiter pachten zu wollen. Die Gemeinde sei vor der Alternative gestanden, das Sportzentrum aufzulassen und das Grundstück unter Herstellung des ursprünglichen Zustandes an den Verpächter rückzustellen oder

Investitionen zu tätigen, um die Anlage wieder zu einem Anziehungspunkt für Gäste aus der Umgebung und der nahe liegenden Landeshauptstadt zu machen. Ziel sei gewesen, eine "Marke" zu schaffen, welche in der Region und darüber hinaus als einzigartig gelten sollte. Den zu diesem Zweck ausgeschriebenen Ideenwettbewerb habe eine deutsche Firma gewonnen, die in der Folge auch als ausführende Firma agiert habe. Von 2007 bis 2009 sei eine dem Zeittrend entsprechende Umgestaltung erfolgt. Die unattraktive Minigolfanlage und der Harttennisplatz seien entfernt worden. Durch Erdbewegungen seien Hügel, Höhlen, Wasserstellen geschaffen worden. Um dem Besucherandrang am Wochenende gerecht zu werden, sei ein großzügiger beleuchteter und asphaltierter Parkplatz errichtet worden. Es sei ein Beachvolleyplatz und ein Multisportplatz mit Banden und Weichgummiplatten angelegt worden. Sämtliche Plätze seien mit Flutlichtanlagen, deren Bedienung vom Buffet aus erfolge, ausgestattet. Der Beachvolleyplatz diene im Winter als Eisstockplatz, der Multisportplatz als Eislaufplatz. Das in Holzbauweise errichtete Buffetgebäude sei desolat gewesen und habe im sanitären Bereich nicht mehr den gewerberechtlichen Anforderungen zur Erlangung einer Betriebsanlagengenehmigung entsprochen. Das Gebäude sei um die notwendigen Sanitärräume erweitert und saniert worden. Nach Fertigstellung aller Baumaßnahmen sei das Sportzentrum in Zeitungen, Aussendungen, Folder, Buswerbung in Landeshauptstadt "usw." als "M..." Abenteuerspielplatz beworben worden. Die geschaffene Marke "M..." Abenteuerspielplatz sei *"wirtschaftlich voll aufgegangen"*. Das werde durch die zunehmenden Besucherzahlen aus der Region, insbesondere aus der Landeshauptstadt bestätigt. Der Pachtzins für den Pachtgegenstand habe anfangs monatlich € 700,00, ab 01.01.2011 monatlich € 1.100,00 betragen. Laut Vertrag habe der Pächter alle auf den Pachtgegenstand entfallenden Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Aufwendungen zu bezahlen. Der Pächter habe auch eine ausreichende Betriebshaftpflicht und eine ausreichende Versicherung für das Inventar gegen Elementarschäden abzuschließen und für die Dauer des Vertragsverhältnisses versichert zu halten. Die Unterverpachtung des Sportzentrums sei von Beginn an als eine Vermietung und Verpachtung von Grundstücken iSd § 2 Abs. 3 UStG beurteilt worden. Durch den Umbau des Sportzentrums in den Jahren 2007 bis 2009 habe sich an der steuerlichen Beurteilung nichts geändert. Nach dem Umbau seien der Multisportplatz mit Banden und Weichgummiplatten, der Beachvolleyballplatz und das Buffet die zentralen Einrichtungen des Sportplatzes. Beide Plätze seien mit Flutlicht ausgestattet und würden im Winter als Eislaufplatz und Eisstockplatz dienen. Die Adaptierungen mit Hügeln, Flussläufen, Höhlen, Wasserstellen und diversen Spielgeräten für Kleinkinder ändere nichts an der bisherigen Funktion als Sportzentrum und diene lediglich im Rahmen des Gesamtkonzeptes der Attraktivitätssteigerung der gesamten Anlage. Durch den Umbau habe sich auch der Inhalt des Pachtvertrages mit dem Grundstückseigentümer nicht geändert. Es sei weiterhin jede andere Nutzung als für ein Sportzentrum vertraglich ausgeschlossen. Auch die Widmung als *"Sonderfläche Sportplatz"* sei aufrecht. Die Gemeinde habe auch keine Garantie, dass der Pachtvertrag - wie bisher - verlängert werde. Eine Auflösung des Pachtvertrages würde die im Pachtvertrag enthaltene Folge, nämlich die Herstellung

des ursprünglichen Zustandes, nach sich ziehen. Die Gemeinde trage wie jeder private Pächter *"das volle wirtschaftliche Unternehmerrisiko"*. Im Auflösungsfall würden alle bestehenden Einrichtungen und Anlagen untergehen. In einer Ergänzung zur Beschwerde wurden (unter Darstellung der Berechnung und Anschluss der betreffenden Kontoblätter) noch Vorsteuerbeträge iHv € 78,00 (2009), € 251,60 (2010), € 205,05 (2011) und € 893,44 (2012) geltend gemacht, die *"auf jeden Fall anzuerkennen"* seien, da sie nicht auf den Abenteuerspielplatz entfallen würden.

1.4. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 29.01.2014 wurde dem Antrag auf Berücksichtigung der nachträglich geltend gemachten, ausschließlich das Gasthausgebäude betreffenden Vorsteuerbeträge entsprochen. Im übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, das Beschwerdevorbringen entspreche inhaltlich zur Gänze der im Rahmen der Betriebsprüfung eingebrachten und bereits berücksichtigten Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 22.11.2013.

1.5. Im Vorlageantrag vom 28.02.2014 wurde *"hinsichtlich der Begründung auf die Ausführungen in den gegenständlichen Beschwerden"* verwiesen.

2. Rechtslage

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

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft des öffentlichen Rechts gewerblich oder beruflich tätig ist, bestimmt § 2 Abs. 3 leg. cit. Diese Bestimmung lautet:

"(3) Die Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), ausgenommen solche, die gemäß § 5 Z. 12 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 von Körperschaftsteuer befreit sind, und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets

...

- die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften."

3. Erwägungen

3.1. Gemäß § 2 Abs. 3 UStG 1994 gilt die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften als Betrieb gewerblicher Art. Dies gilt auch dann, wenn die Tätigkeit nicht wirtschaftlich herausgehoben bzw. nicht von wirtschaftlichem Gewicht ist (Ruppe, UStG, Kommentar, 3. Auflage, § 2 RZ 193 mwH).

3.2. Von einer Vermietung und Verpachtung iSd § 2 Abs. 3 UStG ist dann auszugehen, wenn die Nutzungsüberlassung auf der Grundlage eines zivilrechtlichen Bestandvertrages erfolgt (vgl. Ruppe, UStG, Kommentar, 3. Auflage, § 2 Rz 195 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Der Verwaltungsgerichtshof hat die zivilrechtliche Auslegung auch für den Geltungsbereich des UStG 1994 bestätigt (Achatz/Mang/Lindinger, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 3. Auflage, Rz 473 mit Hinweis auf VwGH 03.09.2008, 2003/13/0086). Im angeführten Erkenntnis vom 03.09.2008 führte der Gerichtshof u.a. aus, dass *"die in den Erkenntnissen vom 20.03.2002 (Ergänzung durch BFG: Zl. 99/15/0041) und vom 30.10.2003 (Ergänzung durch BFG: Zl. 2000/15/0109) vertretene Auslegung des Begriffes der Vermietung und Verpachtung im Sinne seiner gemeinschaftsrechtlichen Bedeutung nicht auch auf § 2 Abs. 3 UStG 1994 zu erstrecken ist"*. Dem folgt auch die Verwaltungspraxis (vgl. UStR 2000 Rz 265 idF AÖF 56/2009).

3.3. Ein Bestandvertrag ist nach § 1090 ABGB ein Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält. Wesentlicher Bestandteil eines Bestandvertrages ist die Vereinbarung eines bestimmten Preises, also eines Entgelts für die Gebrauchsüberlassung. Kein derartiges Entgelt liegt vor, wenn der Nutzer nur die - auch vom Entlehner nach § 981 ABGB zu bestreitenden - *"mit dem ordentlichen Gebrauch verbundenen Kosten"* zu tragen hat (VwGH 09.03.2005, 2001/13/0273).

3.4. Entgeltlichkeit

3.4.1. Der Pachtzins war bis zum 01.01.2011 mit monatlich 840 € (incl. MWSt), danach (nach der Umgestaltung) mit 1.320 € (incl. MWSt) vereinbart. Die Erhöhung erfolgte laut Beschwerde *"auf Grund der Änderung der Umsatzsteuerrichtlinien, um das bestehende Bestandverhältnis an die neuen Kriterien anzupassen"*. Während der Pachtzeit hatten die (Unter-)Pächter sämtliche auf den Pachtgegenstand entfallenden Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Aufwendungen gemäß §§ 21, 22, 23 und 24 MRG zu bezahlen. Auch den Eislaufplatz im Winter hatten die Unterpächter auf eigene Kosten zu errichten und zu betreiben. Sie hatten 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 (Beschwerdeführerin) hatte nur den an ihren Verpächter zu zahlenden Pachtzins in Höhe von jährlich 4.360 € (entspricht etwas mehr als einem Viertel der eigenen Pachteinnehmen) zu tragen. Die (Unter-)Pächter traf auch eine ganzjährige Betriebspflicht, unterbrochen nur durch die in den Pachtverträgen enthaltene Urlaubsregelung.

3.4.2. Das BFG hält daher das Merkmal der Entgeltlichkeit und das Vorliegen eines Bestandverhältnisses für gegeben, wie dies im übrigen auch das Finanzamt seit Beginn des Pachtverhältnisses im Jahr 1975 (nach der Umgestaltung nur mehr teilweise) getan hat.

4. Pachtgegenstand

4.1. Pachtvertrag zwischen der Gemeinde und dem Grundstückseigentümer

Der Pachtvertrag vom 17.11.1975, abgeschlossen zwischen dem Grundeigentümer und der Beschwerdeführerin, lautet auszugsweise:

"I.

Der Verpächter ist bürgerlicher Alleineigentümer der Liegenschaft ... unter anderem bestehend aus der Gp ZZZ/1 Wiese im Ausmaß von 8.716 m². Der Verpächter verpachtet und die Pächterin pachtet die vorerwähnte Gp ZZZ/1 Wiese unter nachstehenden Bedingungen:

II.

Das Pachtverhältnis beginnt am 1. Mai 1975 und wird für einen Zeitraum auf elf aufeinanderfolgende Jahre abgeschlossen, endet sohin am 30. April 1986. Bei einer allfälligen Weiterverpachtung nach Ablauf dieser 11 Jahre wird ein grundsätzliches Vorpachtrecht der Pächterin durch den Verpächter eingeräumt.

III.

...

IV.

Die Verpachtung erfolgt ausschließlich zum Zwecke der Errichtung und des Betriebes eines Sportzentrums durch die Pächterin und ist der Pächterin jede andere Benützung - ohne vorherige, schriftliche Genehmigung des Verpächters - ausdrücklich untersagt.

...

Die Errichtung von Baulichkeiten auf diesem Pachtgrundstück ist nur insoweit gestattet, als diese bei Räumung wieder abgetragen werden können, bei Rückstellung des Pachtgrundstückes muss auch diesbezüglich der frühere Zustand wieder hergestellt werden.

...

Weiters verpflichtet sich die Pächterin, das Pachtgrundstück abzufrieden und einen entsprechenden Zaun in einer Höhe von mindestens 1 m auf eigene Kosten zu errichten, wobei gleichzeitig dafür Vorsorge zu treffen ist, dass das Pachtgrundstück ausschließlich und alleine nur von der Straße her betreten werden kann.

...

VII.

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."

Bisher haben die Beschwerdeführerin und der Grundstückseigentümer noch folgende (Haupt-)Pachtverträge abgeschlossen:

- Pachtvertrag vom 13.10.1986, Pachtdauer vom 01.05.1986 bis 30.04.1996 (10 Jahre),
- Allonge zum vorstehenden Vertrag, mit der die Verlängerung bis 30.04.2006 "*zu denselben Bedingungen*" vereinbart wurde sowie den derzeit aktuellen
- Pachtvertrag vom 11.05.2006, Pachtdauer vom 01.05.2006 bis 30.04.2021 (15 Jahre).

Die vorgenommenen Änderungen gegenüber dem jeweiligen Vorvertrag bestanden in der Vereinbarung der neuen Pachtdauer und in der Anhebung des Pachtzinses. Rechte und Pflichten des Verpächters und der Beschwerdeführerin (Pächterin) blieben unverändert.

4.2. Pachtverträge zwischen der Gemeinde und den Unterpächtern

4.2.1. Nach der Umgestaltung abgeschlossene Verträge

Pachtgegenstand ist "*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)*". Diese Beschreibung des Pachtgegenstandes enthält Punkt II des derzeit aktuellen Unterpachtvertrages vom 25.04.2013 (Laufzeit 01.05.2013 bis 30.04.2018) und wortgleich der davor geltende Unterpachtvertrag vom 19.02.2009 (Laufzeit vom 01.08.2008 bis 30.04.2013).

4.2.2. Vor der Umgestaltung abgeschlossene Verträge

Die vor den Umbaumaßnahmen abgeschlossenen Unterpachtverträge enthalten folgende Beschreibung des Pachtgegenstandes:

Unterpachtvertrag vom 24.11.1986 (Laufzeit vom 20.07.1986 auf unbestimmte Zeit):
"*Sport- und Freizeitzentrum mit den dazugehörigen Außenanlagen und ein Kiosk mit Gastlokal und WC's*".

Unterpachtvertrag vom 24.01.2000 (Laufzeit vom 01.12.1999 bis 30.11.2002):
"*Sportzentrum ..., bestehend aus Anlagen für Minigolf, Tennis, Eisschießen, Kinderspielplatz und Buffet und sonstigen Anlagen sowie das Inventar für den Betrieb dieser Anlagen*".

Der daran anschließende (Unter-)Pachtvertrag für den Zeitraum vom 01.12.2002 bis 31.07.2008 ist laut Gemeinde nicht mehr auffindbar. In diesem Zeitraum war derselbe Unterpächter (seit 01.01.1999) wie im Vertrag vom 19.02.2009 (s.o. Pkt. 4.2.1.).

4.3. Betriebsprüfung

In den Arbeitsunterlagen der Betriebsprüfung ist zum Pachtgegenstand festgehalten:
"*Beim Sportzentrum handelt es sich eigentlich um einen Freizeit- und Abenteuerspielplatz der Gemeinde. Neben diesem Kinderspielplatz gibt es aber auch sportliche Einrichtungen wie einen kleinen Multisportplatz zum Fußball- und Basketballspielen, einen Beachvolleyballplatz und ein Trampolin. Neben diesen Sport- und Freizeiteinrichtungen befindet sich ein ebenerdiger Gastronomiebetrieb. Dieser Betrieb, Cafe bzw. Restaurant R wird verpachtet. ...*".

4.4. Lokalausweis im November 2015:

4.4.1. Der Zugang zur Anlage führt vom Parkplatz an der Straße zum etwas erhöht gelegenen Gastlokal (in Verträgen, Eingaben, Werbeschildern und Hinweistafeln bezeichnet als Gastronomiebetrieb, Buffet, Gastgewerbebetrieb, Pizzeria, Cafe-Restaurant). Es handelt sich um ein eingeschossiges Gebäude, in welchem der Lokalbetrieb mit ca. 50 Sitzplätzen untergebracht ist. Mindestens soviel Sitzplätze weist die vorgelagerte *"große Sonnenterrasse"* auf. Dem in den Unterlagen des Betriebsprüfers befindlichen Werbeprospekt zufolge ist das Lokal von Weihnachten bis Ende September von 09:00 Uhr bis 24:00 Uhr, am Freitag und Samstag bis 02:00 Uhr geöffnet. Von Ende September bis Weihnachten ist das Lokal von 11:00 Uhr bis 24:00 Uhr, am Freitag und Samstag von 09:00 Uhr bis 02:00 Uhr geöffnet, wobei ein Ruhetag (dzt. Montag) vorgesehen ist. Warme Küche gibt es jeweils ab 11:00 Uhr. Betriebsurlaub ist in der 2. und 3. Novemberwoche. Angeboten werden *"eigene Kindergerichte, Kindereis, ..."* und für die Erwachsenen *"gutbürgerliche Küche, Kuchen, Eis, Snacks, ..."*. Im Herbst gibt es zusätzlich Wildspezialitäten und - gegen Vorbestellung ab 10 Personen - die Möglichkeit zum Törggelen. Ferner können *"Familienfeste wie Taufen, Firmungen, Geburtstage, Jubiläen ..."* abgehalten werden. Die im Gebäude befindlichen Sanitäreinrichtungen weisen auch einen Zugang von außen auf und stehen den Besuchern der Anlage zur Verfügung.

4.4.2. Der *"Multisportplatz"* ist eine mit einem ca. einen Meter hohen Zaun abgegrenzte Teilfläche. Deren Boden ist mit entfernbarer Kunststoffplatten ausgelegt und mit Markierungen für verschiedene Sportarten (Handball, Basketball) versehen. An den Schmalseiten befindet sich jeweils ein Tor (in etwa der Größe eines Handballtores) und darüber ein Basketballkorb.

4.4.3. Am Spielplatz befinden sich eine als *"Wachturm"* bezeichnete Holzkonstruktion mit einer Rutsche und einer Schaukel. Die *"KinderM...stube"* besteht aus einer *"Minikletterwand"* mit *"Aussichtsplattform"*. An *"M...s Wasserstelle"* können die Kinder *"selbst gepumptes Wasser mit viel Geschick mittels Rinne, Kübelbahn und Rutsche zum Bau von M...-Burgen fördern"*. Ferner sind Vorrichtungen zum *"Hangeln, Schaukeln und Balancieren"* vorhanden. Der in den Unterlagen der Betriebsprüfung liegende Prospekt, dem vorstehende Beschreibung entnommen ist, enthält den Hinweis, dass die Benützung des *"Spielplatzes"* gratis ist. Der *"Beachvolleyballplatz"* ist eine Sandfläche. Ein - für das Volleyballspiel nötiges - Netz war auch bei nachfolgenden Besichtigungen, zuletzt am 02.05.2017, nicht zu sehen. Beim Funcourt handelt es sich um eine in etwa gleich große asphaltierte Fläche mit einem Basketballkorb.

4.4.4. Die wiederholt verwendete Bezeichnung *"Sportzentrum"*, *"Sportzentrum samt Außenanlagen"* ist irreführend und bedarf einer Klarstellung. Die Einrichtung befindet sich zur Gänze im Freien auf dem von der Gemeinde gepachteten Grundstück mit dem darauf errichteten Gastlokal. Es ist weder eine (Sport-)Halle vorhanden noch handelt 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 etwa als Trainingseinrichtung für diverse Sportarten geeignet

wäre. Als zutreffend erweist sich vielmehr die Bezeichnung auf der am Ortseingang aufgestellten, ca. 2 x 5 Meter großen Hinweistafel, wonach sich in ca. 800 Meter Entfernung die *"Pizzeria - Cafe R"* mit *"Sonnenterrasse - Spielplatz"* (bezeichnet als *"M... Abenteuerspielplatz"*) befindet. Auch im aufgelegten Werbeprospekt wird ausschließlich die Bezeichnung *"M..."* Abenteuerspielplatz verwendet. Direkt bei der Anlage ist ebenfalls nur die Beschriftung *"Abenteuer-Spielplatz"* und *"Cafe-Restaurant-Pizzeria"* angebracht. Zutreffend ist daher auch die Beschreibung des Betriebsprüfers als *"Freizeit- und Abenteuerspielplatz"* bzw. als *"kleiner Multisportplatz"* sowie auch die Bezeichnung *"Spiel- und Erlebnispark"* im derzeit aktuellen Pachtvertrag (vgl. oben Pkt. 4.2.1.). Auch bei den Lokalaugenscheinen durch das Bundesfinanzgericht war nichts anderes festzustellen, als dass hier ein Gastlokal mit vorgelagertem Spielplatz errichtet wurde. Dessen Beleuchtung wird ebenso wie die Musikanlage (Lautsprecherboxen beim *"Multisportplatz"*) durch den jeweiligen Pächter vom Buffet aus bedient (so die Vereinbarung in den Pachtverträgen).

5. Vorsteuerabzug

5.1. Mit den bekämpften Bescheiden wurde ein Vorsteuerabzug nur für einen Teil der Anlage zugelassen. Unter Tz 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung, auf die im Prüfbericht begründend verwiesen wird, ist dazu festgehalten, die Gemeinde verpachte *"einen für den Betrieb voll ausgestatteten Gastbetrieb"*, was *"stets einen fiktiven Betrieb gewerblicher Art"* darstelle. Dagegen sei *"die Mitverpachtung des beim Gasthaus gelegenen Kinderspielplatzes mit einem Beachvolleyballplatz"* kein Betrieb gewerblicher Art. Hinsichtlich der als Eislaufplatz genutzten Fläche (*"Multisportplatz"*) sei der Partei *"die grundsätzliche Entgeltlichkeit für die Benützung der Eisfläche zugestanden"* worden. Einen vorgeschlagenen anteiligen Vorsteuerabzug für diesen *"sogenannten Multisportplatz"* habe die Gemeinde aber abgelehnt, sie beanspruche den gesamten Vorsteuerbetrag. Ein *"amtswegiger Ansatz"* sei wegen fehlender Unterlagen *"nicht möglich bzw. nicht sinnvoll"*. Wie die Aufteilung in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuer dennoch vorgenommen wurde ist nicht ersichtlich.

5.2. Alle abgeschlossenen Verträge (sowohl Haupt- als auch Unterpachtverträge) bezeichnen als Pachtgegenstand das gesamte Grundstück mit den darauf errichteten Anlagen. Die Anlage ist wie im Pachtvertrag zwischen Gemeinde und Grundeigentümer vorgesehen von einem Zaun umgeben, wodurch Gastlokal und Außenanlagen auch vom äußeren Anschein nur als Einheit wahrgenommen werden können. Dass der Spielplatz unentgeltlich benützt werden kann, bedeutet nicht, dass nur hinsichtlich des Gastlokales ein Bestandvertrag abgeschlossen wurde. Festgehalten sei auch, dass sich bei der örtlichen Volksschule für Unterrichtszwecke ein eigener Spielplatz befindet.

Beim Lokalaugenschein im November 2015 wurde (vom Bürgermeister der Gemeinde) die Auskunft erteilt, man habe immer Wert darauf gelegt, dass Pacht und Betreuung der gesamten Anlage durch ein und dieselbe Person erfolgen. Eine nur teilweise Verpachtung des Grundstückes, etwa nur das Gastlokal und die Betreuung der übrigen Anlage durch andere Personen, die wiederum Zugang zum Gastlokal haben müssten, käme für die Gemeinde auf keinen Fall in Frage.

Im Fall der Rückstellung des Pachtgrundstückes hätte die Gemeinde alle von ihr darauf errichteten Anlagen zu entfernen, da vertraglich die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes vereinbart ist. Die Errichtung von Baulichkeiten auf dem Grundstück ist der Gemeinde im Hauptpachtvertrag (unter Pkt. IV.) auch nur insofern gestattet, *"als diese bei Räumung wieder abgetragen werden können"*.

6. Die Ansicht des Finanzamtes, wonach die Beschwerdeführerin nur das Gastlokal in Bestand gegeben habe, erweist sich daher als unzutreffend. Das Bundesfinanzgericht kommt zum Ergebnis, dass die in ihrer Gesamtheit verpachtete Anlage einen einheitlichen (fiktiven) Betrieb gewerblicher Art darstellt und nicht in einen Teil, für den der Vorsteuerabzug zusteht, und einen Teil, für den dies nicht der Fall ist, aufgeteilt werden kann.

Die abziehbare Vorsteuer ergibt sich aus den Steuererklärungen sowie - hinsichtlich der Jahre 2009 bis 2012 - den Beschwerdeentscheidungen vom 29.01.2014.

Zulässigkeit einer Revision

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

Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Die Frage nach dem Vorliegen eines einheitlichen Betriebes gewerblicher Art war wiederholt Gegenstand der Rechtsprechung und wurde auch in der Literatur ausführlich behandelt (vgl. die im Erkenntnis zitierten Entscheidungen des VwGH und die zitierte Literatur). Davon wird mit dem gegenständlichen Erkenntnis nicht abgewichen.

Innsbruck, am 26. Mai 2017