

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache B, vertreten durch Dr. C, gegen die Bescheide des Finanzamtes D Lienz mit Ausfertigungsdatum 21.12.2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008

### **zu Recht erkannt:**

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) ist Betreiber des E & Sportcenters. In der Ferienanlage befinden sich laut G ein neu errichtetes Freischwimmbad (Benutzung nur für Hausgäste), zwei Sandtennisplätze, ein Reitstall mit Reithalle, eine Minigolfanlage mit 18 Turnierbahnen, eine Pit-Pat Anlage, der größte Fahrradverleih F (vom Mountainbike bis zum Familienfahrrad), ein Sporttrampolin, eine Minicarbane und ein Kinderspielplatz sowie Einrichtungen für Tischtennis, Billard und Hinderniskegeln.

2. Das Finanzamt hob mit Bescheiden vom 21.12.2009 die Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit gemäß § 299 BAO auf und fertigte gleichzeitig neue Sachbescheide aus, in denen die bisher mit 0 % erfassten Teilerlöse aus der Minigolf- & Pitpatanlage und der Minicar- & Trampolinanlage mit dem Normalsteuersatz nachversteuert wurden. Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

*"Bei Umsätzen aus dem Betrieb von Tennisplätzen, Golfplätzen, Minigolfanlagen und anderen Sport- und Spielanlagen kann keine auf die Grundstücksvermietung entfallende, unecht steuerfreie Umsatzkomponente angesetzt werden, wenn vom leistenden Unternehmer außer der bloß "passiven" Zurverfügungstellung des Grundstückes (samt Anlagen) noch geschäftliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Sport- oder*

*Spielanlage, wie zB Aufsicht, Verwaltung, ständige Unterhaltung, erbracht werden. Wird hingegen die gesamte Tennisplatz-, Golfplatzanlage und dgl. "passiv" zB einem Verein oder einer Gesellschaft, der/die die Anlage in der Folge betreibt, zur Nutzung überlassen, so kann eine Aufteilung des Entgelts in einen auf die (unecht steuerfreie) Grundstücksvermietung entfallenden und einen auf die anderen (steuerpflichtigen) Leistungen (einschließlich Überlassung der Betriebsvorrichtungen) entfallenden Entgeltteil erfolgen."*

3. In der am 8.1.2010 gegen diese Umsatzsteuerbescheide erhobenen Berufung (die Aufhebungsbescheide erwuchsen in Rechtskraft) brachte der steuerliche Vertreter Folgendes vor:

*"Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Minigolf, Squash, Pit-Pat usw. aus dem Blickwinkel der EuGH-Entscheidung in der Rechtssache C-150/99, sowie des § 6 Abs. 1 Z 19 (gemeint Z 16) UStG*

*In dieser Entscheidung behandelt der EuGH einen sehr spezifischen Golfplatzfall. Aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache C 150/99 bleibt weiterhin offen, wie Minigolf, Squash, Pit-Pat usw. umsatzsteuerlich zu behandeln sind. Der EuGH führt in der Randnummer 24 dieses Urteils wörtlich aus: Ob Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie auf den Ausgangsrechtsstreit anzuwenden ist, hat das vorlegende Gericht zu entscheiden; der Gerichtshof kann insoweit nur einige Hinweise geben, die sich aus der ständigen Rechtsprechung ergeben. Damit schließt der EuGH die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für die Grundstücksvermietung nicht kategorisch aus.*

*Der EuGH erblickt im Betrieb eines Golfplatzes dann eine Dienstleistung (und nicht eine Vermietungstätigkeit), wenn eine Vielzahl geschäftlicher Aktivitäten wie Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung, Zurverfügungstellung anderer Anlagen uä vorliegt (also eine hohe Servicekomponente vorliegt).*

*In der Randnummer 28 dieser Entscheidung führt der EuGH aus: Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, festzustellen, ob die Tätigkeit, um die es sich im Ausgangsrechtsstreit geht, in Anbetracht dieser Gesichtspunkte als nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit angesehen werden kann.*

*Im gegenständlichen Fall gibt es keine Überwachung, keine ständige Unterhaltung, keine Zurverfügungstellung anderer Anlagen (zB Dusch- und Umkleidekabinen) und auch keine Unterhaltung (Entertainment).*

*Der namhafte Kommentar SCHEINER/KOLACNY/CAGANEK, Kommentar zur Mehrwertsteuer, UStG 1994, Tz 47 zu § 6 Abs. 1 Z 1 UStG vertritt in diesem Fall die Rechtsansicht, dass es denkbar wäre, dass in bestimmten Fällen keine Aufteilung erfolgt, weil der nicht auf Grundstücksvermietung entfallende Teil im Verhältnis zum ganzen Entgelt geringfügig ist (so auch VwGH 15.4.1982, 15/3107/79).*

*Bei einer Minigolfanlage nimmt die Rechtsprechung des VwGH ebenfalls Vermietung eines Grundstücks mit Betriebsvorrichtung an (VwGH 16.3.1987, 85/15/0255).*

*Da der Grundstückskomponente eine herausragende Bedeutung zukommt, liegt eine Grundstücksvermietung und keine Dienstleistung vor, sodass die Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG zur Anwendung kommen kann."*

Sofern das Finanzamt von der Erlassung einer Berufungsvorentscheidung absehe, werde die Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

4. Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht am 29.3.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

5. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

6. In einem ergänzenden Schriftsatz vom 17.6.2015 verwies der steuerliche Vertreter auf die Entscheidung des EuGH 19.7.2012, C-44/11. Danach sei eine einheitliche Leistung dann anzunehmen, wenn ein Teil die Hauptleistung, ein anderer Teil aber eine Nebenleistung darstellt, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilt. Es liege demnach eine einheitliche Leistung auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige für den Verbraucher - wobei auf einen Durchschnittsverbraucher abzustellen ist - zwei oder mehr Elemente liefert oder Handlungen vornimmt, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Die Hauptleistung sei die umsatzsteuerliche Überlassung des Grund und Bodens, weil sie wertmäßig weitaus überwiege.

7. Mit Schreiben vom 19.10.2015 teilte der Bf. dem Bundesfinanzgericht die Zurücknahme des Antrages auf Senatsentscheidung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit. Die Entscheidung über die Beschwerde oblag somit der Einzelrichterin.

## **II. Sachverhalt**

Tatsache ist, dass der Bf. als Betreiber der Minigolf- & Pitpatanlage und Minicar- & Trampolinanlage in den Beschwerdejahren den Kunden mit Erwerb einer Eintrittskarte nicht nur das Grundstück mit den darauf befindlichen Betriebsvorrichtungen überließ, sondern mit der Überlassung eine Vielzahl weiterer ins Gewicht fallender Dienstleistungen verbunden war, wie die Verwaltung (Kassa mit Ausgabe der Spielutensilien), Aufsicht und Anleitung bei der Minicaranlage, Pflege und Wartung sowie Abendbeleuchtung der beschwerdegegenständlichen Spiel- und Sportanlagen, die Veranstaltung von Turnieren sowie das Angebot weitere Anlagen wie den Kioskstand mit Tischen und Stühlen zur Verpflegung und die Sanitäranlagen im Hotel nützen zu können. Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Antwortschreiben des Bf. auf Vorhalt des BFG.

## **III. Beweiswürdigung**

1. In Streit steht, ob aus den erzielten Gesamterlösen aus der Betreibung einer Minigolf- & Pitpatanlage und Minicar- & Trampolinanlage eine auf die Grundstücksvermietung entfallende, unecht steuerfreie Umsatzkomponente herausgerechnet werden kann, wenn neben der passiven Überlassung der streitgegenständlichen Freizeitsportanlagen an Interessenten zur Nutzung weitere damit in Zusammenhang stehende Dienstleistungen erbracht werden.
2. Während der steuerliche Vertreter ausführte, dass keine Nebenleistungen wie Überwachung, Unterhaltung, Zurverfügungstellung weiterer Anlagen (zB Dusch- und Umkleidekabinen) und Entertainment geboten worden seien, begründete das Finanzamt die Nachversteuerung lediglich damit, dass eine Aufspaltung auf eine unecht steuerfreie Umsatzkomponente nicht zulässig sei, wenn neben der passiven Zurverfügungstellung der Spielanlage Dienstleistungen erfolgten. Das Finanzamt unterließ es allerdings Ermittlungen dahingehend durchzuführen, ob in den gegenständlichen Beschwerdejahren neben der Nutzungsüberlassung überhaupt weitere Dienstleistungen erbracht worden sind und wenn, festzustellen, um welche genau es sich dabei gehandelt hat.
3. Zwecks Klärung des der Beschwerde zugrunde liegenden Sachverhalts war ein sachverhaltsergänzendes Ermittlungsverfahren seitens des BFG erforderlich, das nachfolgend ausgeführtes Ergebnis zeigt.
4. Laut Antwortschreiben des Bf. vom 26.7.2015 auf Vorhalt des BFG vom 1.7.2015 standen mit dem Betrieb und der Nutzungsüberlassung der Minigolf- & Pitpatanlage und der Minicar- & Trampolinanlage in den Streitjahren 2007 und 2008 sehr wohl verschiedene Dienstleistungen in unmittelbarem Zusammenhang.
5. So wurden an diesen Anlagen Wartungsarbeiten wie diverse Farbausbesserungen an den Hindernissen durchgeführt und die Matten am Trampolin repariert. Die Kosten beliefen sich je Anlage auf 250 €, sohin auf 500 € pro Jahr. Es werde davon ausgegangen, dass die Vorsteuern (geschätzte 100 €) aus der Farbe und dem Reparaturmaterial geltend gemacht wurden (Fragen 1. a. - d.).
6. Die Grundstücksflächen für die Minigolf- & Pitpatanlage und die Minicar- & Trampolinanlage umfasse eine Fläche von ca. 1920 m<sup>2</sup> und ca. 795 m<sup>2</sup> (Fragen 2. a. und b.).
7. Die Minigolfanlage bestehet zum größten Teil aus Rasenflächen zwischen den 18 Bahnen. Die Bahnen bestünden aus Eternit und seien mit Waschbetonplatten (50 x 50 cm) eingefasst. Eine Bahn habe ein Ausmaß von ungefähr 6,25 m x 0,90 m. Der Pitpatplatz umfasse 18 Betontische, die sich jeweils auf einem Feld aus Waschbetonplatten befinden. Die Trampolinanlage stehe ohne Fundament auf dem Erdboden. Die Minicarbahn sei asphaltiert (Frage 3.).
8. Die Reparaturarbeiten, das Rasenmähen und die Müllentsorgung habe der Bf. selbst durchgeführt. Diese Kosten beliefen sich für die Minigolf- & Pitpatanlage auf ca. 250 € und für die Minicar- & Trampolinanlage auf ca. 150 €. Die aus Benzin und Müllentsorgung geltend gemachten Vorsteuern haben ca. 50 € bis 80 € (Fragen 4. a. bis e.) betragen.

9. Auf diesen Anlagen habe jeder Interessierte spielen können. Die Karten kosteten für die Minigolf- & Pitpatanlage 1,50 € bis 2,50 € und für die Minicar- & Trampolinanlage 1 € bis 2 € (Fragen 5. und 6. a. und b.).

10. Die Eintrittskarten konnten an einer eigenen Kasse am Kiosk bzw. Imbisstand gekauft und die Sportutensilien auch dort in Empfang genommen werden. Den Kiosk betreuten die Mutter des Bf., der Bf. selbst oder sonst wer, der gerade Zeit hatte (Fragen 7. a. und b.).

11. Die Anlagen seien je nach Witterung ab Mai bis Anfang September von 10:00 bis 22:00 Uhr (am Abend ausgeleuchtet) geöffnet gewesen. Musik sei nicht ausgestrahlt worden (Fragen 8., 9. und 10. mit jeweils a. und b.).

12. Die Spieler konnten sich am Imbisstand verpflegen und die Sanitäranlagen im Gasthof Amlacherhof benützen (Fragen 11. und 12.).

13. In den Beschwerdejahren habe der Bf. den Gästen auch Turnierspiele angeboten, das allerdings sehr schlecht angenommen worden sei (Frage 13.).

14. Die Instruktionen für die Minicarbahn habe der Bf. selbst erteilt oder diejenige Person vom Imbisstand aus (Frage 14.).

15. Aus dem beigeschlossenen Bildmaterial ist ersichtlich, dass es sich im gegenständlichen Fall um eine sehr gepflegte Sport- und Freizeiteinrichtung handelte. Der neben der Minicar- & Trampolinanlage gelegene Kiosk war mit Tischen, Stühlen und Sonnenschirmen ausgestattet.

16. Mit der detaillierten Mitteilung vom 26.7.2015 wurde entgegen dem Beschwerdevorbringen klar aufgezeigt, dass mit dem Erwerb einer Eintrittskarte in die Minigolf- & Pitpatanlage und der Minicar- & Trampolinanlage ein gewichtiges Dienstleistungspaket umfassend Service, Betreuung, Unterhaltung, Verpflegungsmöglichkeit am Kiosk und Sanitäranlagenbenützung im Hotel verbunden war. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts erstreckte sich die Tätigkeit der Betreibung dieser Sport- und Spielanlagen nicht nur auf die passive Überlassung des Geländes, vielmehr wurden vom Bf. eine Vielzahl an umfangreichen geschäftlichen Tätigkeiten wie Aufsicht, Verwaltung aber auch Unterhaltungsangebote wie Turnierveranstaltungen, auch bei mäßigem Teilnehmerinteresse, geleistet und weitere Anlagen, wie Kiosk und Sanitäranlagen zur Verfügung gestellt.

#### **IV. Rechtslage**

1. Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die eine Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt.

2. Gemäß § 6 Abs. 1 UStG 1994 sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 fallenden Umsätzen steuerfrei:

Z 16: die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, auf welche die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden, und von staatlichen Hoheitsrechten, die sich auf die Nutzungen von Grund und Boden beziehen; die Überlassung der Nutzung an Geschäftsräumen und anderen Räumlichkeiten auf Grund von Nutzungsverträgen ist als Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken anzusehen.

Nicht befreit sind:

die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke;  
die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind;  
die Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen;  
die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art;  
die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke.

3. Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Umsatzsteuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage.

4. Nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern befreien die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, abgesehen von bestimmten Ausnahmen, von der Umsatzsteuer.

5. Die Zurverfügungstellung von Räumen und anderen Anlagen sowie die Überlassung von Geräten und anderen Einrichtungen für die Ausübung von Sport oder die Körperertüchtigung sind Dienstleistungen im Sinne des Artikels 6 der Sechsten Richtlinie. Diese Tätigkeiten unterliegen daher nach deren Artikel 2 Absatz 1 grundsätzlich der Mehrwertsteuer.

6. Als Ausnahme vom Grundsatz des Artikels 2 sieht Artikel 13 Teil A Absatz 1 Buchstabe m in der Sechsten Richtlinie eine Steuerbefreiung im Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen vor. Diese Befreiung ist jedoch ausdrücklich auf Dienstleistungen beschränkt, die von Einrichtungen ohne Gewinnstreben erbracht werden. Folglich fallen von Dienstleistenden mit Gewinnstreben erbrachte Dienstleistungen nicht in den Anwendungsbereich der Befreiung.

7. a.) Nach dem Urteil des EuGH vom 18.1.2001 in der Rechtssache C-150/99 Stockholm Lindöpark SA, seien nach seiner ständigen Rechtsprechung die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der genannten Richtlinie umschrieben sind eng auszulegen, weil sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt.

b.) Die Dienstleistungen, die mit Sport und Körperertüchtigung zusammenhängen, seien möglichst als Gesamtheit zu würdigen. Wie sich aus der Rechtsprechung des

Gerichtshofes ergebe, sei für die Frage, wie ein steuerbarer Umsatz einzuordnen ist, eine Gesamtbetrachtung aller Umstände anzustellen, unter denen der Umsatz erfolgt. Wie die Kommission zu Recht geltend gemacht habe, umfasse die Tätigkeit des Betriebes eines Golfplatzes im Allgemeinen nicht nur die passive Zurverfügungstellung des Geländes, sondern außerdem seitens des Dienstleistenden eine Vielzahl geschäftlicher Tätigkeiten, wie Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung, Zurverfügungstellung anderer Anlagen u. ä. Sofern nicht ganz besondere Umstände vorliegen, könne die Vermietung des Golfplatzes nicht die ausschlaggebende Dienstleistung darstellen.

c.) Es sei Sache des vorlegenden Gerichtes festzustellen, ob die Tätigkeit, um die es im Ausgangsrechtsstreit gehe, in Anbetracht dieser Gesichtspunkte als nach Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie von der Mehrwertsteuer befreit angesehen werden kann.

8. Der EuGH hatte im Urteil Rs C-55/14 vom 22.1.2015 über die Vorlagefrage zu entscheiden, ob die Nutzungseinräumung eines Fußballstadions nur für 18 Austragungstage pro Jahr in Anbetracht besonderer Umstände, wie eng umrissene Ausschließlichkeitsrechte bzw. permanente Zugangs- und Kontrollrechte des Zedenten des Nutzungs- und Bewirtschaftungsrechtes, schon aufgrund der Dauer einen nur gelegentlichen oder vorübergehenden Charakter aufweisen, der den unionsrechtlichen Vermietungstatbestand ausschließt, sogar wenn diese Dauer unter typischen Umständen grundsätzlich nicht als unerheblich anzusehen wäre. Der EuGH kam zum Ergebnis, dass aus der Vorlageentscheidung sich nicht ergebe, dass besondere Umstände vorlägen, die die Wertung der Vermietung als ausschlaggebende Dienstleistung rechtfertigen könnten. Vielmehr würde danach eine komplexere Dienstleistung der "Verschaffung des Zugangs zu diesen Anlagen" vorliegen. Da die verschiedenen Verwaltungs-, Unterhaltungs- und Reinigungsdienstleistungen in der Mehrzahl offenbar tatsächlich erforderlich wären, um die bestimmungsgemäße Verwendung der Sportanlagen für Sportereignisse gewährleisten zu können, wäre die Verschaffung des Zugangs zu den Anlagen zu diesem bestimmten Zweck als charakteristische Leistung des streitigen Umsatzes anzusehen. Das vorlegende Gericht würde zu prüfen haben, in welchem Ausmaß die vertraglich ausbedungenen Dienstleistungen für die Erfüllung des vertraglichen Zweckes, nämlich der Austragung von Fußballspielen, tatsächlich erforderlich sind.

9. Der Bundesfinanzhof hat aufgrund der Entscheidung des EuGH in der Rs. Stockholm Lindöpark in Slg. 2001, I-493, seine Rechtsprechung geändert und vertritt im Urteil vom 11.3.2009, XI R 71/07 nunmehr die Auffassung, dass die Überlassung von Sportanlagen eines Betreibers an Nutzer der Sportanlagen regelmäßig nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG 1993 fällt, sondern eine einheitliche steuerpflichtige Leistung darstelle.

10. Der VwGH nahm im Erkenntnis vom 21.7.1998, 98/14/0100, in der die Aufteilung der Entgelte auf den Normalsteuersatz für die Benützung der Solariumanlage samt Liege einerseits und dem begünstigten Steuersatz nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 für die

Benützung der Kabine andererseits strittig war, Bezug auf die ständige Rechtsprechung des EuGH zu Artikel 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388 EWG des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, nach der die Mitgliedstaaten die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, abgesehen von bestimmten Ausnahmen, von der Umsatzsteuer befreien. Danach seien die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiung nach Art. 13 umschrieben sind, eng auszulegen, weil sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellten, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliege. In der Folge verwies der VwGH auf die Erkenntnisse vom 12.11.1990, 90/15/0043 und vom 23.2.1994, 94/13/0003, nach denen eine Aufteilung des Entgeltes nicht vorzunehmen war, weil der Grundstückskomponente im Rahmen des Leistungsaustausches lediglich eine ganz untergeordnete Bedeutung zugekommen sei. Anknüpfend an diese Ausführungen warf der VwGH die Frage auf, ob eine richtlinienkonforme Auslegung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 es überhaupt zuließe, aus Verträgen betreffend die Überlassung von Sport- und Freizeiteinrichtungen eine als "Vermietung und Verpachtung von Grundstücken" zu qualifizierende und als steuerbefreit zu betrachtende Komponente herauszuschälen. Eine Antwortfindung erübrigte sich nach den Aussagen des VwGH in diesem Erkenntnis, weil die mit den Kunden geschlossenen Verträge keine ins Gewicht fallende Grundstückskomponente enthalten hätten. Abschließend betonte er, dass das Zurverfügungstellen eines entsprechenden Raumes im Falle des Bräunungsstudios, wie bei zahlreichen Dienstleistungen am Menschen unabdingbare Voraussetzung für die Erbringung der Leistung sei, aber dienende Funktion habe und gegenüber der den Gegenstand des Vertrages charakterisierenden Leistung völlig in den Hintergrund trete.

11. In der Literatur wird mehrheitlich die Auffassung vertreten, dass die Überlassung einer Minigolfanlage als Vertrag sui generis zu beurteilen und von einer nicht aufteilbaren einheitlichen Leistung, die dem Normalsteuersatz unterliege, auszugehen sei.

a.) Nach *Caganek* (vgl. ÖStZ, Nr. 14/15. Juli 1990, S 166) liege eine zivilrechtliche Judikatur zur Rechtsnatur von Spielverträgen über die Benützung einer Minigolf- oder einer anderen Sportanlage nicht vor. Es erscheine fraglich, ob der OGH die Rechtsansicht des VwGH teilen und derartige Verträge als Bestandverträge ansehen würde. In der BRD werden bei vergleichbarer Rechtslage Verträge, nach denen Einzelpersonen die Benützung eines Sportplatzes im Rahmen des allgemeinen Sportbetriebes gegen Eintrittsgeld gestattet wird, als Verträge sui generis beurteilt, sodass in diesen Fällen die für die Vermietung von Grundstücken vorgesehene Begünstigung nicht (auch nicht teilweise) zur Anwendung kommen könne. Seines Erachtens dürfte die Einstufung eines Minigolf-Spielvertrages als Vertrag sui generis der zivilrechtlichen Vertragstypengliederung im Gesamtzusammenhang gesehen eher gerecht werden als die Beurteilung als Bestandvertrag.

b.) Nach *Sarnthein* (vgl. ÖStZ 15. Juni 2001, S 540) sei in Gesamtbetrachtung von einer nicht aufteilbaren einheitlichen sonstigen Leistung auszugehen, die nicht durch

eine Grundstücksüberlassung unter Ausschluss anderer Benutzer geprägt und daher insgesamt steuerpflichtig sei (zB Berechtigung zur Benutzung eines Golf- Tennisplatzes - Normalsteuersatz, Berechtigung zur Benützung einer Schwimmbadanlage - ermäßigter Steuersatz). Damit sei aber auch eine Aufteilung des Vorsteuerabzuges iSd § 12 Abs. 4 UStG 1994 hinfällig.

c.) Nach *Ruppe/Achatz* (Umsatzsteuergesetz, Kommentar<sup>4</sup>, § 6 Tz 387, Tz 388) seien Verträge über die Benützung von Sport- und Freizeitanlagen idR als Verträge sui generis einzustufen. Im Vordergrund stehe hier die Benützung von Einrichtungen, die der Freizeitgestaltung, der körperlichen Ertüchtigung oder der Sportausübung dienen, und nicht die Miete von Grundstücksflächen und Betriebsvorrichtungen. Eine andere Beurteilung sei allenfalls in Fällen angebracht, in denen - zeitlich beschränkt - das Benützungsrecht an einer bestimmten Grundfläche erworben werde, wie dies bei der (auch stundenweisen) Miete eines Tennisplatzes, allenfalls auch von Squashboxen der Fall sei (s BFH 14.5.1992, BStBl II 758). Keine bestandvertraglichen Elemente seien hingegen ersichtlich bei der Benützung der Einrichtungen von Schwimmbädern, Minigolfanlagen, Golfplätzen, Kegelbahnen, Eislaufplätzen oder Fitnesscentern (vgl. a die in Tz 388/1 wiedergegebene EuGH-Rsp). Vor diesem Hintergrund wären solche Benützungseinrichtungen ustl jedenfalls nicht unter § 6 Abs. 1 Z 16 zu subsumieren. Ob eine andere Steuerbefreiung oder eine Steuersatzermäßigung in Betracht komme (zB Schwimmbäder), sei dann eine andere Frage. Hielte man hingegen die Aufteilung für richtig, wäre der auf die Miete entfallende Entgeltteil steuerfrei zu belassen (mit anteiligem Verlust des Vorsteuerabzuges), sofern nicht für die Steuerpflicht (zum Normalsteuersatz) optiert werde.

d.) Nach *Doralt/Ruppe* (vgl. Steuerrecht, Band II<sup>7</sup>, Rz 376a) gelte bei Verträgen, die neben Elementen eines Mietvertrages auch Elemente anderer gesetzlich geregelter Vertragstypen enthalten (gemischte Verträge oder Verträge sui generis), Folgendes: *Die Einordnung eines steuerbaren Umsatzes ist nach der Rsp des EuGH anhand einer Gesamtbetrachtung aller Umstände vorzunehmen, unter denen der Umsatz erfolgt. Für derartige Mischfälle gelten zunächst die Grundsätze hinsichtlich der Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistungen. Spielen neben dem Miet- oder Pachtverhältnis ganz anders geartete Leistungen eine Rolle (zB Lagerhaltung, Vermietung von Standplätzen auf Messen, Heimpflege) kommt es daher darauf an, ob die einzelnen Leistungselemente klar voneinander trennbar oder so eng miteinander verbunden sind, dass das ganze Rechtsverhältnis zu einem eigenständigen Vertrag sui generis wird. So umfasst etwa die Tätigkeit eines Golfplatzbetriebes nicht nur die passive Zurverfügungstellung eines Geländes, sondern außerdem seitens des Dienstleistenden eine Vielzahl geschäftlicher Tätigkeiten wie etwa Aufsicht, Verwaltung und ständige Unterhaltung. Damit ist nicht die Vermietung die ausschlaggebende Dienstleistung. Es handelt sich um eine einheitliche steuerpflichtige Leistung. So kommt der Grundstückskomponente auch bei der Solariumbenützung eine derart untergeordnete Bedeutung zu, dass nicht von einem Bestandvertrag auszugehen ist. Anders die Rsp des VwGH zum UStG 1972, wonach*

*bei gemischten Verträgen in einen auf die Grundstücksvermietung und einen auf die anderen Leistungen entfallenden Entgeltteil aufzugliedern ist.*

## **V. Rechtliche Erwägungen**

1. Das vom steuerlichen Vertreter ins Treffen geführte Erkenntnis des VwGH vom 16.3.1987, 85/15/0255 erging zur Rechtslage des UStG 1972 und ist für den gegenständlichen Beschwerdefall irrelevant. Während in diesem Judikat eine Aufteilung der Erlöse auf das Grundstück und die Betriebsvorrichtungen erfolgte, verneinte der VwGH in den Erkenntnissen vom 12.11.1990, 90/15/0043 und vom 26.11.1990, 90/15/0062 bei der Benützung von Fitnesseinrichtungen und im Erkenntnis vom 23.2.1994, 94/13/0003 bei einem Eislaufplatz, eine Aufteilung der Entgelte auf diese Komponenten mit der Begründung, dass der Grundstückskomponente im Rahmen des Leistungsaustausches lediglich eine ganz untergeordnete Bedeutung zukomme.
2. Auch mit Bezugnahme auf die Entscheidung des EuGH vom 19.7.2012, C-44/11, im Schreiben vom 17.6.2015 ließ sich für den Beschwerdefall nichts gewinnen, da es in dieser Rechtssache (Deutsche Bank AG) um Fragen zur Vermögensverwaltung mit Wertpapieren (Portfolioverwaltung) und die Auslegung des Art. 135 Abs. 1 Buchst. f bzw. g der Richtlinie 2006/112 ging.
3. Lediglich ergänzend - für das BFG nicht relevant - wird auf die Umsatzsteuerrichtlinien verwiesen, die in der Textziffer 891 ab 1.1.2004 durch Tz. 891a (unter Bezugnahme auf EuGH 18.1.2001, Rs C-150/99) insofern eine Änderung erfuhren, als unter anderem bei Minigolfanlagen und anderen Sport- und Spielanlagen keine auf die Grundstücksvermietung entfallende, unecht steuerfreie Umsatzkomponente anzusetzen sei, wenn vom leistenden Unternehmer außer der bloß "passiven" Zurverfügungstellung des Grundstückes (samt Anlagen) noch geschäftliche Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Sport- und Spielanlage, wie zB Aufsicht, Verwaltung, ständige Unterhaltung erbracht werden.
4. In Anbetracht der EuGH Rechtsprechung in den Rechtsachen C-150/99 und C-55/14 kommt das Bundesfinanzgericht aufgrund des beschwerdegegenständlichen Sachverhalts zum Ergebnis, dass der Grundstücksüberlassung im gegenständlichen Beschwerdefall keine eigenständige Bedeutung zukommt, weshalb das gesamte Entgelt dem Normalsteuersatz zu unterziehen war. Der Umstand, dass für die Schaffung der Minigolf- & Pitpatanlage sowie der Minicar- und Trampolinanlage ein bestimmter Teil der Erdoberfläche benötigt wird, ändert nichts daran, dass der Inhalt dieser Freizeitbetätigungen nicht die Grundstücksnutzung als solche, sondern die Nutzung der jeweiligen Betriebsvorrichtung bildete, mit der - wie unter Punkt III. ausführlich dargelegt - ein Paket von erbrachten Dienstleistungen des Betreibers verbunden war. Auch nach der Rechtsprechung des VwGH liegt eine einheitliche sonstige Leistung vor, wenn die mit Kunden geschlossenen Verträge keine ins Gewicht fallende Grundstückskomponente enthielten.

Die Überlassung der Sportanlagen inklusive einer Vielfalt weiterer bedeutender Dienstleistungen des Bf. an die Nutzer dieser Sportanlagen fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994, sondern stellt eine einheitliche steuerpflichtige Leistung dar.

## **VI. Unzulässigkeit der ordentlichen 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. Zum einen handelt es sich um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung (Punkt III.) und zum anderen wurden die für die Beurteilung des Sachverhalts erforderlichen Rechtsfragen in den zitierten Entscheidungen des VwGH ausreichend beantwortet (Punkt V. 10.). Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 20. Oktober 2015