

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des Betriebes gewerblicher Art Radweg A-Tal des Tourismusverbandes A B, ***Bf1-Adr*** vertreten durch StB, über die Beschwerden vom 16. August 2017 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 2. Juni 2017 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und Körperschaftsteuer 2016 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 wird als unbegründet abgewiesen.
- II. Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 wird als unbegründet abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Tourismusverband A B, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, reichte am 24.11.2016 einen Fragebogen für nach inländischem Recht gegründete Körperschaften (Formular verf15) für seinen Betrieb gewerblicher Art „TVB A B – BgA Radweg A-Tal“ beim Finanzamt ein. Am 13.3.2017 reichte der Tourismusverband A B die Körperschaftsteuererklärung für seinen Betrieb gewerblicher Art Radweg A-Tal beim Finanzamt ein und gab darin an, dass „*übrige Aufwendungen, Kapitalveränderungen*“ in Höhe von EUR 36.306,60 angefallen seien, sodass sich ein Bilanzverlust von EUR -36.306,60 ergebe. Das Finanzamt erließ am 23.3.2017 den Körperschaftsteuerbescheid 2016 unter Übernahme der Erklärungsdaten und setzte die Körperschaftsteuer für ein Einkommen von EUR -36.306,60 mit EUR 0,- fest. Nach einer mit Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 31.5.2017 zu Nr_1 abgeschlossenen

Außenprüfung beim Tourismusverband A B verfügte das Finanzamt am 2.6.2017 die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und erließ einen neuen Körperschaftsteuerbescheid 2016, in dem es die Körperschaftsteuer für ein Einkommen von EUR 0,- in Höhe von EUR 0,- festsetzte. Die Begründung zu diesen Bescheiden lautet: *„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“*. Im Bericht über das Ergebnis einer Außenprüfung vom 31.5.2017 finden sich unter Tz 1 *„Allgemeines“* unter anderem folgende Ausführungen: *„...In Punkt 3 der Stellungnahme [vom 7.4.2017] wird die Wiederaufnahme des Verfahrens durch die Außenprüfung angezweifelt, weil laut Ansicht des Pflichtigen das Finanzamt über die umsatzsteuerlich relevanten Sachverhalte jederzeit vollständig informiert gewesen sei. Dies trifft nicht zu, weil die in den Umsatzsteuervoranmeldungen zu Grunde liegenden Sachverhalte nie einer abgabenrechtlichen Prüfung unterzogen wurden und der tatsächliche Sachverhalt, insbesondere das Vorliegen der unentgeltlichen Benützung von ... und Radweg erst durch die derzeitige Außenprüfung bekanntgeworden ist. Des weiteren sind die den einzelnen BgA zugeordneten Einnahmen in den dazugehörigen Kostenstellenrechnungen erfasst und konnten erstmals im Zuge dieser Außenprüfung eingesehen werden. ...“*.

Unter Tz 15 *„Radweg“* finden sich unter anderem folgende Ausführungen: *„Infrastrukturmaßnahmen. Auswirkung 2016: Kosten: 68.024,00; VSt 14.604,80. Ein Radweg ist den infrastrukturellen Einrichtungen zuzuordnen, und aufgrund von Unentgeltlichkeit vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. In der Stellungnahme des TVB ist wieder nur auf mittelbare Einnahmen hingewiesen. Die Benützung des Radwegs ... ist eine Infrastrukturmaßnahme. In der Stellungnahme vom 4.5.2017 wird wieder nur allgemein auf die Umschichtung von Parkgebühren verwiesen. Tatsächlich ist ein Radweg ... grundsätzlich für jedermann jederzeit uneingeschränkt benützbar und kann als solche, der Allgemeinheit unentgeltlich zur Verfügung stehende Infrastruktur keinen Betrieb gewerblicher Art darstellen.“*

Nach Anträgen auf Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 16.8.2017 reichte der Beschwerdeführer am 16.8.2017 Beschwerden gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 ein. Der Beschwerdeführer beantragte die Aufhebung des Bescheides über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und begründete dies damit, dass *„der Tourismusverband A ... dem Finanzamt in allen geprüften Veranlagungszeiträumen sämtliche für den Vorsteuerabzug relevanten Tatsachen und die den einzelnen Betrieben gewerblicher Art zuzurechnenden Umsätze mittels Voranmeldung bzw.*

Abgabenerklärung entsprechend § 119 BAO offengelegt“ habe. Jeder Betrieb gewerblicher Art verfüge über eine eigene Steuernummer und sei der Finanzverwaltung damit bekannt. Die Benützung diverser Freizeiteinrichtungen habe tatsächlich zu umsatzsteuerbaren Leistungsentgelten geführt bzw. werde noch dazu führen, soweit Vorbereitungshandlungen vorlägen. Der Tourismusverband A B habe alle im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung geprüften Sachverhalte rechtsrichtig im Einklang mit der EuGH-Judikatur offengelegt.

In der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 beantragte der Beschwerdeführer „die Änderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß Steuererklärung“ und begründete dies wie folgt: „Der BgA „Radweg A“ wird derzeit ausgebaut und voraussichtlich in den nächsten Jahren abschnittsweise fertiggestellt. Die Einnahmen für den Radweg setzen sich aus einer Benützungsgebühr (über die Parkautomaten eingehoben) über Zuschüsse der Gemeinden und Entgelte aus der X-Karte zusammen. Es werden Beträge von über EUR 2.900,- erwirtschaftet werden. Es handelt sich daher um einen BgA, für diesen ist eine Gewinnermittlung durchzuführen. Derzeit ist strittig, ob bei einer teilweise unentgeltlichen Nutzung überhaupt ein BgA vorliegen kann (Zurechnung der Einnahmen, etc.). Die Erstellung der Steuererklärung ist wiederum abhängig davon, ob Vorsteuern in Abzug gebracht werden können. Eine abschließende Berechnung der Steuerbemessungsgrundlagen ist nach Erledigung des Verfahrens zu St.Nr. ... möglich. Es wird daher beantragt, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach den Werten der noch einzureichenden Steuererklärung 2016 zu veranlagten.“

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 5.11.2018 wies das Finanzamt die Beschwerden gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und den Körperschaftsteuerbescheid 2016 ab. Die Begründung lautet auszugsweise: „Hier handelt es sich nach Ansicht der Behörde um die Herstellung einer Infrastruktur, die mit Einnahmen aus einer Parkplatzbenützung nicht im Entferntesten in Zusammenhang gebracht werden kann, und somit insgesamt zu keinen Einnahmen führt. Den Verkauf von Radtrikots als Einnahmen einem Radweg zuzuordnen, scheint aus Sicht der Behörde verfehlt und nicht nachvollziehbar. Keine der vom TVB in der Beschwerde angeführten „Einnahmequellen“ wie Radverleih, Verkauf von Trikots etc. wird darüber hinaus vom Tourismusverband selbst betrieben. ...“

Der Beschwerdeführer beantragte am 4.12.2018 die Vorlage seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Im Vorlagebericht vom 25.8.2020 beantragte das Finanzamt die Abweisung der Beschwerden. In der mündlichen Verhandlung am 15.12.2020 und mit Schreiben vom 16.12.2020 ergänzte der Beschwerdeführer sein Vorbringen zusammengefasst dahin, dass nur beim Tourismusverband A B eine Außenprüfung durchgeführt worden sei, nicht jedoch beim Beschwerdeführer. Den Beschwerdeführer betreffende, neu hervorgekommene Tatsachen lägen weder vor noch seien diese als Wiederaufnahmegründe genannt. Dem Tourismusverband A B seien am 15.3.2017 (sohin vor Erlassung des ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheides 2016 am 23.3.2017)

vorläufige Prüfungsfeststellungen zur Stellungnahme übermittelt worden. Der Vertreter des Beschwerdeführers gehe überdies davon aus, dass die Prüferin im Rahmen der Außenprüfung und vor dem 15.3.2017 sämtliche Rechnungen zur Verfügung gehabt habe und Einsicht in diese genommen habe. Ein auszugsweise vorgelegtes Gutachten des A. Univ.-Prof. Y (zur Umsatzsteuer des Tourismusverbandes) belege, dass es sich bei den den Tourismusverbänden gesetzlich übertragenen Aufgaben um keine hoheitlichen Aufgaben handle. Der Radweg werde als privater Weg errichtet, weshalb das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.4.2007, 2004/15/0091 nicht anwendbar sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Tourismusverband A B ist eine gemäß § 1 Abs. 2 des Tiroler Tourismusgesetzes 2006 (Tiroler LGBl 13/1006) durch Verordnung der Landesregierung errichtete Körperschaft des öffentlichen Rechts. Er ist Träger des Betriebes gewerblicher Art Radweg A-Tal. Dies ist zwischen den Parteien unstrittig.

Der Radweg durch das A-Tal befand sich im Jahr 2016 im Planungsstadium, was zwischen den Parteien unstrittig ist. Im Rechenwerk des Tourismusverband A B für das Jahr 2016 ist ein „*Vorläufiger Kostennachweis, Kostenstelle Nr_2, Radweg A-Tal*“ enthalten, auf dem sieben Rechnungen der Firma_1, eine Rechnung der Firma_2 und drei Rechnungen des Amtes der B Landesregierung angeführt sind. Sämtliche dieser Rechnungen betreffen Planungsleistungen, welche mit der vom Tourismusverband A B betriebenen Errichtung eines Radweges durch das A-Tal bzw. von Parkplätzen in Zusammenhang stehen. Auch dies ist zwischen den Parteien unstrittig und geht aus den einzelnen, während der mündlichen Verhandlung vorgelegten Eingangsrechnungen hervor.

2. Beweiswürdigung

Nicht erwiesen ist, dass das Finanzamt am 23.3.2017 Kenntnis von den Inhalten der insgesamt elf im „*Vorläufigen Kostennachweis*“ angeführten Rechnungen hatte. Diese sind in den vorgelegten Verwaltungsakten nicht enthalten. Der Beschwerdeführer konnte – auch über Nachfrage in der mündlichen Verhandlung – keinen Nachweis dafür erbringen, dass dem Finanzamt diese Rechnungen zur Einsichtnahme vorgelegt worden oder ihr Inhalt sonst zur Kenntnis gebracht worden wäre. Bei den vorgelegten Verwaltungsakten befindet sich eine Kopie des „*Vorläufigen Kostennachweises*“, auf der sich handschriftliche Berechnungen und

Notizen zur Vorsteuerberechnung bzw. Kürzung der vom Tourismusverband A B geltend gemachten Vorsteuern befinden. Dieser Umstand spricht dafür, dass das Finanzamt im Zeitpunkt der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides vom 23.3.2017 keine Kenntnis vom Inhalt der elf Rechnungen hatte.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016)

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind tatsächliche Umstände (Sachverhaltselemente), die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängen und die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als dem vom Bescheid zum Ausdruck gebrachten geführt hätten. Maßgebend ist dabei, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der im wiederaufgenommenen Verfahren getroffenen Entscheidung gelangen hätte können (*Ritz*, BAO, 6.A., Rz 21 und 24 zu § 303 mit Judikaturzitenaten). Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenmäßig erkennbar sein, dass dem Finanzamt nachträglich Tatbestände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon Kenntnis gehabt hat (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Es ist Aufgabe der Abgabenbehörde, die Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 16.11.2006, 2006/14/0014).

Der Begründung des Wiederaufnahmebescheides (in dem wiederum auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung beim Tourismusverband A B verwiesen wird) sind Hinweise auf folgende nach Ansicht des Finanzamtes im Rahmen der Außenprüfung neu hervorgekommene Tatsachen bzw. Beweismittel zu entnehmen:

- der Umstand der Unentgeltlichkeit der Radwegbenützung (vgl Tz 1 des Außenprüfungsberichts)

- die dem Betrieb gewerblicher Art „Radweg“ zugeordneten Einnahmen (vgl Tz 1 des Außenprüfungsberichts)
- den Umstand, dass die dem Betrieb gewerblicher Art „Radweg“ zugeordneten Kosten für Infrastrukturmaßnahmen bzw. eine infrastrukturelle Einrichtung aufgewendet wurden (vgl Tz 15 des Außenprüfungsberichts).

Die Sache eines Wiederaufnahmeverfahrens wird bei einer amtswegigen Wiederaufnahme durch den Tatsachenkomplex begrenzt, der als neu hervorgekommen von der für die Wiederaufnahme zuständigen Behörde zur Unterstellung unter den von ihr gebrauchten Wiederaufnahmetatbestand herangezogen wurde (VwGH 28.10.2014, 2012/13/0102). Auszugehen ist dabei vom Wissensstand der Behörde auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen im jeweiligen Veranlagungsjahr (VwGH 31.5.2011, 2009/15/0135).

In der Körperschaftsteuererklärung für 2016 finden sich keine Eintragungen in den Bilanzpositionen. Unter der Rubrik „Bilanzposten gemäß § 224 UGB“ findet sich keine Eintragung, unter der Rubrik „Gewinn- und Verlustrechnung gemäß § 231 UGB“ ist in der Kennzahl „Übrige Aufwendungen, Kapitalveränderungen, Saldo“ (Kennzahl 9230) der Wert 36.306,60 eingetragen und ein Bilanzgewinn von -36.306,60 ausgewiesen. Schließlich sind „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ (Kennzahl 777) von -36.306,60 ausgewiesen. Der Körperschaftsteuererklärung 2016 beigelegt wurde ein „vorläufiger Kostennachweis, Kostenstelle Nr_2, Radweg A-Tal“, auf dem diverse Kosten sowie ein Erlös unter Bezugnahme auf „Radweg“, „Radparkplatz“ oder „Parkplatz“ angeführt sind.

Aus der am 13.3.2017 eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2016 und ihrer Beilage konnte das Finanzamt keinerlei Erkenntnisse über die (Un-)Entgeltlichkeit der Radwegbenützung oder die dem Betrieb gewerblicher Art zuzuordnenden Einnahmen gewinnen.

Insofern der Beschwerdeführer vorbringt, das Finanzamt habe bereits am 15.3.2017 Kenntnis von den als Wiederaufnahmegründen herangezogenen Sachverhaltselementen gehabt, steht dem entgegen, dass das Finanzamt an diesem Tag seine bisherigen Ermittlungsergebnisse dem Tourismusverband A B mit dem Ersuchen um Stellungnahme überreichte. Das Ersuchen um Stellungnahme zeigt, dass das Finanzamt sich noch keine ausreichende Gewissheit hinsichtlich seiner Ermittlungsergebnisse verschafft hatte. Im Ersuchen um Stellungnahme findet sich zum Radweg folgender Passus: „c.) Radweg ab 2016. Kosten 68.024,00; VSt 14.604,80. Ein Radweg ist den infrastrukturellen Einrichtungen zuzuordnen, und aufgrund von Unentgeltlichkeit vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Auswirkung 2016: VSt -14.604,80.“. Es wird also eine Prüfungsfeststellung betreffend Umsatzsteuer 2016 zur Kenntnis gebracht und zur Stellungnahme übermittelt, Änderungen im Bereich der Körperschaftsteuer werden nicht angesprochen.

Der Beschwerdeführer brachte in der mündlichen Verhandlung vor, es sei kein Prüfungsauftrag auf den Beschwerdeführer ausgestellt worden und es sei bei diesem „*keine rechtskonforme Außenprüfung*“ durchgeführt worden. Insofern der Beschwerdeführer dadurch zum Ausdruck bringen wollte, dass das Finanzamt die im Rahmen der Außenprüfung beim Tourismusverband A B gewonnenen Erkenntnisse nicht im Veranlagungsverfahren des Beschwerdeführers verwerten hätte dürfen, ist dem entgegenzuhalten, dass die Bundesabgabenordnung keine Bestimmung enthält, derzufolge nur im Rahmen von Außenprüfungen nach §§ 147 ff BAO gewonnene Erkenntnisse zum Sachverhalt bei der Veranlagung berücksichtigt werden können. Vielmehr ist die Abgabenbehörde im Rahmen der von den Verfahrensgesetzen eingeräumten Möglichkeiten frei in der Wahl von der Ermittlung des abgabenrechtlich relevanten Sachverhaltes dienenden Maßnahmen (zu Ermittlungshandlungen nach Ergehen eines Veranlagungsbescheides vgl. *Ritz*, BAO, 6.A., Rz 12 zu § 161 mwN).

In Widerspruch steht das Vorbringen, es sei „*keine rechtskonforme Außenprüfung*“ durchgeführt worden, zum weiteren Vorbringen in der mündlichen Verhandlung, das Finanzamt habe „*den gesetzlich vorgegebenen Ablauf des Abgabenverfahrens rechtswidrig missachtet, indem zunächst eine Außenprüfung eingeleitet wurde, dann ein Abgabenbescheid für einen im Prüfungszeitraum liegenden Zeitabschnitt erlassen wurde, und bei Abschluss der Außenprüfung eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2016 verfügt wurde*“. Unstrittig hat das Finanzamt keinen Prüfungsauftrag für den Beschwerdeführer erlassen, sondern (ursprünglich) nur für den Tourismusverband A B.

Insbesondere zum Tatsachenkomplex der Aufwendungen für Infrastrukturmaßnahmen bzw. eine infrastrukturelle Einrichtung wird schon anhand der – nach Ergehen des unter Übernahme der Erklärungsdaten erlassenen Körperschaftsteuerbescheides am 23.3.2017 – im Rahmen der Außenprüfung vom Tourismusverband A B abgegebenen Stellungnahmen deutlich, dass das Finanzamt erst aufgrund dieser eine Beurteilung der abgabenrechtlichen Relevanz für die Veranlagung des Beschwerdeführers zur Körperschaftsteuer 2016 vornehmen konnte:

- Stellungnahme zum Entwurf des Außenprüfungsberichts vom 10.5.2017: nach Verweis auf UFS 24.9.2008, RV/0679-L/08 und VwGH 25.10.2011, 2008/15/0299 „*Wenn für Straßenerrichtungskosten ein Vorsteuerabzug zulässig ist, dann muss dies ebenso für einen Wanderweg, eine Loipe und einen Radweg gelten.*“
- Stellungnahme vom 4.5.2017: „*... Aus Sicht des TVB A handelt es sich bei den Aktivitäten (... Radweg, ...) um keine hoheitlichen Tätigkeiten, sondern um privatwirtschaftliche Tätigkeiten. ... Radweg F – G: Die Entwicklung und der Ausbau des Radweges stehen noch in den Anfängen. Die Umsetzung (Ziel ist ein durchgehend befahrbarer Radweg bis E) erfordert mehrjährige Bautätigkeiten. Der Parkplatz in H gilt als ein Zustieg zum Radweg. ... Zurechnung Radweg – Brücke: Die Errichtung der Brücke dient dem Radweg F – I. Aus unserer Sicht ist daher die Brücke dem BgA Radweg zuzurechnen...*“

- Stellungnahme des Tourismusverbandes A B zu den Prüfungsfeststellungen vom 7.4.2017: „... Radweg ab 2016: Der Tourismusverband A beabsichtigt in den nächsten Jahren den Radweg A-Tal umzusetzen. Geplant ist ein vom übrigen Verkehr getrennter Radweg, der im Endausbau bis nach E führen soll. Im Jahr 2016 sind lediglich Planungskosten angefallen. Am Streckenverlauf werden teilweise Parkplätze für Pkw errichtet bzw. adaptiert, damit die Gäste den Radweg (bzw. auch Teilstrecken) optimal nutzen können. Nach Fertigstellung des Radweges (bzw. größerer Teile davon) ist mit folgenden Einnahmen zu rechnen: Radverleih, Parkgebühren, Verkauf von Radtrikots und Rad-T-Shirts. Die Einnahmen werden jedenfalls über 4.000 Euro jährlich liegen. Aufgrund der VwGH-Judikatur (29.6.2016, 2013/15/0205) zu Vorbereitungshandlungen steht der Vorsteuerabzug zu. ...“

Ein Radweg ist nach der Verkehrsauffassung ebenso wie ein Parkplatz ein körperliches Tiefbauwerk. Planungskosten im Zusammenhang mit der Planung und Errichtung eines solchen sind Teil der Herstellungskosten (§ 203 Abs. 3 UGB), zumal die Herstellung eines Wirtschaftsgutes mit der Planung beginnt (vgl. *Laudacher in Jakom*, EStG, 13.A., Rz 31 zu § 6). Im Geltungsbereich des EStG 1988 sind die Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes zu aktivieren und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben (vgl. §§ 6 Z 1 und 7 Abs. 1 EStG 1988).

Angesichts der steuerlichen Behandlung der im „Vorläufigen Kostennachweis“ enthaltenen Aufwendungen als „übrige Aufwendungen“ (somit als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben) in der Körperschaftsteuererklärung 2016 konnte das Finanzamt aus dieser nicht erkennen, dass die geltend gemachten Betriebsausgaben die Planung (Herstellung) von Tiefbauwerken (des Radweges durch das A-Tal bzw. von Parkplätzen) betreffen. Daher konnte das Finanzamt allein aufgrund der Körperschaftsteuererklärung 2016 noch nicht zu der als Wiederaufnahmegrund herangezogenen Sachverhaltsfeststellung gelangen, dass die geltend gemachten Betriebsausgaben mit der Errichtung einer Infrastruktureinrichtung in Zusammenhang stehen. Auch hätte das Finanzamt aufgrund der Angaben in der Körperschaftsteuererklärung 2016 samt Beilage, wo ausschließlich Betriebsausgaben erklärt wurden, noch keine Zweifel an der Richtigkeit der Abgabenerklärung haben müssen. Das Anfallen von Betriebsausgaben im Jahr der Eröffnung eines Betriebes gewerblicher Art ist nach der Verkehrsauffassung kein unüblicher Vorgang (vgl. VwGH 28.3.2000, 95/14/0133).

Insgesamt ergibt sich, dass das Finanzamt erst aufgrund seiner im Rahmen der Außenprüfung beim Tourismusverband A B gewonnenen Erkenntnisse zu jener Beurteilung des Sachverhaltes gelangen konnte, welche dem Körperschaftsteuerbescheid 2016 zugrunde liegt. Aus der Begründung des Wiederaufnahmebescheides lässt sich gerade noch erschließen, auf welche neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismittel sich das Finanzamt dabei stützt. Insbesondere die im Ermittlungsverfahren gewonnene Kenntnis des Umstandes, dass die in der Körperschaftsteuererklärung geltend gemachten Betriebsausgaben für die Errichtung von

Infrastruktureinrichtungen getätigt wurden, begründet einen aus Sicht des Finanzamtes neu hervorgekommene Tatsache, deren Erwähnung in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides (bzw. des Außenprüfungsberichts, auf den im Wiederaufnahmebescheid verwiesen wird) die Nennung eines tauglichen Wiederaufnahmegrundes darstellt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Körperschaftsteuer 2016):

Nach § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 gelten Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts als Körperschaften und sind daher körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 KStG). Ein Betrieb gewerblicher Art ist im Bereich des KStG ein selbständiges Steuersubjekt (*Sutter in Lang et al, KStG, 2.A., Rz 9 zu § 2*).

§ 2 Abs. 1 KStG lautet:

„Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ist jede Einrichtung, die
- wirtschaftlich selbständig 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 (§ 21 des Einkommensteuergesetzes 1988)
dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb. ...“

Eine Körperschaft öffentlichen Rechts kann keine betrieblichen Einkünfte erzielen, da die Bestimmung des § 2 Abs. 3 EStG 1988 und die Gewinnermittlungsvorschriften, aus denen sich das Vorliegen von (steuerlichem) Betriebsvermögen ergibt, auf sie nicht anwendbar sind (vgl. § 7 Abs. 1 KStG 1988). Betriebliche Einkünfte erzielen allenfalls die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts. Der Betrieb gewerblicher Art ist ein selbständiges fiktives Steuersubjekt, das neben die Körperschaft öffentlichen Rechts tritt und der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt (VwGH 27.6.2018, Ro 2016/15/0025).

Der Tourismusverband A B führt den Betrieb gewerblicher Art Radweg A-Tal. Die betriebliche Tätigkeit soll dabei einen Radverleih, den Verkauf von Radtrikots und einfachen Rad-T-Shirts und das Einheben von Parkgebühren umfassen (vgl. die Darstellung in der Beilage zur Betriebseröffnungsmeldung und weitere Stellungnahmen im Außenprüfungsverfahren). Insbesondere der Verkauf von Radtrikots und einfachen Rad-T-Shirts sind dem Grunde nach geeignet, einen Betrieb gewerblicher Art zu begründen, insofern die in § 2 Abs. 1 KStG 1988 angeführten Voraussetzungen erfüllt werden. Der mit der Körperschaftsteuererklärung 2016

vorgelegte „*Vorläufige Kostennachweis, Kostenstelle Nr_2, Radweg A-Tal*“ ist ein Indiz dafür, dass der Tourismusverband A B Kosten und Erlöse betreffend den Radweg abgegrenzt von seiner übrigen Gebarung dargestellt hat und diesem Bereich eine gewisse wirtschaftliche Selbständigkeit einräumen wollte.

Nach dem weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers wurden keinerlei diesem Betrieb gewerblicher Art zuordenbare Einnahmen erzielt und sind im Jahr 2016 ausschließlich Planungskosten für die Errichtung des Radweges angefallen.

Zwischen den Parteien herrscht Einvernehmen darüber, dass die Bewirtschaftung des Radweges A-Tal in der beabsichtigten Form dem Grunde nach geeignet ist, einen Betrieb gewerblicher Art zu begründen. Dies zeigt sich auch in der abgabenrechtlichen Behandlung durch die Parteien. Daher geht das Bundesfinanzgericht vom Vorliegen eines solchen aus.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Abgrenzung zur grundsätzlich nicht der Steuerpflicht unterliegenden hoheitlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand dahingehend gefunden, dass unter Ausübung öffentlicher Gewalt diejenigen Tätigkeiten zu verstehen seien, durch die die Körperschaft öffentlichen Rechts Aufgaben erfüllt, die ihr in ihrer Eigenschaft als Träger der öffentlichen Gewalt eigentümlich und vorbehalten sind. Die Aufgaben können dabei ausdrücklich durch die Rechtsordnung übertragen sein oder sich aus dem allgemeinen Aufgabenbereich der Körperschaft öffentlichen Rechts ergeben (VwGH 1.9.2015, 2012/15/0089).

Nach dem Gesetz vom 16.11.1988 über die öffentlichen Straßen und Wege (LGBl 13/1989 idF LGBl 138/2019, Tiroler Straßengesetz) ist eine Straße eine bauliche Anlage, die dazu bestimmt ist, dem Verkehr von Fußgängern, von Fahrzeugen einschließlich Kraftfahrzeugen und von Tieren zu dienen. Ein Weg ist eine Anlage, die dazu bestimmt ist, dem Verkehr von Fußgängern, von Fahrzeugen mit Ausnahme von Kraftfahrzeugen und von Tieren zu dienen. Öffentliche Straßen und Wege sind dem Gemeingebrauch, also der jedermann unter den gleichen Bedingungen ohne besondere Ermächtigung zustehenden Benutzung zu Verkehrszwecken im Rahmen der Widmung, gewidmete Straßen und Wege. Ein Radweg ist nach § 3 Abs. 1 lit a leg. cit. ein Bestandteil der Straße. Eine Straße kann durch Aufnahme in das Landesstraßenverzeichnis zur Landesstraße (§ 8 leg. cit.), durch Verordnung der Gemeinde zur Gemeindestraße (§ 13 leg. cit.), durch Beschluss der Straßeninteressentschaft bzw. durch Bescheid der Behörde zur öffentlichen Interessentenstraße (§ 16 leg. cit.) oder durch Erklärung des Verfügungsberechtigten bzw. dadurch, dass die Straße seit mindestens 30 Jahren der Deckung eines dringenden öffentlichen Verkehrsbedürfnisses gedient hat, zur öffentlichen Privatstraße (§ 34 leg. cit.) werden.

Über Frage der Richterin in der mündlichen Verhandlung, ob der Radweg eine öffentliche Verkehrsfläche im Sinn des Tiroler Straßengesetzes darstellen werde, bejahte der Vertreter des Finanzamtes dies, der Beschwerdeführer verneinte dies. Ersteres Verständnis liegt offenbar

den Protokollen über die Gemeinderatssitzungen der Gemeinden C vom 5.7.2018 und D vom 10.7.2018 zugrunde, welche den Parteien in der mündlichen Verhandlung zur Kenntnis gebracht wurden. Im Protokoll vom 5.7.2018 ist zu Punkt 9) *„Beratung und Beschlussfassung über die Finanzierung des Radweges A“* unter anderem Folgendes festgehalten: *„Bgm. ... erklärt, dass die Aufsichtsbehörde des TVB festgestellt hat, dass das Projekt nicht ausschließlich vom TVB gezahlt werden kann, sondern sich die Gemeinden zu beteiligen haben, da es sich auch um ein Gemeindeprojekt handelt. ... Für den laufenden Betrieb gibt es vorsichtige Zusagen vom Land, den Radweg als Landesradweg zu führen und damit läge die weitere Verantwortung beim Land. ... Beschluss: Der Gemeinderat beschließt einstimmig die finanzielle Beteiligung am Radweg A - E mit EUR ... jährlich, auf eine Laufzeit von 5 Jahren beginnend ab 2019, unter der Voraussetzung, dass die vom Land B zugesagten Mittel in Höhe von 50 % des vorgenannten Betrages tatsächlich an die Gemeinde fließen.“*

Im Protokoll vom 10.8.2018 ist zu Punkt 8) *„Beratung und Beschluss über die finanzielle Beteiligung der Gemeinde ... am Projekt des Tourismusverbandes A B Radweg A – E idH v EUR ... /Jahr mit einer Laufzeit von 5 Jahren, beginnend ab 2019 mit der gemeinsamen Zielsetzung, dass die Infrastruktur in die Landesverwaltung übergeführt wird“* unter anderem Folgendes festgehalten: *„... Beschluss: Es wird einstimmig eine finanzielle Beteiligung der Gemeinde ... am Projekt des Tourismusverbandes A B Radweg A - E in der Höhe von EUR ... /Jahr mit einer Laufzeit von 5 Jahren, beginnend ab 2019 mit der gemeinsamen Zielsetzung, dass die Infrastruktur in die Landesverwaltung übergeführt wird, beschlossen.“*

Der Beschwerdeführer räumte in der mündlichen Verhandlung ein, dass der Radweg der Allgemeinheit zur Benützung offenstehen wird.

Der Beschwerdeführer brachte in einer Stellungnahme vom 16.12.2020 vor, der Radweg werde *„als privater Weg errichtet“* und der Beschwerdeführer übe im Zusammenhang mit dem Radweg keine Hoheitsgewalt aus. Die Art der baulichen Ausführung ließe eindeutig erkennen, dass es sich um einen Freizeitweg handle.

Insgesamt ergibt sich, dass der geplante Radweg A-Tal zweifelsfrei als öffentliche, dem Gemeingebrauch offenstehende Verkehrsfläche im Sinn des Tiroler Straßengesetzes gestaltet werden wird.

Zu einem vergleichbaren Sachverhalt hat der Verwaltungsgerichtshof (unter anderem) ausgesprochen: *„... Die Beschwerdeführerin macht geltend, sie bewirtschafte im Rahmen ihres Betriebes gewerblicher Art „Radwegbewirtschaftung“ im Sinne des § 2 KStG 1988 das gesamte städtische Radwegenetz. Der im Jahr 2000 neu gebaute M-Steg sei notwendiges Betriebsvermögen. Das gesamte Radwegenetz werde durch die Umsetzung eines langfristigen Marketingkonzeptes einer kommerziellen Nutzung zugeführt werden. ... Die Beschwerdeführerin widerspricht aber nicht der Auffassung der belangten Behörde, dass das gesamte Radwegenetz ... durch Widmung nach dem Landesstraßenrecht die Eigenschaft einer*

öffentlichen Verkehrsfläche erhalten habe. ... Unstrittig ist, dass der M-Steg seine Eigenschaft als öffentliche Verkehrsfläche durch die angestrebte kommerzielle Nutzung zu Werbezwecken nicht verloren hat. Der M-Steg gehört daher nach wie vor der Hoheitsverwaltung der Beschwerdeführerin an. Die belangte Behörde ist überdies davon ausgegangen, dass eine eindeutige sachliche ... Trennung zwischen der Einräumung der Werbemöglichkeit und dem Hoheitsbereich besteht. ... Die Errichtung als öffentlicher Weg ist in Ausübung der Hoheitsgewalt erfolgt. ... Die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit ... lässt sich daher von der hoheitlichen Tätigkeit, der Errichtung und Erhaltung einer öffentlichen Straße, ... eindeutig trennen. Die geltend gemachten Errichtungskosten des M-Steges zählen daher nicht zu der dem privatwirtschaftlichen Bereich zuzuordnenden Werbetätigkeit...“ (VwGH 19.4.2007, 2004/15/0091).

Der Beschwerdeführer brachte in seiner Stellungnahme vom 16.12.2020 dazu vor, dieses Erkenntnis sei für den Beschwerdeführer nicht einschlägig, dies unter Verweis auf ein auszugsweise vorgelegtes, undatiertes, *„ausschließlich für Zwecke des Rechtsmittelverfahrens anlässlich der im Mai 2017 abgeschlossenen Außenprüfung des Tourismusverbandes A B“* verfasstes Gutachten des A. Univ.-Prof. Y. Darin zitiert der Verfasser zunächst § 3 des Tiroler Tourismusgesetzes 2006, LGBI 19/2006, in dessen Abs. 2 die den Tourismusverbänden obliegenden Aufgaben demonstrativ genannt sind, und verweist auf eine Anfragebeantwortung des Amtes der B Landesregierung, derzufolge es sich bei diesen Aufgaben um keinen hoheitlichen handle. Der Verfasser kommt zum Schluss, dass die Errichtung des Radweges nicht in Ausübung von Hoheitsgewalt geschehe, und dass der gegenständliche Radweg als privater Radweg, *„bei dem schon die Art der baulichen Ausführung eindeutig erkennen lassen wird, dass es sich um einen Freizeitweg handelt“*, ausgestaltet werde.

Der Verfasser legt allerdings weder dar, wie die Errichtung eines privaten Radweges bzw. eines Freizeitweges durch den Beschwerdeführer mit dem Tiroler Landesstraßenrecht in Einklang zu bringen sein soll, noch in welcher der den Tourismusverbänden gemäß § 3 des Tourismusgesetzes obliegenden Aufgaben die Errichtung eines Radweges Deckung finden würde.

Der im Streitjahr im Planungsstadium befindliche Radweg durch das A-Tal stellt eine Infrastruktureinrichtung dar, welche dem Hoheitsbereich der an seinem Verlauf gelegenen Gemeinden (bei einer – zukünftigen – Erklärung zur Landesstraße allenfalls jenem des Landes B) angehört. Keinesfalls gehören dieser Radweg oder mit seiner Errichtung in Zusammenhang stehende Aufwendungen zum Betriebsvermögen des beschwerdeführenden Betriebes gewerblicher Art oder des diesen unterhaltenden Tourismusverbandes. Die mit der Errichtung des Radweges in Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind auch nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

3.3. Zu Spruchpunkt III. (Revisionszulässigkeit)

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. Das Bundesfinanzgericht konnte sich bei der Beurteilung der hier zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten (und zur Frage der Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens ständigen) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes orientieren. Daher ist die Revision nicht zulässig.

Innsbruck, am 18. Dezember 2020