

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache des ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch RA, über die Beschwerde vom 16. August 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes F (nunmehr: ***FA***) vom 2. Juni 2017 betreffend Körperschaftsteuer 2016 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** beschlossen:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als nicht zulässig zurückgewiesen.
- II. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Tourismusverband T, 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 T – BgA Radweg X-Tal“ beim Finanzamt ein. Am 13.3.2017 reichte der Tourismusverband T die Körperschaftsteuererklärung für den Betrieb gewerblicher Art Radweg X-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 ABNr. 126037/16 abgeschlossenen Außenprüfung beim Tourismusverband T 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.

In der Begründung zum Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens wird auch hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides (Sachbescheides) auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 31.5.2017 verwiesen. Unter dessen 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 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.

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 X“ 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 Supercard 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 veranlagern.“*

Mit Beschwerdevorentscheidungen 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 T 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 T 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 G (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.

Mit Erkenntnis vom 18.12.2020 zu RV/3100599/2020 wies das Bundesfinanzgericht die Beschwerden gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 und gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2016 ab. Aufgrund der Revision des Beschwerdeführers hob der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 5.5.2022 zu Ra 2021/15/0017 bis 0018 das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts auf, soweit es die Körperschaftsteuer 2016 betrifft.

Im fortgesetzten Verfahren forderte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 10.6.2022 zur Stellungnahme und Urkundenvorlage auf. Der Beschwerdeführer kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 12.8.2022 nach. Die einzelnen Punkte („BFG“) und die Ausführungen des Beschwerdeführers dazu („Bf“) sind nachfolgend wiedergegeben:

BFG: „1) Im Streitjahr 2016 wurden nach der Aktenlage keinerlei Einnahmen oder wirtschaftliche Vorteile aus der Bewirtschaftung des Radweges X-Tal erzielt. Stellen Sie dar, welche Einnahmen oder wirtschaftlichen Vorteile aus der Bewirtschaftung des Radweges X-Tal in den Jahren 2017 bis 2021 erzielt wurden.“

Bf: Dem Betrieb gewerblicher Art seien „direkt zuordenbare Erlöse aus Parkgebühren..., die bei den am Radweg gelegenen Parkplätzen „P_1“ und dem Parkplatz „P_2“ eingehoben werden“ zuzuordnen:

Zeitraum	Erlöse aus Parkgebühren
2016	0,00
2017	4.675,35
2018	10.807,51
2019	10.358,33
2020	13.663,32
2021	13.256,65

Zur Bescheinigung werde auf die an den genannten Parkplätzen durch Parkautomaten ausgegebenen Parkscheine verwiesen.

Der Radweg werde auch durch Fußgänger genutzt, die ihre Fahrzeuge an den erwähnten Parkplätzen abstellten.

BFG: „2) Laut Beschwerdevorbringen setzten sich die Einnahmen „aus einer Benützungsgebühr (über die Parkautomaten eingehoben), über Zuschüsse der Gemeinden und Entgelte aus der X Supercard zusammen“. Es wird ersucht darzulegen und durch geeignete Beweismittel zu belegen, in welchem Zusammenhang die Befahrung eines Radweges mit der entgeltlichen Nutzung eines Parkplatzes (augenscheinlich durch kostenpflichtiges Abstellen eines zweispurigen Kraftfahrzeuges) steht.“

Bf: Der Tourismusverband T habe den Parkplatz P_1 als notwendigen Bestandteil des Radweges X geplant und errichtet, was in den Einreichunterlagen zu behördlichen Bewilligungen mehrfach dokumentiert sei, namentlich in einer Funktionsbeschreibung im Bescheid der BH F vom 11.4.2017 und im Endbericht 2017 zur ökologischen Bauaufsicht vom 2.11.2017. Daraus gehe hervor, dass „*ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Errichtung des Radweges und der entgeltlichen Nutzung des Parkplatzes besteht, da durch den Radweg X als Freizeitattraktion die Inanspruchnahme der entgeltlichen Überlassung des Parkplatzes veranlasst wird*“. Im Abschnitt der Radweganbindung X-Y-Tal-Gemeinde Ort_1 sei ebenfalls „*eigens für den Radweg*“ ein Parkplatz mit 25 Stellplätzen errichtet worden.

Die Zweckbestimmung des Radweges liege „*vordergründig nicht darin, eine Verkehrsverbindung zwischen A und B herzustellen, sondern vielmehr in einer Touristenattraktion als Freizeiterlebnis...*“. Der Radweg werde auch durch viele Fußgänger genutzt. Im Nahbereich zur Radroute seien keinerlei anderweitige öffentliche Parkmöglichkeiten vorhanden. Die Nutzung des Parkplatzes sei „*für all jene Nutzer des Radweges zwingend, die nicht mit dem Fahrrad von ihrer Unterkunft oder ihrem Wohnort aus losfahren*“ bzw. kämen „*sehr viele Fußgänger vorerst mit dem PKW zu den Parkplätzen*“.

BFG: „3) Legen Sie geeignete Unterlagen vor, aus denen der tatsächliche bzw. geplante Verlauf des Radweges durch das X-Tal ersichtlich ist. Stellen Sie dar, welche Strecken fertiggestellt, in Bau befindlich bzw. noch im Planungsstadium sind.“

Der Beschwerdeführer legte dazu einen Ordner mit Planunterlagen über den gesamten Verlauf des geplanten bzw. bereits gebauten Radweg vor, welcher unter anderem eine Aufstellung sämtlicher Grundstücke enthält, über die der Radweg führt.

BFG: „4) Legen Sie eine Aufstellung sämtlicher Grundstücke vor, über die der Radweg führt bzw. führen soll. Nennen Sie hinsichtlich jedes einzelnen Grundstückes den Eigentümer und die raumordnungsrechtliche Widmung und stellen Sie jenes Rechtsverhältnis dar, aufgrund dessen die Bebauung bzw. Nutzung als Radweg ermöglicht wird. Legen Sie sämtliche in Hinblick auf die Bebauung bzw. Nutzung als Radweg getroffenen Vereinbarungen in Kopie vor.“

Bf: Sämtliche betroffenen Grundstücke seien als Freiland gemäß § 41 TROG gewidmet. Das Recht des Beschwerdeführers, die Grundstücke der Allgemeinheit als Rad- bzw. Fußgängerweg zur Verfügung zu stellen, basiere auf mit den betroffenen Grundstückseigentümern abgeschlossenen Dienstbarkeitsverträgen über den Zeitraum von 30 Jahren. Die Vorlage der einzelnen Verträge erfolge „aus datenschutzrechtlichen Gründen ... in geschwärzter Form“. Die Erhaltungs- und Instandhaltungspflicht treffe den Beschwerdeführer als Dienstbarkeitsnehmer.

BFG: „5) Wurden für fertiggestellte bzw. in Bau befindliche Abschnitte des Radweges Baubewilligungen beantragt oder erteilt oder Bauanzeigen erstattet (etwa nach dem Tiroler Straßengesetz)? Zutreffendenfalls sind diese in Kopie vorzulegen.“

Bf: Es sei keine Anzeige nach dem Tiroler Straßengesetz beantragt oder erwirkt worden. Im Abschnitt direkt entlang der Bundesstraße sei durch die Landesstraßenverwaltung des Landes Tirol gemäß § 5 Straßengesetz die Zustimmung für den Sondergebrauch als Straßenverwalter sowie die Gestattung zur Errichtung des Radweges erteilt worden.

BFG: „6) Wurde für fertiggestellte bzw. in Bau befindliche Abschnitte des Radweges eine Widmung zum Gemeingebrauch im Sinn des Tiroler Straßengesetzes beantragt oder erwirkt?“

Bf: Nein.

BFG: „7) Wer erhält bzw. verwaltet die bereits fertiggestellten Abschnitte des Radweges? Allenfalls vorhandene diesbezügliche Vereinbarungen sind in Kopie vorzulegen.“

Bf: Für die Erhaltung sei alleine der Tourismusverband T zuständig und gleichzeitig alleiniger Wegehalter im Sinne des § 1319a ABGB.

BFG: „8) Stellen Sie hinsichtlich der bereits fertiggestellten Abschnitte des Radweges dar, wann welche Errichtungsmaßnahmen erfolgt sind, wer diese in Auftrag gegeben hat und wie deren Finanzierung abgewickelt wurde.“

Bf: Die Arbeiten seien jeweils vom Tourismusverband T beauftragt und diesem gegenüber abgerechnet worden.

BFG: „9) Wann und für wen sind die fertiggestellten Abschnitte des Radweges geöffnet? Ist die Benützung des Radweges für jedermann möglich?“

Bf: Der Radweg sei – abhängig von den Witterungsverhältnissen – in der Regel zwischen Anfang April und Ende Oktober „zugunsten der Allgemeinheit“ für Fußgänger und Radfahrer geöffnet. Teilabschnitte würden im Winter als Winterwanderweg genutzt. Verboten sei die Nutzung mit Kraftfahrzeugen und mit Pferden zum Reiten.

BFG: „10) Ist die Benützung des Radweges von der Entrichtung einer Gegenleistung (eines Entgeltes) abhängig? Zutreffendenfalls ist darzulegen, wie die Entrichtung einer Gegenleistung für die Benützung des Radweges abgewickelt und in welcher Form und durch wen diese kontrolliert wird.“

Bf: „Für die Nutzung des Radweges ... ist kein direktes Entgelt in dem Sinne zu leisten, dass eine Zutrittsgebühr eingehoben wird.“ Die Nutzung des Radweges sei für Personen, die in dessen Verlauf errichtete Parkplätze nutzen, von der Leistung eines Parkentgeltes abhängig. Die Parkplätze seien abgelegen und würden nicht genutzt, wenn der Radweg nicht existieren würde.

Mit Schreiben vom 16.8.2022 forderte das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer wiederum zur Stellungnahme und Urkundenvorlage auf. Der Beschwerdeführer kam dieser Aufforderung mit Eingabe vom 9.9.2022 nach. Die einzelnen Punkte („BFG“) und die Ausführungen des Beschwerdeführers dazu („Bf“) sind nachfolgend zusammengefasst wiedergegeben:

BFG: „2) Eine Besichtigung des Radweges X-Tal im Bereich zwischen P_2 und dem Areal P_1 ist am 17.7.2022 durch die RichterIn erfolgt. Dabei wurden folgende Erkenntnisse gewonnen:

a) Am mit „P_2 Radweg“ bezeichneten Parkplatz im Ortsteil N P_2 findet sich keinerlei Hinweis (keine Beschilderung) auf eine Anbindung an einen Radweg. Der asphaltierte und beschilderte Radweg beginnt über einen Kilometer taleinwärts in Ort_3.

b) Von Ort_3 bis zum Areal P_1 stellt sich der Radweg als – abgesehen von einer kurzen Strecke in Ort_4 - bestens ausgebaut (asphaltiert), gut als Radweg beschildert, meist mit angenehmer Steigung und abseits der Bundesstraße geführt dar. Auch die Nutzung durch Fußgänger – auf die in der Stellungnahme vom 12.8.2022 hingewiesen wird – wurde beobachtet.

c) Am Areal P_1 befinden sich zwei baulich getrennte Parkplätze, einer ist als „P_1 Radweg“ und der andere als „P_1 Natur Aktiv Park“ bezeichnet. Auf diesem Areal befinden sich weiter eine Gaststätte und großzügige Spielbereiche und Liegewiesen. Nördöstlich des Areals beginnt der Forstweg zur F-Alm.

d) Auf allen drei Parkplätzen sind gut sichtbar zwei übereinander angebrachte Schilder aufgestellt. Am oberen Schild ist jeweils unter der Überschrift „Privatparkplatz“ die Bezeichnung („P_1 Radweg“, „P_1 Natur Aktiv Park“, „P_2 Radweg“) und das Wort „entgeltpflichtig“ angebracht. Am unteren Schild finden sich jeweils unter der Überschrift „P_1 Parkraumbewirtschaftung“ bzw. „Parkplatz P_2 Parkraumbewirtschaftung“ gleichlautende allgemeine Vertragsbedingungen, hier auszugsweise wiedergegeben:

„Entstehung der Entgeltspflicht. Als Parken gilt das Stehenlassen eines mehrspurigen Kraftfahrzeuges für die Dauer von mehr als 10 Minuten. Die Entgeltspflicht entsteht mit Beginn des Parkens. Entgeltschuldner ist der Lenker des Kraftfahrzeuges. Kann dieser nicht ermittelt werden, tritt an seine Stelle der Halter des Kraftfahrzeuges, der insbesondere für zu Unrecht nicht entrichtetes Parkentgelt solidarisch mit dem Lenker des Kraftfahrzeuges haftet. Entgeltspflicht besteht täglich von 8 bis 20 Uhr. ... Der Parkschein bezeichnet den Ausstellungstag und das Ende der Parkdauer...

Ausstellung der Parkberechtigungskarte. Um die Ausstellung der Parkberechtigungskarte ist unter Vorlage eines amtlichen Lichtbildausweises, des Zulassungsscheines und des Meldezettels beim Gemeindeamt N im X-Tal anzusuchen. Personen, die in einer Gemeinde ihren Hauptwohnsitz haben, die gemäß dem Tarifsystem des Tourismusverbandes T einen Beitrag für diese Anlage leistet, erhalten die Parkberechtigungskarte in einem der Büros des Tourismusverbandes T. Die Parkberechtigungskarte lautet auf das Kennzeichen des Kraftfahrzeuges...

Vertragsbedingungen. Der Fahrzeuglenker unterwirft sich mit dem Abstellen des Fahrzeuges folgenden Vertragsbedingungen: Gegenstand dieser Vereinbarung ist die mietweise Überlassung einer Abstellfläche im gegenständlichen Bereich, ohne dass auf die Überlassung einer derartigen Parkfläche ein Rechtsanspruch besteht....

Inkrafttreten. Diese allgemeinen Einstellbedingungen treten am 1.5.2017 in Kraft...”

Der Beschwerdeführer verwies auf seine Stellungnahme zu Punkt 3).

BFG: „3) In Hinblick auf den mit Schreiben vom 12.8.2022 gestellten Antrag auf Beweisaufnahme durch Lokalaugenschein „insbesondere im hinteren Bereich des Radweges X“ und in Hinblick auf das oben unter 2) Dargestellte werden Sie eingeladen darzulegen, inwiefern durch einen (notwendigerweise zeitlich begrenzten) weiteren Lokalaugenschein Erkenntnisse darüber gewonnen werden sollen, „dass der Radweg tatsächlich durch viele Personen genutzt

wird, die vorher am entsprechenden Parkplatz ihren Pkw abstellen“ bzw. darüber, „dass der Radweg X ... tatsächlich ein Freizeitangebot darstellt, welches sowohl durch Radfahrer, als auch durch Fußgänger genutzt wird“.

Bf: Im Zuge einer Besichtigung könne „sowohl das wirtschaftliche Gesamtkonzept als auch die Nutzung bzw. Bedeutung der Parkplätze... durch die Organe und Mitarbeiter des TVB T dargestellt und veranschaulicht werden“.

BFG: „4) Laut Ihrem Vorbringen im Schreiben vom 12.8.2022 werden die Erlöse aus den Entgelten für die Parkplatznutzung „dem Radweg lediglich anteilig zugeordnet“. Auf den als Beilage 3 vorgelegten Parkscheinen ist jeweils „50 % Parkgebühr; 50 % Benützungsg Gebühr“ vermerkt. Aufgrund welcher Parameter erfolgt diese anteilige Zuordnung?“

Bf: Es könne vorkommen, dass Nutzer des Areals P_1 Natur Aktiv Park am Parkplatz P_1 Radweg parken, oder dass vereinzelt Nutzer weder den Radweg noch das Freizeitareal nutzen würden. Das Parkentgelt sei pauschal durch griffweise Schätzung aufgeteilt worden, zumal das endgültige Nutzerverhalten noch nicht feststellbar sei.

BFG: „5) Laut Ihrem Vorbringen wären die Parkplätze P_2 bzw. P_1 abgelegen und würden nicht genutzt, wenn der Rad- und Fußgängerweg nicht bestehen würde. Augenscheinlich ist der Parkplatz P_2 neben jenem der L-Lifte der einzige öffentlich zugängliche und nächstgelegene Parkplatz für Besucher des Z-Tal. Augenscheinlich ist der Parkplatz „P_1 Radweg“ neben dem – deutlich kleineren – Parkplatz „P_1 Natur Aktiv Park“ und einem weiteren ebenfalls gebührenpflichtigen kleineren Areal nördlich der Landesstraße nicht nur geeignet, den (derzeitigen) Endpunkt des Radweges X-Tal zu erschließen, sondern insbesondere das ausgedehnte Areal P_1 an sich, welches vielfältige Möglichkeiten der Freizeitgestaltung bietet. Darüber hinaus beginnen (bzw. führen vorbei) am Areal P_1 eine Mountainbikeroute Richtung taleinwärts sowie diverse beschilderte Wanderwege.“

Bf: Ohne den Radweg würden die dezentral gelegenen Parkplätze „nicht oder nur unwesentlich frequentiert“. Es stehe aufgrund diverser vorgelegter Genehmigungsbescheide „rechtlich fest, dass die Parkplätze primär dem Radweg dienen“.

BFG: „6) Ausweislich der Beilage 3 zur Stellungnahme vom 12.8.2022 ist auf den am Parkplatz P_1 Radweg ausgegebenen Parkscheinen neben der Bezeichnung „P_1 Radweg“ auch „Loipenpark Ort_5“ angeführt. Auf der Website www.1/ werden mehrere Langlaufloipen beworben, die am Areal P_1 vorbeiführen. Wird der Parkplatz im Winter geräumt und ganzjährig genutzt? In welchem Zusammenhang stehen der Radweg und der „Loipenpark Ort_5“?“

Bf: Der Parkplatz P_1 werde im Winter geräumt und stehe zur ganzjährigen Nutzung zur Verfügung, so auch für Nutzer des „Loipenpark Ort_5“ und Fußgänger auf dem Radweg.

BFG: „7) Aus den als Beilage 2 zur Stellungnahme vom 12.8.2022 vorgelegten Kostennachweisen und aus den in der Gesamtübersicht X Radweg angemarkten Fertigstellungsdaten einzelner Radwegabschnitte ist ersichtlich, dass Parkentgelte auf den Parkplätzen „P_2 Radweg“ und „P_1 Radweg“ ab dem Jahr 2017 erzielt wurden, während die ersten Abschnitte des Radweges im Jahr 2020 fertiggestellt wurden.“

Bf: Schon im Jahr 2017 sei es möglich gewesen, vom Areal der Parkplätze P_1 und P_2 praktisch entlang derselben Wegtrasse des aktuellen, zwischenzeitlich ausgebauten und beschilderten Radweges mit dem Fahrrad zu fahren bzw. zu Fuß zu gehen. Weiteres Vorbringen bezieht sich auf eine Entscheidung des deutschen BFH (BFG 20.10.2021, XI R 10/21) zum Vorsteuerabzug für eine Hängeseilbrücke. Sämtliche Kriterien des § 2 Abs. 1 KStG seien im übrigen erfüllt.

Mit Stellungnahme vom 4.10.2022 brachte das Finanzamt vor, die Bewirtschaftung der Parkplätze stelle sich als unabhängiges Geschäftsfeld dar und die daraus erzielten Einnahmen könnten nicht einer Vielzahl von Freizeiteinrichtungen willkürlich zugeordnet werden.

Mit Stellungnahme vom 27.10.2022 brachte der Beschwerdeführer vor, der Nutzerkreis des Radweges setze sich aus Tagesbesuchern, Touristen und Einheimischen zusammen. Der Großteil der Nutzer entrichte „in der einen oder anderen Form ein Entgelt für die Nutzung des Radweges/Fußgängerweges“. Ab 2023 würden weitere erhebliche Einnahmen von mindestens EUR 50.000,- aus der Ausgabe der X Super Card und der X Card erzielt. Auf diesem Wege würden 82 % der Sommergäste erfasst. Die Einnahmen aus diesen Karten würden nach eine fixen Zuteilungsschlüssel den Betrieben gewerblicher Art, so auch dem Beschwerdeführer, zugeordnet. In Zukunft würden weitere Einnahmen durch bereits geplante Veranstaltungen erzielt, so etwa durch ein mehrtägiges „E-Bike-Festival“. Das volle Einnahmepotential werde erst nach einer mehrjährigen Anlaufphase voll ausgeschöpft.

Entsprechend dem Gesamtkonzept der Betriebe gewerblicher Art der Trägerkörperschaft würden „unterschiedliche Freizeitangebote zur Attraktivierung und Förderung der regionalen Belange des Tourismus geplant, errichtet und betrieben“. Für diese Angebote werde generell ein Entgelt verlangt. Durch das gewählte Finanzierungssystem werde sichergestellt, dass „eine größtmögliche Anzahl der Nutzer für die Nutzung bezahlt“, und zwar über Umlagenfinanzierung und direkte Gebühren. Die Einnahmen hätten steigende Tendenz. Es sei bezogen auf die Parkentgelte evident, dass sowohl bei Nutzung mit einem Fahrrad als auch bei Nutzung zu Fuß die Leistung des Parkentgeltes unmittelbar und direkt durch den Radweg bzw. durch den Fußgängerweg veranlasst werde.

„Würde der Betrieb des Radweges eingestellt, dann würden wesentliche Anteile der Parkentgelte ... wegfallen, die diesbezüglichen Entgeltanteile aus der X Super Card und der X Card wegfallen, der Verkauf von Merchandise-Artikeln (Radtrikots und Trinkwasserflaschen) ...

scheitern ..., die geplante Durchführungen von kommerziellen Veranstaltungen ... unmöglich werden.“

Betriebseinnahmen lägen jedenfalls dann vor, wenn Einnahmen *„im Wege eines Parktickets und u.a. durch Zahlungen der Gemeinden für die Radwegbenützung lukriert werden“*.

Einnahmen würden derzeit und künftig erzielt durch Parkentgelte, die teilweise Zuordnung von Entgelten aus Parkkarten für die ansässige Bevölkerung, Entgelte aus der X Super Card und der X Card aufgrund von fixen Verteilungsschlüsseln, Verkauf von Merchandise-Artikeln und die Durchführung von kommerziellen Veranstaltungen.

Es sei allen Parkenden bekannt, dass sie für den Radweg bzw. Fußgängerweg bezahlen, dies aufgrund der Bezeichnung der Parkplätze (*„P_2 Radweg“* bzw. *„P_1 Radweg“*) und aufgrund des Hinweises auf dem Parkticket. Auch den behördlichen Bewilligungen sei zu entnehmen, dass *„die Parkplätze unmittelbaren Zusammenhang mit dem Radweg aufweisen“*. Die Einnahmen des Beschwerdeführers würden *„reziprok zur zunehmenden Fertigstellung des Radweges und Fußgängerweges“* steigen.

In der mündlichen Verhandlung am 18.11.2022 wiederholten beiden Parteien ihr bisheriges Vorbringen. Z_2 wurde als Zeuge vernommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Tourismusverband T ist eine gemäß § 1 Abs. 2 des Tiroler Tourismusgesetzes 2006 (Tiroler LGBI 13/1006) durch Verordnung der Landesregierung errichtete Körperschaft des öffentlichen Rechts. Dies ist zwischen den Parteien unstrittig.

Der Tourismusverband T tritt nach außen als Errichter des Radweges durch das X-Tal mit einem Auftragsvolumen von über EUR 23.000.000,- auf (vgl. die vorgelegten Erledigungen aus diversen Genehmigungsverfahren, etwa enthalten in Beilage 1; ZV Z_2), nimmt die Pflicht zur Erhaltung des Radweges gegenüber den betroffenen Grundeigentümern war und ist Wegehalter im Sinn des § 1319a ABGB für den Radweg (vgl. Stellungnahme vom 12.8.2022).

Der Radweg durch das X-Tal befand sich im Jahr 2016 im Planungsstadium. Zum Entscheidungsdatum sind folgende Teilstrecken fertiggestellt: *„Strecke_1“* (Fertigstellung im Jahr 2020), *„Strecke_2“* (Fertigstellung im Jahr 2021), Teilstrecke *„Strecke_3“* (Fertigstellung im Jahr 2021), *„Strecke_4“* (Fertigstellung im Jahr 2021) und *„Strecke_5“* (Fertigstellung im Jahr 2021). Die übrigen Teilabschnitte befinden sich in verschiedenen Planungs- bzw.

Bewilligungsstadien. Dies ergibt sich aus den vorgelegten Plänen und Bewilligungsunterlagen (als Beilage 1 vorgelegtes Konvolut).

Der Radweg steht der Allgemeinheit zur Nutzung zur Verfügung, wobei eine Nutzung mit Pferden zum Reiten und mit Kraftfahrzeugen ausgeschlossen ist (vgl. Punkt 9 der Stellungnahme vom 12.8.2022). Die fertiggestellten Abschnitte des Radweges werden tatsächlich von Radfahrern und Fußgängern genutzt (vgl. Vorbringen des Beschwerdeführers im fortgesetzten Verfahren und Augenschein).

Der Tourismusverband T unterhält im X-Tal mehrere Parkplätze, die zum Abstellen von Pkws gegen Entrichtung einer Parkgebühr zur Verfügung stehen. Die Parkgebühr ist entsprechend den auf den Parkplätzen kundgemachten Einstellbedingungen durch Bezahlung an Parkscheinautomaten an den Tourismusverband T zu entrichten. Die Parkplätze befinden sich am Areal „P_1“ (zwei baulich getrennte Parkflächen, als „P_1 Natur Aktiv Park“ bzw. „P_1 Radweg“ bezeichnet), im Ortsteil N P_2 (als „P_2 Radweg“ bezeichnet), beim Ort_6 und in Ort_7.

Dem Radweg durch das X-Tal sind keine Einnahmen zuzuordnen.

2. Beweiswürdigung

Was die vom Beschwerdeführer beantragte Einvernahme von Z_1 und Z_2 als Zeugen angeht, war deren kontradiktorische Vernehmung im Einklang mit der diesbezüglichen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – entgegen der Intervention des Vertreters des Beschwerdeführers – nicht geboten. Aus dem Fragerecht nach § 275 Abs. 6 BAO ist kein Rechtsanspruch darauf abzuleiten, dass die Einvernahme beantragter Zeugen in der mündlichen Verhandlung stattfinden müsse oder dass vor der Verhandlung vorgenommene Einvernahmen zu wiederholen wären (zuletzt VwGH 12.11.2019, Ra 2019/16/0168; Ritz, BAO, 6.A., § 275 Tz 8 jeweils mwN). In der Bundesabgabenordnung sind weder ein Recht der Partei auf Gegenüberstellung mit den Zeugen noch auf persönliche Befragung von Zeugen vorgesehen (VwGH 31.3.2011, 2009/15/0199). Die Niederschrift über die Einvernahme des Z_1 wurde beiden Parteien zur Kenntnis gebracht und beiden Parteien die Möglichkeit der Erstattung einer Stellungnahme eingeräumt.

Der Beschwerdeführer beantragte die Vernehmung von Z_2 (dem Geschäftsführer der Trägerkörperschaft) und Z_1 (dem Büroleiter der Trägerkörperschaft als Zeugen (Stellungnahme vom 12.8.2022). Beide Herren wurden für 29.9.2022 zur Einvernahme als Zeugen geladen. Der ebenfalls erschienene Rechtsvertreter des Beschwerdeführers verweigerte die Befragung von Z_2 als Zeuge unter Hinweis darauf, dass dieser gesetzlicher Vertreter des Beschwerdeführers sei (vgl. auch den Schriftsatz vom 29.9.2022). Zur mündlichen

Verhandlung am 18.11.2022 erschien Z_2 in Begleitung des Rechtsvertreters. Nach Erörterung der gesetzlichen Vertretungsregelung für Tourismusverbände (§ 16 Abs. 1 lit a Tiroler Tourismusgesetz: Dem Obmann obliegt die Leitung des Tourismusverbandes und dessen Vertretung nach außen; § 17 leg. cit. regelt die Stellung des Geschäftsführers, normiert aber keine Vertretungsbefugnis nach außen) erklärte der Vertreter des Beschwerdeführers, dass er keine Einwände gegen die ursprünglich von ihm beantragte Einvernahme von Z_2 als Zeuge erhebe.

Der Bestimmung des § 182 BAO, wonach die Abgabenbehörde zur Aufklärung der Sache auch einen Augenschein vornehmen kann, lässt sich nicht entnehmen, dass ein solcher Augenschein vorher den Beteiligten gegenüber anzukündigen wäre (VwGH 18.5.2016, 2013/17/0801). Auch lässt sich aus dieser Bestimmung nicht ableiten, dass ein Augenschein im Beisein der Parteien vorzunehmen wäre. Die Niederschrift über den von der RichterIn am 17.7.2022 vorgenommenen Augenschein wurde den Parteien zur Kenntnis gebracht und beiden Parteien die Möglichkeit der Erstattung einer Stellungnahme eingeräumt.

Es ist unstrittig, dass die Parkplätze am Areal „P_1“ und „P_2 Radweg“ vom Tourismusverband T betrieben werden. Das Parkentgelt wird vom Tourismusverband T vereinnahmt – dies ist angesichts der Beschilderung auf den beiden Parkplätzen und angesichts des Ausweises auf den ausgegebenen Parktickets für jedermann eindeutig erkennbar.

Das Vorbringen, der Parkplatz „P_1“ sei von vornherein *„als notwendiger Bestandteil des Radweges geplant und errichtet“* worden (Punkt 2.1 der Stellungnahme vom 12.8.2022), bzw. die Errichtung von Parkplätzen sei für die Errichtung des Radweges behördlich vorausgesetzt worden (Punkt 5 der Stellungnahme vom 9.9.2022) wird durch die verwiesenen Ausführungen (im wasser-, forst- und naturschutzrechtlicher Bewilligungsbescheid für den Parkplatz bzw. Endbericht zur ökologischen Bauaufsicht für den Parkplatz) nicht gestützt, zumal derartige Aussagen zweifellos den Regelungsgegenstand eines wasser-, forst- und naturschutzrechtlichen Bewilligungsbescheides für einen Parkplatz sprengen würden.

Das Vorbringen, der primäre Zweck des Radweges läge darin, ein touristisches Freizeiterlebnis für Urlauber bzw. auch die einheimische Bevölkerung (und nicht eine Verkehrsverbindung zwischen A und B) zur Verfügung zu stellen (Punkt 2.2 der Stellungnahme vom 12.8.2022), steht in einem gewissen Widerspruch zu den Grundsätzen des Tiroler Radkonzeptes 2015-2020, welches dem Radweg zugrunde liege (vgl. Punkt 2.2 der Stellungnahme vom 12.8.2022). Nach dem Tiroler Radkonzept 2015-2020 (<https://www.tirol.gv.at/sport/radfahren/alltags-und-freizeitradverkehr/>) soll der Radverkehr als umweltfreundliche und emissionsfreie Form der Mobilität gefördert werden. Als Schlüsselmaßnahme wurde von der Tiroler Landesregierung der Auf- und Ausbau eines übergemeindlichen Radwegenetzes für den Alltagsverkehr beschlossen.

Im Bescheid der Bezirkshauptmannschaft F vom 20.9.2018 über die Erteilung der naturschutz-, wasser- und forstrechtlichen Bewilligung der Errichtung eines Radweges im Teilabschnitt 1 (km 0 bis km 3+255)(enthalten im als Beilage 1 vorgelegten Konvolut) findet sich folgende Kurzbeschreibung des geplanten Projektes: *„Der Tourismusverband X plant als Antragstellerin auf Grundlagen der Förderrichtlinien für überregionale und regionale Radwegprojekte in Tirol vom 1.1.2016 das X-Tal durch einen alltagstauglichen Radweg zu erschließen und über die südwestliche Trasse mit dem Stadtgebiet von F zu verbinden. Durch das geplante Wegenetz soll den Zielen des Tiroler Radkonzeptes 2015-2020 entsprochen werden und eine sowohl für den Alltagsradverkehr, als auch für die touristische Nutzung geeignete gemeindeübergreifende direkte Anbindung an den F Stadtraum geschaffen werden...“.*

Für die Frage, ob eine Tätigkeit von wirtschaftlichem Gewicht ist, ist nicht auf das einzelne Kalenderjahr abzustellen, sondern ein längerer Beobachtungszeitraum zu betrachten (*Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 3.A., Rz 75 mwN). In diesem Sinn beziehen sich die folgenden Überlegungen auf den Beobachtungszeitraum 2016 bis 2021.

Die Beschwerdebehauptung, ein Entgelt für die Nutzung des Radweges werde im Wege der **Parkgebühren** auf den Parkplätzen „P_2 Radweg“ und „P_1 Radweg“ eingehoben, ist aus folgenden Überlegungen unschlüssig:

- Der Beschwerdeführer räumt selbst ein, dass *„kein direktes Entgelt in dem Sinne zu leisten [ist], dass eine Zutrittsgebühr eingehoben wird“* (Punkt 10 der Stellungnahme vom 12.8.2022).
- Die Bezeichnungen der beiden Parkplätze und der übrige Inhalt der jeweils dort angebrachten Beschilderung lassen nicht erkennen, dass neben der Parkgebühr auch ein Benützungsentgelt für den Radweg zu entrichten wäre. Die Beifügung der Bezeichnung *„Radweg“* auf den beiden Parkplätzen deutet nach der Verkehrsauffassung auf deren geographische Lage entlang des (geplanten) Radweges hin. In den auf beiden Parkplätzen auf Schildern abgedruckten allgemeinen Vertragsbedingungen wird ein Radweg mit keinem Wort erwähnt. Insbesondere bezogen auf die Entgeltpflicht käme kein Nutzer des Parkplatzes auf die Idee, an eine Entgeltlichkeit der Nutzung des vorbeiführenden Radweges bzw. ein von ihm zu entrichtendes Entgelt für eine (potentielle) Nutzung auch nur zu denken, zumal die entsprechende Klausel lautet: *„Entstehung der Entgeltpflicht. Als Parken gilt das Stehenlassen eines mehrspurigen Kraftfahrzeuges für die Dauer von mehr als 10 Minuten. Die Entgeltpflicht entsteht mit Beginn des Parkens. Entgeltschuldner ist der Lenker des Kraftfahrzeuges. Kann dieser nicht ermittelt werden, tritt an seine Stelle der Halter des Kraftfahrzeuges, der insbesondere für zu Unrecht nicht entrichtetes Parkentgelt solidarisch mit dem Lenker des Kraftfahrzeuges haftet. Entgeltpflicht besteht täglich von 8 bis 20 Uhr. ... Der Parkschein bezeichnet den Ausstellungstag und*

das Ende der Parkdauer...“. Unter „Vertragsbedingungen“ heißt es weiter: „Der Fahrzeuglenker unterwirft sich mit dem Abstellen des Fahrzeuges folgenden Vertragsbedingungen: Gegenstand dieser Vereinbarung ist die mietweise Überlassung einer Abstellfläche im gegenständlichen Bereich, ohne dass auf die Überlassung einer derartigen Parkfläche ein Rechtsanspruch besteht...“.

[...]

Der Ausweis von „50 % Benützungsgebühr“ lässt nicht erkennen, wofür diese anfallen sollte. Dies wird insbesondere anhand des am Parkplatz „P_1 Radweg“ ausgegebenen Tickets deutlich, auf dem (anders als auf der Beschilderung dieses Parkplatzes) auch der Loipenpark Ort_5 genannt ist. Warum ein Parkplatznutzer etwa im Sommer ein Entgelt für einen Loipenpark entrichten sollte oder umgekehrt im Winter ein Entgelt für einen Radweg, bleibt offen. Nicht erkennbar ist insbesondere, dass ein Parkplatznutzer ein Entgelt für das Begehen eines der Allgemeinheit offenstehenden, baulich in keiner Weise gegenüber der Umgebung abgegrenzten, nicht als entgeltspflichtig ausgewiesenen (Rad-)Weges leisten sollte.

- Es ist für – mit einem Pkw anreisende – Nutzer der beiden genannten Parkplätze weder erkennbar noch nachvollziehbar, dass bzw. warum sie neben einem Entgelt für das Abstellen ihres Pkw auch ein Entgelt für die Nutzung eines Radweges entrichten (sollten), dies völlig unabhängig von einem tatsächlichen Betreten oder Befahren des Radweges.
- Laut dem Beschwerdevorbringen hängt die Entrichtung des vom einzelnen Nutzer des Radweges zu bezahlenden Entgeltes dem Grunde nach davon ab, ob der Nutzer vor Betreten des Radweges mit einem Pkw angereist ist und diesen auf einem der beiden Parkplätze abgestellt hat, oder nicht. All jene Nutzer, die etwa mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder dem Fahrrad (wie die erkennende RichterIn im Rahmen des Lokalaugenscheins am 17.7.2022) ins X-Tal zum Radweg anreisen, hätten überhaupt kein Entgelt zu entrichten. Ebenso hätten Personen, die den Radweg an einem der anderen unzähligen denkbaren Zugangspunkte entlang seines Verlaufs betreten, kein Entgelt zu entrichten, dies im übrigen unabhängig davon, auf welche Weise sie bis zu diesem Zugangspunkt gelangt sind.
- Am Areal „P_1“ befinden sich zwei voneinander baulich getrennte, unmittelbar nebeneinander gelegene Parkplätze. Einer ist als „P_1 Radweg“ und der andere als „P_1 Natur Aktiv Park“ bezeichnet. Dem Beschwerdevorbringen folgend würde nur von jenen Personen, die ihren Pkw am Parkplatz „P_1 Radweg“ abstellen, ein Nutzungsentgelt für den Radweg eingehoben. Potentielle Radwegnutzer, die mit dem Pkw anreisen und diesen am Parkplatz „P_1 Natur Aktiv Park“ oder auf dem Areal nördlich der Bundesstraße abstellen, müssten allein aus diesem Grund kein Nutzungsentgelt für den Radweg entrichten. In diesem Sinn ist auch kein „direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Errichtung des Radweges und der

entgeltlichen Nutzung des Parkplatzes“ (Punkt 2.1 der Stellungnahme vom 12.8.2022) erkennbar.

- Aus dem Beschwerdevorbringen folgt auch, dass von Personen, die ihren Pkw auf den Parkplätzen „P_1 Radweg“ oder „P_2 Radweg“ abstellen, aber den Radweg in keiner Weise nutzen, ein Benutzungsentgelt für diesen eingehoben würde. Ein derartiges Ansinnen würde – wäre dieses für die Parkplatznutzer von vornherein erkennbar – von diesen wohl kaum toleriert.
- Es ist kein Zusammenhang zwischen der Anzahl der Pkws, für welche auf den beiden Parkplätzen ein Parkentgelt entrichtet werden muss, und der Anzahl der Personen, die nach Anreise mit einem Pkw und Abstellen desselben auf einem der beiden Parkplätze den Radweg (radfahrend oder gehend) nutzen könnten, herstellbar – in einem durchschnittlichen Pkw können von einer einzigen bis zu neun Personen Platz finden, die als potentielle Nutzer des Radweges in Frage kommen.
- Es ist kein Zusammenhang zwischen der Anzahl der Pkws, die auf einem der beiden Parkplätze abgestellt werden, und der Anzahl jener Personen, die den Radweg tatsächlich (gehend oder radfahrend) nutzen, herstellbar. Das diesbezügliche Vorbringen, ein Großteil der Besucher würden den Parkplatz in Verbindung mit dem Radweg nutzen (Punkt 4 der Stellungnahme vom 9.9.2022), ist haltlos. Die beiden als Zeugen vernommenen langjährigen Mitarbeiter des Tourismusverbandes T konnten keine diesbezüglichen Wahrnehmungen berichten. Eine im Jahr 2022 begonnene Nutzerbefragung auf freiwilliger Basis kann diesbezüglich keine Aufschlüsse geben. Beide Parkplätze sind derart gelegen, dass sie als Ausgangspunkt für eine Vielzahl von Aktivitäten geeignet sind. Schließlich wurden Parkentgelte schon ab dem Jahr 2017 und damit Jahre vor der Fertigstellung der ersten Abschnitte des Radweges eingehoben.
- Innerhalb der Gruppe jener Nutzer, die vor Betreten des Radweges mit einem Pkw angereist sind und diesen auf einem der beiden Parkplätze abgestellt haben, würde sich das laut Beschwerdevorbringen rechnerisch pro Person zu entrichtende Benutzungsentgelt für den Radweg entsprechend der Anzahl der Personen (allenfalls auch der Fahrräder) bemessen bzw. reduzieren, die im Anreisefahrzeug Platz gefunden haben.
- Die vom Beschwerdeführer vorgenommene Aufteilung der Erlöse aus Entgelten für die Parkplatznutzung in Parkgebühren und Nutzungsentgelte für den Radweg *„pauschal durch griffweise Schätzung“* erweist sich als willkürlich. Sachliche Argumente für die gewählte Schätzungsmethode wurden nicht genannt. Dazu kommt, dass der Radweg bis zum Entscheidungsdatum den Parkplatz „P_2 Radweg“ noch nicht einmal tangiert, sondern tatsächlich über einen Kilometer taleinwärts endet.
- Das Beschwerdevorbringen dahin, dass die beiden Parkplätze „P_2 Radweg“ und „P_1 Radweg“ abgelegen seien und bei Wegfallen des Radweges nicht genutzt würden (Punkt 10 der Stellungnahme vom 12.8.2022), hält den tatsächlichen Gegebenheiten nicht stand: Der Parkplatz am Areal „P_1“ erschließt unter anderem das ausgedehnte

Areal „P_1“, welches zu allen Jahreszeiten vielfältige Möglichkeiten der Freizeitgestaltung bietet (vgl. die Ausführungen der beiden Zeugen zum Gesamtkonzept des Areals „P_1“). Diverse beschilderte Wanderwege beginnen bzw. führen am Areal vorbei ebenso vorbei wie eine Mountainbikeroute taleinwärts oder eine Langlaufloipe. Auf dem Areal befinden sich ein Gastronomiebetrieb sowie Räumlichkeiten, die zur Kinderbetreuung (während der Sommersaison organisiert vom Tourismusverband) bzw. als Waldkindergarten (im Winter von der Gemeinde N betrieben) genutzt werden. Schließlich finden auf dem Areal Veranstaltungen wie Winterwandernächte statt. Der Parkplatz „P_2 Radweg“ erschließt (neben jenem der L-Lifte) ebenfalls zahlreiche Wanderwege und ist der einzige allgemein zugängliche und nächstgelegene Parkplatz für Besucher des Z-Tal mit seinen zahlreichen Wanderwegen und Ausflugsgasthäusern. Im übrigen wurden Parkentgelte auf diesen Parkplätzen ab dem Jahr 2017 und damit schon Jahre vor Fertigstellung der ersten Abschnitte des Radweges eingehoben.

- Es ist nicht sachgerecht, das Ansteigen der Höhe der Parkerlöse aus den beiden Parkplätzen ausschließlich auf den zunehmenden Fertigstellungsgrad des Radweges zurückzuführen (vgl. Punkt 7 der Stellungnahme vom 9.9.2022) und dabei Aspekte wie den faktischen Wegfall von alternativen, gebührenfreien Parkmöglichkeiten oder die verstärkte Freizeit- und Urlaubsgestaltung im eigenen Land in den Jahren 2020 und 2021 außer Acht zu lassen.
- Die Behauptung des Beschwerdeführers, aus der Zeugenaussage des Z_1 gehe hervor, dass Großteil der Nutzer des Radweges in der einen oder anderen Form ein Entgelt für die Nutzung des Radweges/Fußgängerweges entrichten würde (Punkt I.1 der Stellungnahme vom 27.10.2022), trifft gerade nicht zu: Beide Zeugen haben übereinstimmend angegeben, dass sie keine Wahrnehmungen dazu berichten können, wie viele Personen (pro Tag, pro Jahr) den Radweg bzw. dessen fertig gestellte Abschnitte betreten oder befahren. Beide Zeugen haben übereinstimmend angegeben, dass sie keine Wahrnehmungen dazu berichten können, an welchen der (unzähligen) in Frage kommenden Zugangspunkte wie viele Personen (pro Tag, pro Jahr) den Radweg betreten. Beide Zeugen haben übereinstimmend angegeben, dass sie keine Wahrnehmungen dazu berichten können, wie viele Personen (pro Tag, pro Jahr) den Radweg bzw. dessen fertiggestellte Abschnitte benützen, nachdem sie vorher ihren Pkw auf den Parkplätzen „P_2 Radweg“ oder „P_1 Radweg“ abgestellt und dafür ein Parkentgelt entrichtet haben. Die Hinweise beider Zeugen auf eine geplante bzw. begonnene Nutzerbefragung oder die geplante bzw. begonnene Erfassung des Nutzungsverhaltens sind mangels konkreter Ergebnisse nicht geeignet, das Beschwerdevorbringen zu untermauern.

Im Beobachtungszeitraum 2017 bis 2021 wurden laut dem Vorbringen des Beschwerdeführers abgesehen von den dem Radweg zugewiesenen anteiligen Parkentgelten keinerlei weitere Einnahmen erzielt (vgl. Punkt 2 der Stellungnahme vom 12.8.2022).

Für die Zukunft seien Zuflüsse aus der teilweisen Zuordnung von Entgelten aus an die Bevölkerung des X-Tal ausgegebenen Parkkarten, aus der teilweisen Zuordnung von Entgeltanteilen aus der X Super Card und der X Card, aus dem Verkauf von Merchandise-Artikeln (Radtrikots und Trinkwasserflaschen) sowie aus der *„geplanten Durchführung von kommerziellen Veranstaltungen“* (E-Festival, E-Tage) zu erwarten (Punkt 2.4 der Stellungnahme vom 27.10.2022).

Zur Zuordnung von Entgelten aus **Parkkarten** erklärte der Zeuge Z_1, dass der Tourismusverband T an im X-Tal ansässige Personen Parkkarten ausgabe, welche zur unentgeltlichen Benutzung der Parkplätze P_2 Radweg, P_1 (beide Parkplätze), Ort_6 und P_4 sowie des I-Weges, des Natur Aktiv Parks P_1, des Loipenparks Ort_5 und des Radweges berechtige. Deren Finanzierung geschehe über die Wohnsitzgemeinden (ZV Z_2). Ein Faksimile einer derartigen Jahreskarte wurde vorgelegt, der aufgedruckte Text lautet auszugsweise: *„Aufgrund des Beitrags seiner Hauptwohnsitzgemeinde gemäß dem Tarifsystem des Tourismusverbandes T ist DER LENKER des Fahrzeuges mit dem polizeilichen Kennzeichen... zum kostenlosen Parken auf den vom Tourismusverband T bewirtschafteten Parkplätzen P_2, P_1, Ort_6 und P_4 und zur kostenlosen Benützung der dort befindlichen Anlagen des Tourismusverbandes T I-Weg, Natur Aktiv Park P_1, Loipenpark Ort_5 und Radweg X berechtigt.“*. Nicht erwiesen ist aufgrund des Vorbringens bzw. aufgrund der beiden Zeugenaussagen, dass im Beobachtungszeitraum 2017 bis 2021 Zahlungen im Zusammenhang mit Parkkarten von Gemeinden an den Beschwerdeführer geflossen wären.

Die ab 2023 geplante Zuordnung von Einnahmen des Tourismusverbandes T aus dem Verkauf der X **Super Card** und der X **Card** zum Radweg stellt sich aufgrund des Vorbringens (vgl. Punkt I.1 der Stellungnahme vom 27.10.2022) und der Ausführungen der beiden Zeugen als bloße buchhalterische Umschichtung von einer Einnahmequelle zu diversen Betätigungen des Tourismusverbandes dar (*„Prozentuelle Einnahmen aus diesen Karten werden vertragsgemäß nach einem fixen Zuteilungsschlüssel den Betrieben gewerblicher Art, so auch dem BgA Radweg X, zugeordnet.“*).

Aus dem Verkauf von **Merchandise-Artikeln** wurden im Beobachtungszeitraum laut Beschwerdevorbringen keine Einnahmen erzielt. Jeweils ein Exemplar der angesprochenen Merchandise-Artikel wurde vom Zeugen Z_1 vorgelegt. Es handelt sich dabei um eine Weichplastik-Trinkflasche, auf der mehrfach das vom Tourismusverband T verwendete Logo (weißer Schriftzug „X“ auf hellblauem rechteckigem Grund) aufgedruckt ist, und ein zweiteiliges Radtrikot, auf dem die Schriftzüge „www_2“ bzw. „Text.“ aufgedruckt sind. Ein Hinweis auf den Radweg ist entgegen dem Beschwerdevorbringen (*„für den Radweg gebrandete Radtrikots“*, Punkt I.1 der Stellungnahme vom 27.10.2022) auf keinem dieser Gegenstände zu finden. In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass es im geographischen Wirkungsbereich des Tourismusverbandes T neben dem Radweg eine Vielzahl

von Strecken gibt, die mit Fahrrädern befahren werden können und auch ausdrücklich vom Tourismusverband als Radrouten beworben werden (www_2).

Aus der **Durchführung von kommerziellen Veranstaltungen** wurden im Beobachtungszeitraum laut Beschwerdevorbringen keine Einnahmen erzielt. Aus dem vorgelegten Konzept der „E-Tage“ (Beilage 12 zur Stellungnahme vom 27.10.2022) erschließt sich im Übrigen nicht, dass bei Durchführung einer derartigen Veranstaltung Einnahmen erzielt würden, die dem Radweg direkt zuordenbar wären. Der Radweg wird in diesem Konzept nicht einmal erwähnt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Zurückweisung)

Nach § 1 KStG 1988 sind Körperschaften körperschaftsteuerpflichtig. Als Körperschaften gelten unter anderem die Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts (Abs. 2 Z 2 leg. cit.).

§ 2 Abs. 1 KStG 1988 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 EStG 1988)
dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.“

Der Tourismusverband T ist eine Körperschaft öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 2 des Tiroler Tourismusgesetzes). Er hat im Streitjahr 2016 einen Betrieb gewerblicher Art Radweg X-Tal beim Finanzamt angemeldet und eine Körperschaftsteuererklärung eingereicht.

Die nach landesgesetzlichen Vorschriften errichteten Fremdenverkehrs- und Tourismusverbände werden in der Rechtsprechung als Mischbetriebe qualifiziert, bei denen im Regelfall der Hoheitsbereich überwiegt. Als privatwirtschaftlich sind jene Tätigkeiten anzusehen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu privaten Unternehmen treten. Die Wahrnehmung der Aufgaben der Fremdenverkehrsförderung ist als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren (Achatz in Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz (2011), Rz 198 zu § 2 mwN). Beizupflichten ist dem Tourismusverband T dahin, dass er – in Hinblick auf den Radweg

durch das X-Tal – umfassende und erfolgversprechende Anstrengungen Erfüllung der ihm übertragenen Aufgaben in seinem regionalen Tätigkeitsbereich unternimmt. § 3 Abs. 1 des Tiroler Tourismusgesetzes normiert dazu:

„Den Tourismusverbänden obliegen die Wahrung, Förderung und Vertretung der örtlichen und regionalen Belange des Tourismus unter Bedachtnahme auf seine ökonomischen, sozialen, kulturellen, ethischen und ökologischen Auswirkungen. Die Tourismusverbände haben eine verantwortungsvolle, nachhaltige und ressourcenschonende Entwicklung des Tourismus sicherzustellen und sich dabei an den Erfordernissen der Regionalität, eines sachgerechten Ausgleichs von Markt- bzw. Wettbewerbsinteressen und den Bedürfnissen der einheimischen Bevölkerung sowie der Raumverträglichkeit der touristischen Angebote, wie sie in tourismusstrategischen Grundlagenarbeiten und Strategiepapieren von landesweiter Tragweite zum Ausdruck kommen, zu orientieren. Die Tourismusverbände haben ihre Aktivitäten nach dem Grundsatz der Gleichbehandlung ihrer Mitglieder auszurichten, sodass den Mitgliedern die Teilnahme an gemeinsamen Marketingmaßnahmen unter denselben Bedingungen zu ermöglichen ist.“

Nicht erkennbar ist hingegen, dass sich die Aktivitäten im Zusammenhang mit dem Radweg auf einen Bereich beziehen würden, in dem der Beschwerdeführer aufgrund des wirtschaftlichen Gewichts seiner Betätigung im Wettbewerb zu anderen (privaten) Wirtschaftstreibenden steht (dazu ausführlich mit Judikaturnachweisen *Achatz/Mang/Lindinger*, Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts, 3.A., Rz 73).

Für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art ist weiter Voraussetzung, dass die Betätigung der Erzielung von Einnahmen dient und dass der Betätigung Einnahmen zuzuordnen sind (ausdrücklich VwGH 5.5.2022, Ra 2021/15/0017). Auf Sachverhaltsebene konnte nicht festgestellt werden, dass aus der Betätigung des Tourismusverbandes T bezogen auf den Radweg Einnahmen erzielt wurden oder werden.

Im gegenständlichen Verfahren ist der Streitgegenstand mit der Körperschaftsteuer 2016 in Hinblick auf den von der Trägerkörperschaft angemeldeten Betrieb gewerblicher Art Radweg X-Tal begrenzt. Der Beschwerdeführer verweist auf ein Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes zum Vorsteuerabzug für eine Hängebrücke (Punkt II der Stellungnahme vom 9.9.2022: BFH 20.10.2021, IX R 10/21) und leitet daraus ab, dass die Inanspruchnahme der Parkplätze durch den Radweg veranlasst wäre. Gleichzeitig aber räumt er ein, dass die Parkgebühren im zitierten Urteil nicht als Entgelt für die Bereitstellung und Benutzung der Brücke anzusehen gewesen seien. Auch bei der hier zu beurteilenden Sachlage sind von der Trägerkörperschaft vereinnahmte Parkgebühren nicht als Entgelt für die Errichtung, Bereitstellung und Benutzung des Radweges anzusehen.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass ein Ergebnisausgleich zwischen einzelnen Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts nicht

vorgenommen werden kann (VwGH 18.12.2014, 2011/15/0144). Ebenso wenig kommt ein Ergebnisausgleich zwischen dem Hoheitsbereich einer Körperschaft des öffentlichen Rechts und einem von ihr geführten Betrieb gewerblicher Art in Betracht.

In der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird für die Annahme von Einnahmen ein gewisser Veranlassungszusammenhang zwischen einer Betätigung und zugeflossenen Einnahmen (VwGH 27.3.2002, 2000/13/0020) und eine Teilnahme am Wirtschaftsleben in der Form eines Güter- oder Leistungsaustausches (VwGH 29.7.2014, 2011/13/0060) verlangt, wenn auch keine finale Beziehung zwischen Leistung und Gegenleistung erforderlich ist (VwGH 17.9.2003, 2001/14/0211).

Die willkürliche Umschichtung von Parkerlösen (oder von Erlösen aus dem Verkauf von Umlagekarten) zu einer betrieblichen Tätigkeit, die ihrem Wesen nach völlig unabhängig von einem oder mehreren Parkplätzen (oder dem Verkauf von Umlagekarten) betrieben werden kann, im Kontext eines „*wirtschaftlichen Gesamtkonzeptes*“ führt nicht zum Zufluss von Einnahmen im Rahmen dieser betrieblichen Tätigkeit, zumal die geldwerten Vorteile dieser betrieblichen Tätigkeit nicht im Rahmen des Betriebes und durch diesen veranlasst zufließen (vgl. VwGH 17.9.1997, 95/13/0034). Auch deutet das Vorgehen im Kontext des vom Beschwerdeführer dargestellten „*wirtschaftlichen Gesamtkonzeptes*“ darauf hin, dass der Radweg nicht wirtschaftlich selbständig im (Wort-)Sinn des § 2 Abs. 1 KStG 1988 betrieben wird bzw. werden kann:

„Der Tourismusverband T KÖR als Trägerkörperschaft des Beschwerdeführers verfolgt seit vielen Jahren ein Gesamtkonzept, welches unter anderem dadurch charakterisiert ist, dass unterschiedliche Freizeitangebote zur Attraktivierung und Förderung der regionalen Belange des Tourismus geplant, errichtet und betrieben werden. Für die Zurverfügungstellung dieser Angebote wird generell, und nicht nur im Fall des Beschwerdeführers, ein Entgelt verlangt, welches in weiterer Folge über Betriebe gewerblicher Art, welche zu diesem Zwecke gegründet werden, verrechnet wird...“ (vgl. Punkt 2.1 der Stellungnahme vom 27.10.2022).

Der Begriff „*Einnahmen*“ orientiert sich an § 15 EStG 1988 (Oberhuber in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer, Rz 82 zu § 2) und umfasst den Zufluss von Geld oder geldwerten Vorteilen an den Steuerpflichtigen. Als Steuersubjekt, dem Geld oder geldwerte Vorteile zufließen, kommt im hier maßgeblichen Bezugsrahmen nur der Betrieb gewerblicher Art in Betracht. Die Definition des Begriffs „*Einnahme*“ in § 15 Abs 1 EStG ist auf den betrieblichen Bereich nicht unmittelbar anwendbar, wird aber in der Praxis zur Auslegung herangezogen. Als Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert anzusehen, die durch den Betrieb veranlasst sind (Jakom, EStG, 15.A., Rz 256 zu § 4 mit Judikaturhinweisen) und – bezogen auf den Betrieb gewerblicher Art als Steuersubjekt in der Körperschaftsteuer – diesem Betrieb gewerblicher Art zufließen. Die Parkgebühren auf den beiden vom Beschwerdeführer dem Radweg zugeordneten Parkplätzen werden allerdings vom

Tourismusverband T vereinnahmt und bloß im Innenverhältnis der Betätigung „Radweg“ anteilig zugeordnet.

Insgesamt begründet die Betätigung des Tourismusverbandes T in Hinblick auf den Radweg durch das X-Tal mangels privatwirtschaftlicher Tätigkeit und aufgrund des Umstandes, dass dieser Betätigung keine Einnahmen zuzuordnen sind, keinen Betrieb gewerblicher Art. Folglich existiert auch kein (fiktives) Steuersubjekt im Sinn des § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988. Die Betätigung „Radweg“ des Tourismusverbandes T ist im Abgabenrecht nicht rechtsfähig. Daher entfaltet die an einen Betrieb gewerblicher Art „***Bf1***“ gerichtete Erledigung „Körperschaftsteuerbescheid 2016“ mangels Parteifähigkeit des Adressaten keine Bescheidqualität („Nichtbescheid“, vgl. Ritz/Koran, BAO, 7.A., Rz 4 zu § 79).

Die gegen die mit „Körperschaftsteuerbescheid 2016“ überschriebene Erledigung gerichtete Beschwerde war gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) zurückzuweisen, da die Beschwerde sich gegen eine Erledigung ohne Bescheidqualität richtet (so auch VwGH 19.4.2006, 2002/13/0193).

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit einer Revision)

Gegen einen Beschluss 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. Die Feststellung zur Zuordnung von Entgelten war auf Sachverhaltsebene zu treffen. Die rechtliche Würdigung wurde unter Berücksichtigung der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vorgenommen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war nicht zu lösen.

Innsbruck, am 14. Dezember 2022