

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter A in der Beschwerdesache AgrargemeinschaftX, Adr., vertreten durch die StBGmbH, über die Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 28. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 30. April 2010, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 und Festsetzung von Anspruchszinsen (§ 205 BAO) für die Jahre 2006 bis 2008, zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

2) Die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 bis 2008 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die AgrargemeinschaftX (im Folgenden: Bf.), eine Agrargemeinschaft nach § 34 Abs. 3 Tiroler Flurverfassungslandesgesetz 1996 (TFLG 1996, LGBl. Nr. 74/1996), wies in den Körperschaftsteuererklärungen für die Jahren 2006 bis 2008 bezüglich „Vermietung und Verpachtung von eigenen Immobilien“ Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 20.781,03 € (2006), 31.560,48 € (2007) und 18.362,76 € (2008) aus. Das Finanzamt führte jeweils erklärungsgemäße Veranlagungen durch.

Als Ergebnis einer Außenprüfung traf der Prüfer folgende für den Beschwerdefall relevante Feststellungen:

„Tz 2 Schipistenentschädigung

Auf Tz 1 der Niederschrift zur Schlussbesprechung wird hingewiesen.

	2006	2007	2008
Entschädigungszahlungen „B.“	23.328,80	23.724,23	24.516,02
Betriebsausgaben pauschal	-3.000,00	-3.000,00	-3.000,00
Zwischensumme	20.328,80	20.724,23	21.516,02
12 % Pauschale gem. § 17 EStG	-2.439,46	-2.486,91	-2.581,92
Gewinn Entschädigung lt. Bp.	17.889,34	18.237,32	18.934,10
Gewinn Entschädigung lt. VA	15.552,53	15.816,15	16.344,01
Gewinnerhöhung lt. Bp	2.336,81	2.421,17	2.590,09

Tz 3 Baurechtsvertrag „C“

Auf Tz 2 der Niederschrift zur Schlussbesprechung wird hingewiesen.

	2006	2007	2008
Einnahmen Baurechtsvertrag	0,00	1.800,00	1.800,00
Afa Zufahrtsstraße	-593,95	-593,95	-593,95
Sanierung Zufahrtsstraße	-19.887,73	-29.161,59	-32.729,90
Verlust Baurechtsvertrag C	-20.481,68	-27.955,54	-31.523,85
Erhöhung Kost- Bemessungsgrundlage	20.481,68	27.955,54	31.523,85

Änderungen der Besteuerungsgrundlagen Körperschaftsteuer

(704) Bilanzgewinn/Bilanzverlust

Zeitraum	2006	2007	2008
	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	20.781,03	31.560,48	18.362,76
Tz 2 Schipistenentschädigung	2.336,81	2.421,17	2.590,09
Tz 3 Baurechtsvertrag „C“	20.481,68	27.955,54	31.523,85
Nach Bp.	43.599,52	61.937,19	52.476,70“

Mit den Bescheiden jeweils vom 30. April 2010 nahm das Finanzamt das Verfahren betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 wieder auf und setzte entsprechend den Prüfungsfeststellungen mit dem geänderten

Körperschaftsteuerbescheid 2006 von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 43.599,52 € die Körperschaftsteuer mit 10.899,88 €, mit dem geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2007 von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 61.937,19 € die Körperschaftsteuer mit 15.484,30 € und mit dem geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2008 von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 52.476,70 € die Körperschaftsteuer mit 13.119,18 €, fest. Begründend wurde ausgeführt, die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung erfolgt, welche der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006, 2007 und 2008 wendet sich die vorliegende Beschwerde mit dem Vorbringen, die Schipistenentschädigung (Tz 2 des Bp- Berichtes) würde zwei getrennte Schigebiete betreffen. Deshalb seien die pauschalen Betriebsausgaben gemäß RZ 4245 EStR je verschiedenem Betrieb zu berücksichtigen. Hinsichtlich des Baurechtsvertrages „C“ (Tz 3 des Bp- Berichtes) wurde im Wesentlichen argumentiert, das Schigebiet „D“ sei als ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art anzusehen. In diesem Betrieb gewerblicher Art (kurz: BGA) würden entgeltlich Servitutsrechte eingeräumt, Grundstücke vermietet, Wegbenutzungsrechte eingeräumt usw. Der Weg spiele dabei eine zentrale Rolle. Nur über diesen einen Weg seien die angemieteten Grundstücke (Bergstation der Lifte, Restaurant „C“, Handymasten) zu erreichen. Der BGA „D“ bilde eine wirtschaftliche und organisatorische Einheit. Am vermieteten Parkplatz, ausschließlich für Schifahrer, würden die Schifahrer und Gäste des Hotels „E“ ihre Autos abstellen. In diesem Hotel würden überwiegend Gäste nächtigen, die das Wander- und Schigebiet „D“ nutzen würden. Deshalb sei auch der dem Hotel vermietete Parkplatz ebenfalls dem BGA „D“ zuzurechnen. Die Handymastenbetreiber, der Liftbetreiber und der jeweilige Betreiber des Restaurants „C“ hätten jeweils das Recht den Weg zu benutzen. Die Ausgaben für die Erhaltung des Weges seien deshalb sämtlichen Einnahmen der BGA „D“ gegenüber zu stellen.

Mit den Beschwerdevereinsentscheidungen jeweils vom 18. November 2014 entsprach das Finanzamt hinsichtlich des Streitpunktes „Schipistenentschädigungen“ dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren in dem es die angefochtenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 460,51 € (2006), um 470,08 € (2007) und um 487,32 € (2008) kürzte. Nicht gefolgt wurde hingegen der Beschwerdeargumentation hinsichtlich des Streitpunktes „Baurechtsvertrag C“. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, die Bf. erhalte seit der Errichtung der Lifte auf den D Entschädigungszahlungen für die Überlassung von landwirtschaftlichen Flächen zur Benutzung als Schipiste. Um einen aufrechten Betrieb der Liftgesellschaft zu ermöglichen, habe die Bf. der Liftgesellschaft die Benützung der Weganlagen eingeräumt, wobei die Kosten der Erhaltung entsprechend der Benutzung aufzuteilen seien. Mit Bauansuchen vom 24. März 2005 wurde von der Betreibergesellschaft bei der Gemeinde um die Errichtung des Bergrestaurant „C“ auf einer Grundparzelle, die im Eigentum der Bf. steht, angesucht. Mit dem Bau des Bergrestaurants wurde im Mai 2005 begonnen, die Eröffnung erfolgte im Dezember

2005. Um die reibungslose Zufahrt mit allen Fahrzeugen für ein derartig großes Bergrestaurant (umbauter Raum von 6.510 m³) gewährleisten zu können, sei der Zufahrtsweg ab 2004 den Anforderungen entsprechend ausgebaut worden. Die damit verbundenen Erhaltungskosten seien ab 2004 als Betriebsausgaben beim Gewerbebetrieb angesetzt worden. Die aus dem Baurechtsvertrag zufließenden Einnahmen seien den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen. Die Erweiterung und Erhaltung des Zufahrtsweges stehe in ursächlichem Zusammenhang mit dem Neubau des Bergrestaurants „C“. Ohne die großzügige Errichtung des Bergrestaurants hätte der bisher bestehende Fahrweg, der vorher fallweise für Revisionsarbeiten der Liftgesellschaft bzw. der Handymastenbetreiber aber auch dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gedient habe, nicht ausgebaut werden müssen. Im Bereich der Tatstation der Bergbahn habe im Juli 2007 das Sporthotel „E“ den Betrieb eröffnet. Die für diesen Betrieb benötigten Grundflächen habe dieses Hotel ebenfalls von der Bf. angemietet. Nach Ansicht der Finanzverwaltung liege kein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art „D“ vor, da die Vermietungen unabhängig voneinander abgeschlossen worden seien und keine wirtschaftliche Einheit bilden würden. Vielmehr liege in jeder einzelnen dieser Nutzungsüberlassungen (Vermietungen) von Grundstücken durch die Bf. ein eigenständiger Betrieb gewerblicher Art vor. Auftretende Verluste der einzelnen Betriebe gewerblicher Art könnten mit den Gewinnen der restlichen Betriebe gewerblicher Art nicht ausgeglichen werden. Demzufolge könne in diesem Streitpunkt der Beschwerde nicht stattgegeben werden.

Die Bf. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage ihrer Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Darin wird hinsichtlich des (verbliebenen) Streitpunktes Baurechtsvertrag „C“ repliziert, das Finanzamt habe in der Begründung der Beschwerdevorentscheidung richtig festgestellt, dass die Kosten der Erhaltung des Weges entsprechend der Benützung aufzuteilen seien. Es möge unter Umständen richtig sein, dass die Erweiterung des Zufahrtsweges aus dem Jahr 2004 in ursächlichem Zusammenhang mit dem Neubau des Bergrestaurants „C“ gestanden sei. Die in den Jahren 2006 bis 2008 geltend gemachte „Sanierung Zufahrtsstraße“ würden hingegen die jährlichen Instandhaltungsaufwendungen des Weges betreffen und hätten nichts mit der Errichtung des Bergrestaurants zu tun. Die jährlichen Kosten von ca. 20.000 € bis 30.000 € für die Instandhaltung des Weges seien deshalb so hoch, weil der Weg insgesamt dreimal die sogenannte „F“ durchquere und in diesem Bereich der Weg bei stärkerem Gewitter immer wieder beschädigt bzw. unterspült werde. Nochmals wurde darauf hingewiesen, dass der Weg auf den D nicht nur der Gastronomie „C“, sondern auch den Bergliften zur Instandhaltung der Schilifte und der Schneeerzeugungsanlage und den Betreibern der fünf Handymasten für Wartungsarbeiten zur Verfügung stehe. Die jeweils für die Jahre 2006 bis 2008 geltend gemachten Aufwendungen für die Wegerhaltung D seien deshalb vom Finanzamt zu Unrecht ausschließlich beim Baurechtsvertrag „C“ als Betriebsausgabe („Sanierung Zufahrtsstraße“) abgezogen worden.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008

1. Nach § 34 Abs. 3 Tiroler Flurverfassungsgesetz 1996 sind Agrargemeinschaften (hier: Agrargemeinschaft X) Körperschaften des öffentlichen Rechtes.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 sind Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts körperschaftsteuerpflichtig.

Nach § 2 Abs. 1 KStG 1988 ist Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts 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.

In § 2 Abs. 1 KStG 1988 werden jene Tatbestandsmerkmale angeführt, die erfüllt sein müssen, damit die Einrichtung einer Körperschaft öffentlichen Rechts als Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist. Bei Vorliegen der Tatbestandsmerkmale begründet jede gesonderte wirtschaftliche Tätigkeit (Einrichtung) einer Körperschaft öffentlichen Rechts einen selbständigen Betrieb gewerblicher Art. Eine Zusammenfassung mehrerer Einrichtungen zu einem einheitlichen Betrieb ist nur dann anzuerkennen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht (vgl. VwGH- Erkenntnisse vom 21. November 1991, 90/13/0098, vom 28. Oktober 1997, 93/14/0224, und vom 18. Dezember 2014, 2011/15/0144), sodass nach allgemeinem Ertragsteuerrecht eine einheitliche Einkunftsquelle vorliegt.

Darüber hinaus sieht § 2 Abs. 2 KStG 1988 Sonderformen von Betrieben gewerblicher Art vor. Nach § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 gelten als Betrieb gewerblicher Art auch die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Artikel 12 Abs. 1 Z 3 des Bundes- Verfassungsgerichtshofes), die nach den zur Ausführung des § 6 Abs. 2 des landwirtschaftlichen Siedlungs- Grundsatzgesetzes erlassenen landesgesetzlichen Vorschriften als Körperschaften des öffentlichen Rechtes anerkannt sind.

2. An Sachverhalt liegt dem Beschwerdefall zugrunde, dass die Bf., eine Körperschaft öffentlichen Rechts (Agrargemeinschaft), im Bereich des Schilift- und Freizeitgebietes „D“ an einen Liftbetrieb, an den Betreiber des Bergrestaurants „C“ bzw. an den Betreiber des Hotels „E“ (Nähe der Talstation) und an Handymbetreiber entgeltlich Grundstücke zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken (Liftanlage und Schipiste, Grundstück zur Errichtung des Restaurants, Parkplätze für Hotel, Errichtung von Handymasten) überlässt. Diese mehreren entgeltlichen Grundstücksüberlassungen wurden von der Bf. als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art angesehen, bildet doch nach Meinung der Bf. der Betrieb gewerblicher Art „D“ eine wirtschaftliche und organisatorische Einheit. Das gesamte Gebiet „D“ wird durch eine Zufahrtsstraße erschlossen, die der Liftbetreiber, der jeweilige Betreiber des Bergrestaurants und die Handymastenbetreiber allesamt benützen dürfen. Die für die Jahre 2006 bis 2008 geltend gemachten Sanierungsaufwendungen bilden die jährlich angefallenen Instandsetzungskosten dieses Zufahrtsweges. Die jährlichen Kosten sind deshalb so hoch, weil nach den Angaben der Bf. bei stärkeren Gewittern dieser Zufahrtsweg immer wieder beschädigt bzw. unterspült wird.

3. Zwischen dem Finanzamt und der Bf. steht vorrangig in Streit, ob die in Frage stehenden entgeltlichen Überlassungen von Grundstücken an die Betreiber eines Liftes, zweier Gastronomieunternehmen und von Handymasten einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art (im Folgen: BGA) bilden oder nicht. Die Abklärung dieser Frage entscheidet letztlich darüber, ob dem Standpunkt der Bf. gefolgt werden kann, dass die AfA und die jährlichen Aufwendungen für die Instandhaltung des Zufahrtsweges beim einheitlichen BGA D als Betriebsausgaben abzuziehen sind. Das Finanzamt vertritt demgegenüber die Meinung, jede der in Rede stehenden Nutzungsüberlassungen von Grundstücken der Trägerkörperschaft Agrargemeinschaft X an die einzelnen „Betreiber“ bilde für sich einen selbständigen Betrieb gewerblicher Art. Des Weiteren geht das Finanzamt sachverhaltsmäßig davon aus, dass die Erweiterung und Erhaltung des Zufahrtsweges ausschließlich im betrieblichen Zusammenhang mit dem Neubau des Bergrestaurants „C“ steht. Demzufolge sind beim Betrieb gewerblicher Art „Baurechtsvertrag C“ von den Einnahmen die Betriebsausgaben „Afa Zufahrtsstraße“ und „Sanierung Zufahrtsstraße“ abzuziehen. Der dadurch entstehende Verlust kann mit den (positiven) Ergebnissen der anderen Betriebe gewerblicher Art dieser Trägerkörperschaft nicht ausgeglichen werden, was zu den in Tz 3 des Bp- Berichtes dargestellten steuerlichen Auswirkungen (Erhöhung der Köst- Bemessungsgrundlage) führt.

4. Während somit im Beschwerdefall unstrittig blieb, dass die entgeltliche Überlassung von diversen Grundstücken durch die Agrargemeinschaft X als Betrieb gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 gilt, entscheidet letztlich die Beschwerde die Abklärung der Streitfrage, ob in der entgeltlichen Überlassung von Grundstücken an einen

Schiliftbetreiber, an den jeweiligen Betreiber des Bergrestaurants „C“ bzw. des Hotels „E“ und an Handynetzbetreiber ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art (Ansicht der Bf) oder für jede einzelne dieser (Vermietungs-)Tätigkeiten ein selbständiger Betrieb gewerblicher Art (Ansicht des Finanzamtes) vorliegt, denn nur bei Bestehen eines solchen einheitlichen Betriebes gewerblicher Art „D“ ist diesfalls die Vorgangsweise der Bf. gerechtfertigt, bei diesem Betrieb gewerblicher Art von den (gesamten) Betriebseinnahmen die gegenständlichen Aufwendungen (AfA und jährliche Instandsetzungskosten) für den Zufahrtsweg als Betriebsausgaben abzuziehen.

Die Frage, ob im Gegenstandsfall die mehreren entgeltlichen Überlassungen von Grundstücken durch die Körperschaft öffentlichen Rechts eine Einheit darstellen und damit als *ein* einheitlicher Betrieb gewerblicher Art anzuerkennen ist, ist danach zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technisch- wirtschaftliche Verflechtung besteht (vgl. VwGH 21. November 1991, 90/13/0098, VwGH 28. Oktober 1997, 93/14/0224, VwGH 18. Dezember 2014, 2011/15/0144), sodass nach allgemeinem Ertragsteuerrecht eine einheitliche Einkunftsquelle vorliegt. Ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art ist daher dann anzunehmen, wenn mehrere Tätigkeiten (Einrichtungen) der öffentlich- rechtlichen Körperschaft nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil *eines* Betriebes anzusehen sind (vgl. auch Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 2 Rz 28, 29, 30, 34). Das trifft bei *„einem engen wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang, zB. bei gemeinsamen Betriebseinrichtungen und Anlagen, gemeinsamen Personal uäm zu“*. Nach der Rechtsprechung (VwGH 16.1.1973, 1898/71= Slg.4478F unter Hinweis auf BFH- Rechtsprechung) stellt die Verpachtung mehrerer Gaststätten durch eine Gemeinde, auch wenn die Pächter verschiedene Personen sind, nur *einen* Betrieb gewerblicher Art dar.

5. Bezogen auf die in § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 vorgesehene Sonderform von Betrieben gewerblicher Art ist der enge wirtschaftlich- organisatorische Zusammenhang darin zu sehen, dass sich die entgeltlichen Überlassungen von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch die Agrargemeinschaft auf Grundstücke beziehen, die allesamt im Schi- und Freizeitgebiet „D“ liegen und die Grundstücke, die für den Schilift und die Pisten vermietet werden unzweifelhaft mit jenen Grundstücken wirtschaftlich korrelieren, auf denen aufgrund eines Baurechtsvertrages das Bergrestaurant „C“ errichtet bzw. mit jenen vermieteten Grundstücken, die als Park- und Stellplätzen den Gästen des Hotels „E“ bzw. den Liftbenützern zur Verfügung stehen. Der Zufahrtsweg auf den „D“ stellt jene notwendige gemeinsame Anlage dar, mit der die Agrargemeinschaft den Betreibern des Schiliftes, des Bergrestaurants und der Handymasten jene Infrastruktur zur Verfügung stellt, damit diese überhaupt in die Lage versetzt wurden/werden, jene Bau- und laufenden Wartungsmaßnahmen an den Objekten durchzuführen, die für ihren Betrieb jeweils erforderlich sind und damit den fortdauernden Bezug der Vermietungsentgelte für die Agrargemeinschaft sichert. Gilt aber

nach der Sondervorschrift des § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 die entgeltliche Überlassung von Grundstücken als Betrieb gewerblicher Art und handelt es sich im Beschwerdefall um die Zurverfügungstellung von Vermögenswerten (Grundstücken) im Schi- und Freizeitgebiet „D“, dann ist der für die Annahme nur einer Tätigkeit geforderte wirtschaftliche Konnex in den gleichartigen Verpachtungen und den aus diesen kontinuierlich fließenden Einnahmen zu erblicken. Dabei rechtfertigt die spezielle Sachverhaltskonstellation des Einzelfalles durchaus die Annahme, dass trotz verschiedener Verwendung der in Bestand gegebenen Grundstücke die Verpachtungen dieser letztlich im Zusammenhang mit der gemeinsamen Schi- und Freizeitanlage „D“ stehenden Vermögenswerte geeignet waren, einander zu ergänzen. Entgegen der Rechtsauffassung des Finanzamtes bilden somit diese Vermietungstätigkeiten *einen* einheitlichen Betrieb gewerblicher Art. In diesem Zusammenhang wird im Übrigen ins Treffen geführt, dass der Verwaltungsgerichtshof im bereits oben erwähnten Erkenntnis vom 16.01.1973, 1898/71 zur Rechtsauffassung gelangt ist, die Verpachtung mehrerer Gaststätten durch eine Gemeinde, auch wenn die Pächter verschiedene Personen sind, stelle nur *einen* Betrieb gewerblicher Art dar. Daraus folgt für die Entscheidung des Streitpunktes Baurechtsvertrag „C“, dass die vom Finanzamt gestützt auf Tz 3 des Betriebsprüfungsberichtes vorgenommenen Erhöhungen der Köst- Bemessungsgrundlage um 20.481,68 € (2006), um 27.955,54 € (2007) und 31.523,85 € (2008) rechtswidrig erfolgt sind, gehen doch diese Erhöhungen letztlich auf die nicht zutreffende Rechtsauffassung des Finanzamtes zurück, dass der Baurechtsvertrag „C“ als eigenständiger Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen sei und die Aufwendungen für den Zufahrtsweg im ausschließlichen betrieblichen Veranlassungszusammenhang mit diesem Betrieb gewerblicher Art stünden.

6. Obiter dictum bleibt diesbezüglich noch zu erwähnen, dass nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes die betragsmäßige Höhe der für die Jahre 2006 bis 2008 ermittelten „Verluste Baurechtsvertrag C“ und die in dieser Höhe erfolgten Erhöhungen der Köst- Bemessungsgrundlage (siehe Tz. 3 des Bp- Berichtes) selbst dann nicht gerechtfertigt gewesen wären, wenn man dem Standpunkt des Finanzamtes folgend die einzelnen „Vermietungstätigkeiten“ der Trägerkörperschaft jeweils als eigenständigen Betrieb gewerblicher Art beurteilen würde. In diesem Fall müssten nämlich die ausschließlich beim „Baurechtsvertrag C“ als Ausgaben abgezogene AfA und die jährlich notwendigen Instandhaltungskosten des ausgebauten Zufahrtsweges, der zweifelsfrei von den Betreibern des Schiliftes, des Bergrestaurant und der Handymasten zu ihren jeweiligen betrieblichen Zwecken (laufender Betrieb, Erhaltungs- und Wartungsarbeiten) benötigt und benutzt wird, entsprechend der jeweiligen Nutzung auf die (nach Auffassung des Finanzamtes vorliegenden) verschiedenen Betriebe gewerblicher Art aufgeteilt werden. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass gegebenenfalls der Ausbau des vorher schon bestehenden Zufahrtsweges wegen der Errichtung des Bergrestaurants „C“ erfolgte, wird doch nach den glaubhaften Angaben der Bf. der (ausgebaute bzw. notwendigerweise instandgesetzte) Zufahrtsweg von Bestandnehmern benutzt, welchen

die Agrargemeinschaft die Grundstücke entgeltlich in Bestand gegeben hat und deren Überlassung zu den kontinuierlich fließenden Einnahmen führen. Wenn man daher entsprechend der Meinung des Finanzamtes jede der Vermietungstätigkeiten der Bf. als gesonderten Betrieb gewerblicher Art beurteilen würde, dann wären die Aufwendungen für den gemeinsamen Zufahrtsweg unzweifelhaft nicht allein beim Betrieb gewerblicher Art „Baurechtsvertrag C“ anzusetzen gewesen, sondern wären vielmehr entsprechend der jeweiligen Nutzung auf sämtliche dafür in Frage kommende Betriebe gewerblicher Art aufzuteilen gewesen. Dabei bestünden keine Bedenken, diese Aufteilung im Verhältnis der aus den jeweiligen Betrieben gewerblicher Art geflossenen Einnahmen vorzunehmen (vgl dazu etwa VwGH 24.10.2005, 2011/13/0272 betreffend Aufteilung von Aufwendungen auf verschiedene Einkunftsquellen). Daraus folgt, dass (selbst) bei Vorliegen mehrerer Betriebe gewerblicher Art das Finanzamt den Verlust „Baurechtsvertrag C“ sachlich unzutreffend ermittelt und damit die Erhöhung der Köst- Bemessungsgrundlage um den Verlustbetrag keinesfalls gerechtfertigt war, da in diesem Fall die Aufwendungen für den Zufahrtsweg entsprechend der jeweiligen Nutzung auf die in Frage kommenden Betriebe gewerblicher Art der Trägerkörperschaft aufzuteilen gewesen wären. War aber nach obigen Ausführungen die gesamte zu kontinuierlichen (Pacht)Einnahmen führende entgeltliche Überlassung der jeweiligen Grundstücke durch die Trägerkörperschaft als *ein* einheitlicher Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 3 KStG 1988 zu beurteilen, dann sind diese Aufwendungen beim einheitlichen Betrieb gewerblicher Art als Betriebsausgaben abzuziehen. Im Beschwerdefall konnte demzufolge eine (ansonsten sachlich gebotene) Aufteilung der Aufwendungen für den Zufahrtsweg auf die einzelnen Betriebe gewerblicher Art verbunden mit einer gesonderten Ermittlung des Gewinnes/Verlustes für jeden dieser Betriebe gewerblicher Art der Trägerkörperschaft unterbleiben.

7. Unter Verweis auf die hinsichtlich des Streitpunktes „Schipistenentschädigung“ vorliegenden Ergebnisse der Beschwerdeentscheidungen vom 18. November 2014, die insoweit einen integrierenden Bestandteil dieses BFG-Erkenntnisses bilden, verbleibt über den Beschwerdepunkt Baurechtsvertrag „C“ noch dahin abzusprechen, dass nach dem Vorgesagten die gesamte Vermietungstätigkeit der Bf. *einen* einheitlichen Betrieb gewerblicher Art darstellt, bei dem sämtliche Aufwendungen für den Zufahrtsweg als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind. Die vom Finanzamt entsprechend Tz 3 des Bp- Berichtes vorgenommenen Erhöhungen der Köst- Bemessungsgrundlage der Jahre 2006 bis 2008 um den "Verlust Baurechtsvertrag C" erfolgten somit rechtswidrig, liegt doch im Baurechtsvertrag "C" kein selbständiger Betrieb gewerblicher Art vor. Der Beschwerde war durch Ansatz nachstehend dargestellter Besteuerungsgrundlagen und Steuerberechnungen Folge zu geben.

Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb

	2006	2007	2008
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BVE	43.139,01 €	61.467,11 €	51.989,39 €
Erhöhung Baurechtsvertrag „C“	-20.481,68 €	-27.955,54 €	-31.523,85 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Erk.	22.657,33 €	33.511,57 €	20.465,54 €

Berechnung der Körperschaftsteuer 2006

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	22.657,33 €
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen	22.657,33 €
Gemäß § 22 KStG: 25,00 % von 22.657,33 €	5.664,33 €
Körperschaftsteuer	5.664,33 €

Berechnung der Körperschaftsteuer 2007

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	33.511,57 €
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen	33.511,57 €
Gemäß § 22 KStG: 25,00 % von 33.511,57 €	8.377,89 €
Körperschaftsteuer	8.377,89 €

Berechnung der Körperschaftsteuer 2008

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	20.465,54 €
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen	20.465,54 €
Gemäß § 22 KStG: 25,00 % von 20.465,54 €	5.116,38 €
Körperschaftsteuer	5.116,38 €

8. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Nach der oben zitierten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich geklärt, unter welchen Voraussetzungen von einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art einer Trägerkörperschaft auszugehen ist. Von dieser VwGH- Rechtsprechung wird mit diesem Erkenntnis nicht abgewichen.

9. Über die Beschwerde gegen die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 war spruchgemäß zu entscheiden.

Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006 bis 2008

1. Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs.3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. – nachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt- hier für die Körperschaftsteuer 2006, 2007 und 2008 mit Ablauf des Jahres 2006, 2007 bzw. 2008 – entsteht, die Abgabenfestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Beschwerde anfechtbar. Der Zinsenbescheid ist aber an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw. Gutschrift gebunden. Wegen dieser Bindung ist der Zinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei.

Erweist sich der Stammapgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (vgl. Ritz, BAO, Kommentar, 5. Auflage, § 205 BAO Rz. 34, 35 und 35a und die dort referierte VwGH- Rechtsprechung).

2. An Sachverhalt liegt dieser Beschwerde zugrunde, dass die im Körperschaftsteuerbescheid 2006, 2007 und 2008 vom 30. April 2010 jeweils ausgewiesene Abgabennachforderung die Bemessungsgrundlage für den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006, 2007 und 2008 bildete. Begründet wurde die dagegen erhobene Beschwerde implizit damit, dass (gleichzeitig) gegen die betragsmäßige Höhe der Bemessungsgrundlage dieser Körperschaftsteuerbescheide eine Beschwerde eingebracht wird.

3. Erweisen sich, wie im Beschwerdefall gegeben, die zu den Abgabennachforderungen führenden Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008, alle vom 30. April 2010, nachträglich als rechtswidrig und werden diese entsprechend abgeändert (siehe obige

Berechnungen der Körperschaftsteuer 2006 bis 2008), so sind die Zinsenbescheide 2006 bis 2008 nach § 295 Abs. 3 BAO durch Ergehen weiterer Zinsenbescheide für diese Jahre an die mit diesem Erkenntnis erfolgten Abänderungen dieser Körperschaftsteuerbescheide anzupassen. Mit diesen vom Finanzamt erst noch zu erlassenden (weiteren) Zinsenbescheiden wird somit von Amts wegen dem Umstand Rechnung getragen, dass im Gegenstandsfall die Zinsenbescheide an die nunmehr durch das BFG- Erkenntnis vom heutigen Tag geänderten Körperschaftsteuerbescheide gebunden sind.

4. Nach dem Vorgesagten war, unabhängig vom Ausgang der Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide, die vorliegende Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2006, 2007 und 2008 wegen der genannten Bindung als unbegründet abzuweisen, konnten doch die Zinsenbescheide nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der implizit vorgebrachten Begründung angefochten werden, durch die erhobenen Einwände gegen die Tz 2 und 3 des Betriebsprüfungsberichtes sei die inhaltliche Rechtswidrigkeit der maßgebenden Körperschaftsteuerbescheide ausgeführt worden. In diesem Zusammenhang wird nochmals erwähnt, dass nach VwGH 5.9.2012, 2012/15/0062 die Zinsenbescheide nach § 295 Abs. 3 BAO durch vom Finanzamt erst noch zu erlassende weitere Zinsenbescheide an die durch das BFG- Erkenntnis geänderten Körperschaftsteuerbescheide anzupassen sind, womit im Ergebnis jenes Ziel erreicht wird, das Gegenstand der Beschwerde bildete.

5. Zulässigkeit der Revision

Eine ordentliche Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, war doch mit diesem Erkenntnis keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich geklärt, dass der Anspruchszinsenbescheid nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung der inhaltlichen Rechtswidrigkeit des für die Abgabennachforderung maßgebenden Körperschaftsteuerbescheides anfechtbar ist. Von dieser VwGH- Rechtsprechung weicht dieses Erkenntnis nicht ab.

9. Über die Beschwerde gegen die angefochtenen Anspruchszinsenbescheide 2006 bis 2008 war spruchgemäß abzusprechen.

