



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Johanna Lanser und die weiteren Mitglieder Dr. Walter Auer, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach im Beisein der Schriftführerin Waltraud Vogelsberger über die Berufungen des Betriebes gewerblicher Art Tourismusverband T./Beteiligung B.LifteKG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 19. März 2008 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2004 bis 2006 nach der am 5. Juli 2011 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2004 und 2006 wird Folge gegeben. Diese angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 wird als unbegründet abgewiesen. Dieser angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

I) Der Tourismusverband T. ist mit 1. Jänner 2004 durch Zusammenschluss regionaler Tourismusverbände laut Verordnung der Tiroler Landesregierung vom 9. Dezember 2003 errichtet worden. Er hat von seinen Rechtsvorgängern drei Kommanditbeteiligungen übernommen, und zwar vom Tourismusverband A. die Beteiligungen an der A.ErschließungsKG sowie an der B.LifteKG und vom Tourismusverband CT. die Beteiligung an der C.BergbahnKG.

a) An der A.ErschließungsKG hatte sich der Tourismusverband A. bereits anlässlich der Gründung im Jahr 1972 mit einer Kommanditeinlage von 6.000.000 S beteiligt.

Geschäftsgegenstand der KG laut Gesellschaftsvertrag vom 22. April 1972 ist die Planung, Errichtung und der Betrieb eines Hallenbades mit den entsprechenden Nebenanlagen in A., die Planung, Errichtung und der Betrieb weiterer Anlagen, welche für die Bevölkerung der Gemeinde A., den Fremdenverkehr und Sport von allgemeiner Bedeutung sind, die Beteiligung an Unternehmungen, welche zum Zwecke der Errichtung und des Betriebes solcher Anlagen gegründet werden, sowie der Erwerb der hierfür erforderlichen Konzessionen, Grundstücke und Rechte. Aus dem Betrieb des Hallenbades, einer (gepachteten) Kunsteisbahn sowie einer Mehrzweckhalle erwirtschaftete die Gesellschaft nachhaltig Verluste. Die mit 1. Jänner 2004 auf den Tourismusverband T. übergegangene Kommanditbeteiligung (von 436.037,01 €, das sind 50 % des Kommanditkapitals) besteht immer noch. Weitere 50 % des Kommanditkapitals entfallen auf die Gemeinde A..

b) Die B.LifteKG wurde im Jahr 1988 (damals noch mit anderem Firmennamen) gegründet. Gegenstand des Unternehmens war laut Gesellschaftsvertrag vom 17. Oktober 1988 der Erwerb, die Errichtung und der Betrieb von mechanischen Aufstiegshilfen und von Freizeitanlagen jeder Art sowie die Beteiligung an anderen Gesellschaften. Im August 1989 hat sich auch die A.ErschließungsKG an der B.LifteKG als Kommanditistin mit einer Einlage von zunächst 7,200.000 S beteiligt; die Beteiligung bestand bis Juli 1999. Gleichzeitig mit dem Ausscheiden der A.ErschließungsKG trat der Tourismusverband A. im Juli 1999 als Kommanditist mit einer Einlage von 2,280.000 S in die B.LifteKG ein. Die Gesellschaft betrieb mehrere Lifte, woraus sich nachhaltig Verluste ergaben. Zum Zeitpunkt des Übergangs der Kommanditbeteiligung (172.961,34 €, das sind rund 19 % des gesamten Kommanditkapitals) an den Tourismusverband T. war der Betrieb der KG bereits an die X. Betriebsgesellschaft mbH. verpachtet, deren Gesellschafter die KG selbst sowie Dr. Y. waren. Im Jahr 2007 kam es zur Übernahme eines Großteils der Aktiva durch Dr. Y. und zu einem außergerichtlichen Vergleich mit den Banken. Am 28. Dezember 2007 wurde die Auflösung der Kommanditgesellschaft im Firmenbuch eingetragen; ihr Anteil an der X. Betriebsgesellschaft mbH. wurde von Dr. Y. übernommen. Am 5. November 2008 wurde die B.LifteKG im Firmenbuch gelöscht.

c) Die C.BergbahnKG wurde im Jahr 1977 gegründet; einer der Gründungsgesellschafter war der örtliche Tourismusverband mit einer Kommanditeinlage von 980.000 S. Gegenstand des Unternehmens war laut Gesellschaftsvertrag vom 22. Juni 1977 die Errichtung und der Betrieb von Seilbahn- und Liftanlagen im Bereich der Gemeinde C., insbesondere zur Erschließung des Gebietes von der C.Hochalm nach C., der Erwerb der dazu erforderlichen Grundstücke, Rechte und Konzessionen, die Errichtung und der Betrieb allenfalls dazu notwendiger Nebenanlagen und die Besorgung aller damit im Zusammenhang stehenden Geschäfte sowie die Beteiligung an Unternehmungen mit gleichen oder ähnlichen Zwecken. Die Gesellschaft betrieb einen

Sessellift. Nach hohen Anfangsverlusten erwirtschaftete sie zumeist positive Jahresergebnisse. Beim Tourismusverband T., auf den die Beteiligung (71.219,38 €, das sind 14 % des gesamten Kommanditkapitals) zum 1. Jänner 2004 übergegangen war, ergaben sich für 2004 ein laufender Gewinnanteil von 16.510,88 € und für 2005 infolge der Abtretung seiner Beteiligung an die D.KG ein steuerlicher Veräußerungsgewinn von 110.431,07 €. Am 16. November 2006 wurde die C.BergbahnKG nach Zusammenschluss mit der D.KG im Firmenbuch gelöscht.

II) Bis einschließlich 2003 waren die angeführten drei Kommanditbeteiligungen vom Finanzamt jeweils als eigenständige Betriebe gewerblicher Art im Sinne des § 2 KStG (der damaligen Rechtsträger) behandelt worden.

III) In der zu St.Nr. xx1 eingereichten Körperschaftsteuererklärung **2004** wurden die drei Kommanditbeteiligungen zu einem (einzigen) Betrieb gewerblicher Art (des nunmehrigen Rechtsträgers Tourismusverband T.) zusammengefasst.

a) Dieser Erklärung folgend erließ das Finanzamt unter der St.Nr. xx1 zunächst den Körperschaftsteuerbescheid 2004 mit Ausfertigungsdatum 25. Jänner 2006, der an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligungen“ gerichtet wurde. Darin waren negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb von -173.649,94 € ausgewiesen, die sich aus einem Verlust aus der Beteiligung an der A.ErschließungsKG von -184.772,73 €, einem Verlust aus der Beteiligung an der B.LifteKG von -5.279,02 € und dem Gewinn aus der Beteiligung an der C.BergbahnKG von 16.401,81 € zusammensetzten. Mit Ausfertigungsdatum 19. März 2008 erging unter der St.Nr. xx1 ein neuer, auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Körperschaftsteuerbescheid 2004, den das Finanzamt nunmehr an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung A.Erschließung“ richtete. Darin waren nur mehr die (negativen) Einkünfte aus der Beteiligung an der A.ErschließungsKG (im Betrag von -184.772,73 €) enthalten.

b) Gleichzeitig wurde unter der St.Nr. xx2 ein Körperschaftsteuerbescheid an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung B.Lifte“ ausfertigt, in dem die (negativen) Einkünfte aus der Beteiligung an der B.LifteKG (von -5.271,37 €) ausgewiesen waren.

c) Mit Ausfertigungsdatum 25. März 2008 erließ das Finanzamt unter der St.Nr. xx3 einen Körperschaftsteuerbescheid an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung C.Bergbahn“, in dem die positiven Einkünfte aus der Beteiligung an der C.BergbahnKG im Betrag von 16.510,88 €, gekürzt um einen Verlustabzug (bis zur Vortragsgrenze gemäß § 2b Z 2 EStG 1988: 12.383,16 €), angesetzt wurden; daraus ergab sich eine Körperschaftsteuer von 1.376,15 €.

IV) In der zu St.Nr. xx1 eingereichten Körperschaftsteuererklärung **2005** wurden die drei Kommanditbeteiligungen wiederum zu einem (einzigen) Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst.

a) Für das Veranlagungsjahr 2005 erging unter der St.Nr. xx1 mit Ausfertigungsdatum 19. März 2008 ein (Erst-)Bescheid betreffend Körperschaftsteuer an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung A.Erschließung“, in dem nur die (negativen) Einkünfte aus der Beteiligung an der A.ErschließungsKG im Betrag von -158.951,14 € enthalten waren.

b) Unter der St.Nr. xx2 erließ das Finanzamt, gleichfalls mit Ausfertigungsdatum 19. März 2008, einen Körperschaftsteuerbescheid an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung B.Lifte“, in dem die (negativen) Einkünfte aus der Beteiligung an der B.LifteKG (von -2.851,33 €) ausgewiesen waren.

c) Mit Ausfertigungsdatum 25. März 2008 erging unter der St.Nr. xx3 ein Körperschaftsteuerbescheid an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung C.Bergbahn“, in dem aus der Beteiligung an der C.BergbahnKG ein Veräußerungsgewinn von 110.431,07 €, vermindert um den gesamten, noch nicht verbrauchten Verlustabzug von -62.367,56 €, angesetzt wurde. Daraus resultierte eine Körperschaftsteuer von 12.015,88 €.

V) Auch für das Veranlagungsjahr **2006** wurde unter der St.Nr. xx1 eine Körperschaftsteuererklärung eingereicht, in der die beiden im Jahr 2006 noch bestehenden Kommanditbeteiligungen (an der A.ErschließungsKG sowie der B.LifteKG) zu einem Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst wurden.

a) Dieser Erklärung folgend erließ das Finanzamt unter der St.Nr. xx1 zunächst einen an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligungen“ gerichteten Körperschaftsteuerbescheid mit Ausfertigungsdatum 29. Februar 2008, in dem ein aus der Zusammenfassung der beiden Beteiligungen resultierendes steuerpflichtiges Einkommen von null € ausgewiesen war. Mit Ausfertigungsdatum 19. März 2008 erging unter der St.Nr. xx1 ein neuer, auf § 295 Abs. 1 BAO gestützter Körperschaftsteuerbescheid, der an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung A.Erschließung“ gerichtet wurde und nur mehr (negative) Einkünfte aus der Beteiligung an der A.ErschließungsKG von -167.526,95 € enthielt.

b) Unter der St.Nr. xx2 erließ das Finanzamt, gleichfalls mit Ausfertigungsdatum 19. März 2008, einen Körperschaftsteuerbescheid an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung B.Lifte“, in dem positive Einkünfte aus der Beteiligung an der B.LifteKG (von 1.602,75 €) angesetzt wurden; nach Verlustabzug (bis zur Vortragsgrenze gemäß § 2b Z 2 EStG 1988: -1.202,06 €) verblieb noch ein Einkommen von 400,69 €, woraus sich eine Körperschaftsteuer von 99,21 € errechnete.

VI) Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 12. April 2008 wurde gegen die unter der St.Nr. xx1 an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung A.Erschließung“ ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 vom 19. März 2008 Berufung erhoben mit dem Antrag, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit den erklärten Beträgen anzusetzen. Begründend wurde ausgeführt, ab dem Jahr 2004 seien die drei Mitunternehmerbeteiligungen (an der A.ErschließungsKG, der B.LifteKG sowie der C.BergbahnKG) als einheitlicher Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst und die Steuererklärung 2004 so erstellt worden. Dies sei dem Finanzamt in einem Fax vom 11. Jänner 2006 dargestellt worden. Das Finanzamt habe am 25. Jänner 2006 einen der Steuererklärung entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid erlassen. Am 19. März 2008 sei gemäß § 295 Abs. 1 BAO ein geänderter Bescheid ergangen. Grundsätzlich sei jeder Betrieb gewerblicher Art ein eigenes Subjekt der Körperschaftsteuer. Allerdings seien Beteiligungen als einheitlicher Betrieb zusammenzufassen, wenn ein enger wirtschaftlich-technischer und organisatorischer Zusammenhang vorliege. Die Merkmale der organisatorischen und wirtschaftlichen Verflechtung und die Judikatur dazu gingen von „selbst geführten“ Betrieben aus. Solche lägen im konkreten Fall nicht vor. Alle drei Beteiligungen bestünden an regionalen Tourismusbetrieben. Die Beteiligungen seien zur Förderung des Tourismus in der Region eingegangen worden. Der Tourismusverband sei auch an allen Komplementärgesellschaften beteiligt und könne auf Grund der Gesellschafterstellung sowie als Geldgeber aktiv mitgestalten, nehme an Gesellschaftersitzungen teil und fördere Investitionen. Umgekehrt hätten die Betriebe selbst ebenfalls Interesse an der Beteiligung des Tourismusverbandes. Die Verwaltung der Beteiligungen durch den Tourismusverband erfolge einheitlich, das Interesse des Tourismusverbandes sei bei allen Beteiligungen dasselbe, nämlich Tourismusbetriebe und Infrastrukturprojekte für die Region aktiv zu fördern. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 16.1.1973, 1898/71, eine Zusammenfassung mehrerer verpachteter Gaststättenbetriebe anerkannt: Der mit der Verpachtung von Betrieben verfolgte einheitliche Zweck der Vermögensnutzung rechtfertige, jedenfalls bei der Verpachtung gleichartiger Betriebe, die Annahme einer - wirtschaftlich betrachtet - einheitlichen Kapitalnutzung. Der Tourismusverband sei die Beteiligungen an den regionalen Tourismusbetrieben eingegangen, um den Tourismus in der Region zu fördern. Dies sei eine übliche wirtschaftliche Betätigung der Tiroler Tourismusverbände. Aus diesem Grund bildeten die Beteiligungen einen einheitlichen Betrieb und seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb zusammenzufassen (siehe dazu die Berufungsentscheidung RV/0170-I/08).

Mit derselben Begründung wurde auch gegen die zu St.Nr. xx2 an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung B.Lifte“ ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2004 bis 2006 sowie gegen die zu St.Nr. xx3 an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung C.Bergbahn“ ergangenen Körperschaftsteuerbescheide 2004 und 2005 berufen mit dem Antrag, die

Einkünfte aus Gewerbebetrieb jeweils mit null Euro anzusetzen (zur Berufung gegen die zu St.Nr. xx2 angefochtenen Bescheide siehe die Berufungsentscheidung RV/0168-I/08).

VII) Beim Erörterungsgespräch am 19. Mai 2011 führte der steuerliche Vertreter ergänzend aus, der Tourismusverband T. habe für die Tourismusbetriebe der Region wirtschaftlich große Bedeutung. Richtig sei zwar, dass sich bezüglich der in Rede stehenden Beteiligungen aus den jeweiligen Gesellschaftsverträgen keine aktiven Mitgestaltungsrechte des Tourismusverbandes ableiten ließen, die Ausfluss der Gesellschafterstellung wären; wohl aber habe der Tourismusverband als Geldgeber Einfluss zB auf die Investitionsentscheidungen der Betriebe. Die in der Berufung angesprochene einheitliche Verwaltung der Beteiligungen beziehe sich darauf, dass der Tourismusverband in den Gesellschafterversammlungen stets durch dieselben Personen vertreten werde und diese auch sonst mit den Gesellschaften verhandelten. Dabei werde der Tourismusverband (als Geldgeber) auch von Gesellschaften eingeladen, an denen er nicht beteiligt sei. Zur Frage, ob es wirtschaftliche Verbindungen zwischen den drei Kommanditgesellschaften gegeben habe, wurde mitgeteilt, es gebe bei den Liftbetreibern einen Kartenverbund, zu dem u.a. auch die B.LifteKG und die C.BergbahnKG gehört hätten. Sonst bestünden keine wirtschaftlichen Berührungspunkte, wenngleich sich die einzelnen Tourismusbetriebe generell nicht als „Konkurrenten“ sehen würden. Eine gemeinsame Werbung bestehe insoweit, als der Tourismusverband selbst Werbung für die Region betreibe. Insofern sei den drei Gesellschaften - wie auch anderen Betrieben, zB den Hoteliers - eine größere Werbeplattform zur Verfügung gestanden.

Die wirtschaftliche Bedeutung des Tourismusverbandes T. - der über ein Budget von 3,5 Millionen Euro verfüge und 28 bis 30 Angestellte beschäftige - wurde auch in der mündlichen Berufungsverhandlung vom 5. Juli 2011 vom Obmann des Verbandes hervorgehoben. Zum Sachverhalt teilte er ergänzend mit, bei den Liftgesellschaften habe es Beiräte gegeben, denen der Obmann des Tourismusverbandes, ein Vertreter der Gemeinde sowie ein bis zwei Vertreter von privaten Unternehmen angehört hätten. Die Beiräte seien faktisch bei den Entscheidungen der Gesellschaften gefragt worden, was schon deshalb durchsetzbar gewesen sei, weil die Betriebe immer wieder Nachschüsse der Kommanditisten gebraucht hätten. Bei der C.BergbahnKG habe dieser Beirat für den Tourismusverband T. im Hinblick auf den baldigen Verkauf der Beteiligung praktisch keine Rolle mehr gespielt. Bei der Abtretung der Beteiligung (um den Preis von 1 €) habe der Tourismusverband zur Bedingung gemacht, dass seitens der Rechtsnachfolgerin Investitionen erfolgten. Bei der A.ErschließungsKG hätten sich keine privaten Investoren gefunden. Aus den Liftgesellschaften habe sich der Tourismusverband jedoch zurückziehen wollen.

---

## ***Über die Berufungen wurde erwogen:***

### **Zur Sachfrage:**

Die Tiroler Tourismusverbände sind Körperschaften des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 zweiter Satz Tiroler Tourismusgesetz 1991, LGBl. Nr. 24/1991, bzw. § 1 Abs. 2 Tiroler Tourismusgesetz 2006, LGBl. Nr. 19/2006). Ihnen obliegen die Wahrung, Förderung und Vertretung der örtlichen Belange des Tourismus unter Bedachtnahme auf seine sozialen, kulturellen, ethischen und ökologischen Auswirkungen. Tourismusverbände dürfen nur dann eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit ausüben oder sich an einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen beteiligen, wenn und solange dies zur Erfüllung der Aufgaben des Tourismusverbandes zweckmäßig ist, die Aufgaben nicht besser durch andere, insbesondere durch Private, besorgt werden können und das finanzielle Risiko in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit des Tourismusverbandes steht (vgl. § 4 Abs. 1 und Abs. 3 Tiroler Tourismusgesetz 1991 bzw. § 3 Abs. 1 und Abs. 3 Tiroler Tourismusgesetz 2006).

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts unterliegen als solche der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 iVm Abs. 2 Z 2 KStG 1988).

Nach der Legaldefinition des § 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 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) dient. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Tätigkeit der Einrichtung gilt stets als Gewerbebetrieb.

Nach § 2 Abs. 2 KStG 1988 gelten als Betrieb gewerblicher Art auch:

1. Die Beteiligung an einer Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.
2. Die entgeltliche Überlassung eines Betriebes gewerblicher Art.
3. Die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zu anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken durch Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform und Siedlungsträger, die nach den landesgesetzlichen Vorschriften als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannt sind.

Der Begriff der „Einrichtung“ im Sinne des § 2 Abs. 1 KStG 1988 kann in einem weiten Sinn als Organisationseinheit verstanden werden, die mit einem gewissen Sach- und Personaleinsatz eine bestimmte wirtschaftliche Tätigkeit verfolgt (siehe etwa *Sutter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 2 Rz 28). Letztlich kommt dem Begriff vor allem zur

Absteckung der einzelnen Besteuerungssubjekte Bedeutung zu: Eine Zusammenfassung zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann zulässig, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv zwischen den verschiedenen Betätigungen eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht. Ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art wäre dann anzunehmen, wenn mehrere Einrichtungen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind. Entscheidend dafür sind dieselben Grundsätze, die auch zur Lösung der Frage herangezogen werden, ob ein Unternehmer verschiedene gewerbliche Tätigkeiten entfaltet (*Sutter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 2 Rz 29, und die dort angeführte Judikatur).

Mitunternehmerbeteiligungen können zum Betriebsvermögen eines Betriebes gewerblicher Art iSd § 2 Abs. 1 KStG 1988 gehören, in welchem Fall die einzelne Mitunternehmerbeteiligung nicht als ein weiterer ("fiktiver") Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 zu verstehen wäre (*Sutter in Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 2 Rz 81, mit weiteren Literaturhinweisen). Außerhalb einer solchen Konstellation statuiert § 2 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 jedoch „die Beteiligung“ an einer Mitunternehmerschaft als einen (eigenständigen) Betrieb gewerblicher Art. Körperschaftsteuerrechtlich ist jede Mitunternehmerbeteiligung für sich ein eigenes Steuersubjekt. Diese Gesetzessystematik schließt nach Ansicht des Senates die Zusammenfassung von zwei oder mehreren Mitunternehmerbeteiligungen zu einem einzigen - nur aus solchen Beteiligungen bestehenden - Betrieb gewerblicher Art der Körperschaft des öffentlichen Rechts aus.

Der Senat folgt daher nicht der in der Literatur teilweise vertretenen Auffassung, wonach im Falle der einheitlichen Verwaltung durch die Trägerkörperschaft eine Zusammenfassung mehrerer Mitunternehmerbeteiligungen als ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art „nach den für Betriebe geltenden Grundsätzen“ denkbar wäre (Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, § 2 Rz 14; zitiert auch in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 2 Rz 81). Im Übrigen wurden im Berufungsfall keine besonderen wirtschaftlichen und organisatorischen Verflechtungen zwischen den Betrieben der drei Kommanditgesellschaften aufgezeigt. Ein Kartenverbund zwischen den Liftbetreibern einer Schiregion ist in Tirol allgemein üblich; ebenso selbstverständlich ist, dass der Tourismusverband (im Rahmen seiner gesetzlichen Aufgaben) für die Region wirbt. Dies stellt somit nicht etwa ein gemeinsames Marketing gerade jener Gesellschaften dar, an denen der Tourismusverband als Gesellschafter beteiligt war.

Auf eine „einheitliche Verwaltung“ der Beteiligungen war auch in den Berufungen hingewiesen worden. Darunter ist jedoch nur zu verstehen, dass der Tourismusverband in den Gesell-



schafterversammlungen bzw. Beiräten einheitlich durch den Obmann vertreten war. Die Möglichkeit der „aktiven Mitgestaltung“ ist nicht Ausfluss von Gesellschafterrechten, sondern resultiert faktisch schon aus der wirtschaftlichen Bedeutung des Tourismusverbandes als (potentieller) Geldgeber für die Betriebe. Neben der Gewährung von Zuschüssen ist auch das Eingehen von Beteiligungen (im Rahmen des § 4 Abs. 3 Tiroler Tourismusgesetz 1991 bzw. des § 3 Abs. 3 Tiroler Tourismusgesetz 2006) eine übliche Vorgangsweise der Tiroler Tourismusverbände zur Förderung von Infrastrukturprojekten. Das in der Berufung betonte einheitliche Förderinteresse ergibt sich unmittelbar aus der gesetzlichen Aufgabenstellung der Tourismusverbände. Wie jede Körperschaft des öffentlichen Rechts hat auch der Tourismusverband sein Handeln, einschließlich der wirtschaftlichen Betätigungen, an seinem gesetzlichen Auftrag auszurichten. Das (einheitliche) Interesse an der Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben reicht aber ganz allgemein nicht aus, um wirtschaftliche Betätigungen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art zusammenzufassen.

Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 16.1.1973, 1898/71, ist zu Vorgängergesetzen des KStG 1988 ergangen und hat auch nicht die hier strittige Rechtsfrage einer Zusammenfassung von Mitunternehmerbeteiligungen betroffen. Gegenstand des damaligen VwGH-Verfahrens war die Verpachtung von fünf Gaststättenbetrieben einer Gemeinde (an verschiedene Pächter). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes bildeten die gleichartigen Verpachtungen einen (einheitlichen) Betrieb gewerblicher Art, weil der mit der Verpachtung verfolgte einheitliche Zweck der Vermögensnutzung jedenfalls bei der Verpachtung gleichartiger Betriebe die Annahme einer - wirtschaftlich betrachtet - einheitlichen Kapitalnutzung rechtfertigte. Nach Ansicht des Senates lässt sich daraus für den Berufungsfall argumentativ nichts gewinnen. Von einem einheitlichen Zweck der Vermögensnutzung kann hier jedenfalls keine Rede sein: Die Kommanditbeteiligungen dienten schon bei den Rechtsvorgängern des Tourismusverbandes T. in keinem Fall einer Kapitalanlage, sondern der Förderung von (zumeist verlustträchtigen) Infrastrukturprojekten. Der Tourismusverband T. hat von den drei mit 1. Jänner 2004 übernommenen Kommanditbeteiligungen langfristig nur jene aufrecht erhalten, für die sich keine anderen Investoren gefunden hätten; von den beiden Liftbeteiligungen hat er sich hingegen getrennt. Eine Verallgemeinerung der Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes dahin, dass schon der einheitliche Zweck der Erfüllung eines gesetzlichen Förderauftrages, den eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mit aktiven wirtschaftlichen Betätigungen oder - wie im Berufungsfall – in Form von Mitunternehmerbeteiligungen verfolgt, die Annahme eines (einzigen) Betriebes gewerblicher Art rechtfertige, würde dem Konzept des § 2 KStG 1988 klar zuwiderlaufen.

Hinsichtlich der strittigen Rechtsfrage teilt der Senat somit die Auffassung des Finanzamtes, dass die drei Kommanditbeteiligungen des Tourismusverbandes T. körperschaftsteuerrechtlich jeweils eigenständige Betriebe gewerblicher Art darstellten.

### **Zum Verfahrensgang (Körperschaftsteuer 2004 und 2006):**

Die an den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligungen“ gerichteten Erstbescheide betreffend Körperschaftsteuer 2004 und 2006 vom 25. Jänner 2006 bzw. 29. Februar 2008, in denen die Beteiligungseinkünfte zusammengefasst worden waren, erwuchsen in Rechtskraft. Die Rechtskraft dieser Bescheide stand aber der späteren „Trennung“ der Beteiligungseinkünfte (und Zurechnung dieser Einkünfte an andere Betriebe gewerblicher Art als Steuersubjekte) entgegen. Die Bestimmung des § 295 Abs. 1 BAO, auf die das Finanzamt die neuen Körperschaftsteuerbescheide zu St.Nr. xx1 stützte, erlaubt keinen Austausch des Bescheidadressaten (von „TVB-T./Beteiligungen“ auf „TVB-T./Beteiligung A.Erschließung“); im Übrigen sind in der Zeit zwischen Ergehen der Körperschaftsteuer-Erstbescheide (vom 25. Jänner 2006 bzw. 29. Februar 2008) und dem Ergehen der Körperschaftsteuer-Folgebescheide (vom 19. März 2008) in den jeweiligen Verfahren auch keine neuen Bescheide betreffend die Feststellung von Einkünften (der A.ErschließungsKG, der B.LifteKG oder der C.BergbahnKG) gemäß § 188 BAO erlassen worden.

Die am 19. März 2008 ausgefertigten (neuen) Körperschaftsteuerbescheide 2004 und 2006 zu St.Nr. xx1 entbehren nach Ansicht des Senates einer verfahrensrechtlichen Grundlage und sind somit rechtswidrig (siehe dazu die Berufungsentscheidung RV/0170-I/08). Dasselbe gilt für die formal unter anderen Steuernummern erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 2004 und 2006 betreffend den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung B.Lifte“ sowie den Betrieb gewerblicher Art „TVB-T./Beteiligung C.Bergbahn“ (siehe dazu die Berufungsentscheidung RV/0168-I/08)

Die Körperschaftsteuerbescheide 2004 und 2006 vom 19. März 2008 waren daher aufzuheben.

Im Übrigen, somit hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2005, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Innsbruck, am 15. Juli 2011

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei (zu St.Nr. xx2)