



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW., vertreten durch STB, vom 13. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal Villach vom 18. August 2005 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2000 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

I.

Die (inhaltliche) Umbildung des bereits 1985 gegründeten Vereines „Interessensgemeinschaft X“ zufolge der vorgelegten Statuten (vom 30.04.1992) sowie die Namensänderung auf „Bw.“ (= Bw.) untersagte die Sicherheitsdirektion für Kärnten laut Bescheid vom 08.07.1992 nicht.

Die Gewinnermittlung im Streitzeitraum erfolgt laut § 7 Abs. 2 KStG 1988 gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

Das **Verbandstatut** lautet auszugsweise:

§ 1 Name, Sitz und Tätigkeitsbereich: Bw. , adr.1.

Tätigkeitsbereich:

Der Verband erstreckt seine Tätigkeit auf das Gebiet der Marktgemeinde X. Eine Zusammenarbeit mit Nachbarregionen (Gemeinden, Werbegemeinschaft, dgl.) ist möglich.

§ 2 Zweck:

Der Verband, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn ausgerichtet ist, bezweckt die Wahrung, Förderung und Vertretung der Belange des Tourismus der Marktgemeinde X.

§ 3 Mittel zur Erreichung des Verbandszweckes

1.) Der Verbandszweck soll durch die in den Abs. 2 und 3 angeführten ideellen und materiellen Mittel erreicht werden.

2.) Als ideelle Mittel dienen:

- a) Zusammenarbeit mit der Marktgemeinde X*
- b) Organisation des Tourismus in der Gemeinde; Führung geeigneter Koordination- und Informationsstellen in der Gemeinde;*
- c) Öffentlichkeitsarbeit für den Tourismus in der Gemeinde; Präsentation des Angebotes;*
- d) Koordination aller Maßnahmen des touristischen Marketings;*
- e) Gästebetreuung*
- f) Sorge für die Produktion von Werbemitteln und sonstigen touristischen Drucksorten;*
- g) Führung eines Leerbettennachweises*
- h) Durchführung und finanzielle Unterstützung von touristischen Veranstaltungen*
- i) Markt und Grundlagenforschung*
- j) Gemeinsame klassische und nichtklassische Werbemaßnahmen im In- und Ausland*
- k) Gemeinsame Verkaufsförderungen, die entweder regional oder überregional gestaltet werden können.*
- l) Beratung, Angebotsschulung, Seminare, Workshops*
- m) Mithilfe zur Verbesserung der örtlichen Infrastruktur*

3. Die erforderlichen materiellen Mittel sollen aufgebracht werden durch:

- a) Mitgliedsbeitrag*
- b) 90% der Mittel des Jahresaufkommens der Ertragsanteile der Marktgemeinde R an der Fremdenverkehrsabgabe sowie 90% des Jahresaufkommens an der Ortstaxe***
- c) Aufkommen aus Beiträgen zur Werbemittelproduktion*
- d) Erträge aus Veranstaltungen*
- e) Provisionen, Förderungen, Sponsormittel und Spenden. . . .*

§ 5 Erwerb der Mitgliedschaft:

1. Ordentliche Mitglieder des Verbandes können alle physischen und juristischen Personen werden, sofern sie in der Marktgemeinde X (oder in einer Vertragsgemeinde) Abgabepflichtige nach dem geltenden Fremdenverkehrsgesetz sind.

Der Beitritt erfolgt mittels Beitrittserklärung. . . .

§ 7 Rechte und Pflichten der Mitglieder:

1. Die Mitglieder sind berechtigt, an allen Veranstaltungen und allen Unternehmungen des Verbandes teilzunehmen und das Stimmrecht (nur für ordentliche Mitglieder) in der Vollversammlung sowie das passive Wahlrecht auszuüben. Jedes Mitglied verfügt in seiner(n) Stimmgruppe(n) über (je) eine Stimme. Ist ein Mitglied gem. seiner Abgabepflicht nach dem FV-Gesetz in mehreren Sparten/Stimmgruppen stimmberechtigt, so besteht dafür auch das Stimmrecht. Aktives Stimmrecht kann jedoch nur in einer (Zahlwort) Stimmgruppe ausgeübt werden. (Stimmgruppenprinzip)

2. Die Mitglieder sind verpflichtet, die Interessen des Verbandes nach Kräften zu fördern und alles zu unterlassen, wodurch das Ansehen und der Zweck des Verbandes Abbruch erleiden könnte.

Sie haben die Verbandsstatuten und die Beschlüsse der Vereinsorgane zu beachten. . . .

§ 9 Die Vollversammlung

. . . 5. Mitglieder werden je nach Betriebszweig folgenden Stimmgruppen zugeordnet. Die Stimmgruppen verfügen über die im folgenden angeführte Anzahl von Stimmpunkten in der Vollversammlung bzw. Vertreter im Tourismusrat.

Stimmpunkte in der Vollversammlung bzw. Vertreter im Tourismusrat: (auszugsweise)

Hotel. 2

Gaststätten 2

Bürgermeister. . . 1

FV-Referent 1

§ 11 Der Tourismusrat

1. Der Tourismusrat besteht aus insgesamt 14 Mitgliedern. 12 Mitglieder, gem. § 9 Abs. 5, werden nach dem Stimmgruppenprinzip von den Verbandsmitgliedern gewählt. 1 Sitz steht dem Bürgermeister und 1 Sitz dem Fremdenverkehrsreferenten (der) Marktgemeinde R zur Besetzung zu. Dem Fremdenverkehrsreferenten steht weiters die Besetzung der Funktion des 1. Obmannstellvertreters zu.

2. Die Funktionsdauer des Tourismusrates beträgt drei Jahre

§ 12 Aufgaben des Tourismusrates:

1. Dem Tourismusrat obliegt die Generalkompetenz des Verbandes. Jedes Mitglied verfügt über eine Stimme. Die Beschlussfassung erfolgt in offener Abstimmung mit einfacher Mehrheit. Bei Stimmgleichheit entscheidet die Stimme des Obmannes.

§ 15 Überprüfung durch den Kontrollausschuss der Gemeinde X :

Der Verband räumt gemäß einer entsprechenden Zusammenarbeitsvereinbarung mit der Gemeinde, dem Kontrollausschuss der Gemeinde die Möglichkeit ein, die sparsame, zweckmäßige und wirtschaftliche Verwendung der zur Verfügung gestellten Mittel zu überprüfen. . . .

Die am 16.06.1993 zwischen der Marktgemeinde X und dem Bw. abgeschlossene Vereinbarung lautet – auszugsweise - wie folgt:

§ 1 Zweck

Zweck dieses Vertrages ist die Koordination und Zusammenfassung der Tourismusaufgaben von Gemeinde und Tourismusverband.

Zu diesem Zweck wird die Gemeinde dem Tourismusverband beitreten.

§ 2 Aufgaben

Der Tourismusverband übernimmt mit Wirksamkeit vom 01.01.1994, bis auf weiteres alle in der Folge angeführten Aufgaben des Fremdenverkehrs zu seiner ausschließlichen Besorgung

1) Die Organisation des Fremdenverkehrs in der Marktgemeinde X ; Führung geeigneter Koordinations- und Informationsstellen in der Gemeinde;

2) Öffentlichkeitsarbeit für den Tourismus in der Gemeinde, Präsentation des Angebotes, (insbesondere die Herausgabe und der Vertrieb sämtlicher damit verbundener Informationen und Publikationen, der Werbung für das gesamte touristische Angebot der Marktgemeinde R sowie die Durchführung des gesamten Schriftverkehrs und die Korrespondenzbearbeitung);

3) Koordination aller Maßnahmen des touristischen Marketings, (wie insbesondere der oben angeführten Tätigkeiten sowie die Beratung der Fremdenverkehrsbetriebe in Werbe- und Verkaufsangelegenheiten);

4) die Gästebetreuung, (wie insbesondere Gästeehrungen, Behandlungen von Beschwerden, Anregungen und Wünsche etc.);

5) Sorge für die Produktion von Werbemitteln und sonstigen Drucksorten, (als auch die Betreuung von Journalisten, Rundfunk, Fernsehen, Presse und dergleichen);

- 6) Führung des Leerbettennachweises;
- 7) Durchführung und finanzielle Unterstützung von touristischen Veranstaltungen samt deren Organisation, (insbesondere die Förderung von Veranstaltungen, die für den Fremdenverkehr von Interesse sind, wie Tagungen, Kongresse, Sportveranstaltungen und dergleichen);
- 8) die Markt- und Grundlagenforschung;
- 9) die Vertretung der touristischen Belange der Gemeinde in der Werbegemeinschaft MM, in der Interessengemeinschaft "X" Oberland wobei in der Regional- und Landestourismusorganisationen.

§ 3 Finanzierung

- 1) **Zur Finanzierung der angeführten Aufgaben stellt die Marktgemeinde X dem Tourismusverband entsprechend den Bestimmungen des § 8 Abs. 5) des Fremdenverkehrsgesetzes 1992 einen Betrag zur Verfügung, der mindestens so hoch ist wie 90% des Jahresaufkommens der Ertragsanteile der Gemeinde an der Fremdenverkehrsabgabe sowie 90% an der Ortstaxe.**
- 2) Dieser Betrag ist in 12 Monatsraten, bis spätestens 10. des Folgemonats fällig, wobei die Höhe der jeweiligen Rate nach dem tatsächlichen Eingang der Fremdenverkehrsabgabe sowie Ortstaxe zu berechnen ist.

§ 4 Kontrolle

- 1) Die Marktgemeinde X ist berechtigt, die Gebarung des Tourismusverbandes durch den Kontrollausschuss der Gemeinde prüfen zu lassen. Der Verband verpflichtet sich, dem Kontrollausschuss in seine Unterlagen Einsicht zu gewähren und alle erforderlichen Auskünfte zu erstatten. Der Kontrollausschuss ist insbesondere berechtigt, die Verwendung der von der Gemeinde gem. § 8 Abs. 5) des Fremdenverkehrsgesetzes 1992 zur Verfügung gestellten Beiträge hinsichtlich der rechnerischen Richtigkeit sowie auf ihre sparsame, zweckmäßige Verwendung hin zu prüfen.
- 2) Das Verbandsbudget und die Bilanz sind der Gemeinde vor Beschlussfassung in der Vollversammlung zur Kenntnis zu bringen.

§ 5 Verpflichtung des Tourismusverbandes

- 1) Der Verband verpflichtet sich, die ihm gem. § 2 dieses Vertrages übertragenen Aufgaben ordnungsgemäß zu erfüllen.
- 2) Die übertragenen Aufgaben fallen an die Marktgemeinde X zurück, wenn die übernommenen Aufgaben nicht ordnungsgemäß erfüllt werden.

§ 6 Kündigung/Auflösung

- 1) Eine Kündigung dieser Vereinbarung ist unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Jahr, jeweils bis zum Ende eines Kalenderjahres, in schriftlicher Form möglich.
- 2) Erfolgt eine Kündigung nicht oder nicht rechtzeitig, so verlängert sich diese Vereinbarung auf Dauer eines weiteren Kalenderjahres.
- 3) Wenn während der Wirksamkeit dieser Vereinbarung eine solche Änderung der Verbandsstatuten beschlossen wird, die die Erreichung des Vertragszweckes unmöglich macht, kann die Gemeinde mit sofortiger Wirksamkeit vom Vertrag zurücktreten. Im Falle der Beendigung der Vereinbarung zurücktreten. Im Falle der Beendigung der Vereinbarung (sei es durch Kündigung oder durch Auflösung) sind vom Verband der Gemeinde jene Mittel zurückzuerstatten, welche im Kalenderjahr der Beendigung der Vereinbarung nicht für den vereinbarten Zweck verwendet wurden und weiters diejenigen Beträge, die noch nicht verbraucht wurden.
- 4) Der Vertrag ist unverzüglich aufzulösen, wenn Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, die nach den Bestimmungen des Fremdenverkehrsgesetzes 1992 gefordert sind, oder die im § 2, Abs. 1 bis 9 dieser Vereinbarung normierten Aufgaben nicht erfüllt werden, oder wenn die von der Gemeinde zur Verfügung gestellten Mittel nicht widmungsgemäß verwendet wurden bzw. eine Überprüfung durch den Kontrollausschuss schwere Mängel ergeben hat.
- 5) Für den Fall der Verbandsauflösung verpflichten sich die Organe, sämtliche Verpflichtungen

aus diesem Vertragsverhältnis zu erfüllen.

Anmerkung: Die Kündigung ist nur seitens des Tourismusverbandes möglich (Übertragung nach § 8 Abs. 3.

§ 7 Vertragsbedienstete

Über die dem Tourismusverband zur Dienstverwendung überlassenen Vertragsbediensteten wird eine gesonderte Vereinbarung getroffen.

§ 8 Geschäftsräumlichkeiten

Über die dem Verband überlassenen Geschäftsräumlichkeiten wird eine gesonderte Vereinbarung getroffen.

Am selben Tag wurde zwischen dem Bw. und der Marktgemeinde X ein Verwendungsvertrag (Bl. 31 ff., AB) geschlossen, laut welchem die Marktgemeinde aus ihrem Personalstand dem Bw. jenes Personal zur Verfügung stellt, welches bis zu diesem Zeitpunkt im Fremdenverkehrsamt tätig war. Die Besoldung erfolgt durch die Marktgemeinde. Dieses Personal hat auch noch weitere Agenden für die Marktgemeinde wahrzunehmen.

Mit 2. Nachtrag vom 15.12.1995 zur genannten Vereinbarung vom 16.06.1993 erfolgte eine Kürzung der von der Marktgemeinde dem Bw. zur Verfügung zu stellenden Mittel von 90% auf 45 % ab 01.01.1996 (Bl. 30b, AB)

Mit 3. Nachtrag vom 03.12.1998 erfolgte eine weitere Kürzung auf 40,5 % ab 01.01.1999 (Bl. 30d, AB).

Im **4. Nachtrag** vom 12.10.2000 mit Wirkung ab 01.01.2001 wurde vereinbart, dass die **Mehreinnahmen aus der Ortstaxenerhöhung** per 01.01.2001 zu 90% im Budget des Bw. verbleiben. Diese Einnahmen **müssen während der nächsten zwei Jahre (2001 und 2002) zum überwiegenden Teil (mehr als 50%)** für die Ortsverschönerung (Verbesserung der Infrastruktur) verwendet werden. (Bl. 191 ff., AB).

Im Zuge einer die die Abgabenarten Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer für die Jahre 2002-2004 betreffenden Außenprüfung stellte das Finanzamt – auszugsweise - fest:

Tz. 2 Anmerkungen zur Körperschaftsteuer

Die Stadtgemeinde X hat auf Basis einer schriftlichen Vereinbarung vom 16. Juni 1993 dem Tourismusverband DD alle Aufgaben des Fremdenverkehrs zur ausschließlichen Besorgung übertragen. Zur Finanzierung der übertragenen Aufgaben wurde in Anlehnung an § 8 (5) des Fremdenverkehrsgesetzes vereinbart, dass der Tourismusverband von der Stadtgemeinde X jährlich Subventionen in Höhe von 90% des Jahresaufkommens an Fremdenverkehrsabgabe und Ortstaxe erhält; aufgrund des 2. Nachtrages zu dieser Vereinbarung wurde infolge der Gründung der MM Tourismus GmbH (MTG) und von dieser Gesellschaft übernommenen Marketingaufgaben mit Wirkung vom 1. Jänner 1996 der Prozentsatz der jährlichen Subventionen seither auf 45% reduziert; im 3. Nachtrag zu dieser Vereinbarung wird Anteils am Sanierungskonzept für die in Zahlungsschwierigkeiten geratene MTG vorübergehend auf 40,5% reduziert wird. Unabhängig vom Prozentsatz dieser Subventionen am

Jahresaufkommen an Fremdenverkehrsabgabe und Ortstaxe erfolgen die Zahlungen der Stadtgemeinde X an den Tourismusverband aufgrund von in den Vereinbarungen taxativ aufgezählten und auch tatsächlich erbrachten Leistungen. Diese Zahlungen basieren somit auf einen Leistungsaustausch und stellen daher nach Ansicht des Finanzamtes Körperschaftsteuerpflichtige Einnahmen dar.

Gleiches gilt auch für die Mehreinnahmen aus der am 1. Jänner 2001 beschlossenen Erhöhung der Ortstaxe, soweit diese nicht für die im 4. Nachtrag zur Vereinbarung festgehaltenen Investitionen verwendet wurden.

Tz 15 Bewertungsreserven

Dem Finanzamt wurden im Zuge des Prüfungsverfahrens Unterlagen (u.a. 4. Nachtrag zur Vereinbarung zwischen der Stadtgemeinde R und dem Tourismusverband DD) vorgelegt, aus denen der konkrete Verwendungszweck der dem Tourismusverband ab dem Jahr 2001 zufließenden Mehreinnahmen an Ortstaxe ersichtlich ist. Die Ap. akzeptiert aufgrund dieser Unterlagen, dass diese Mehreinnahmen an Finanzierung der in der Vereinbarung demonstrativ aufgezählten Investitionen diene und bilanziert diese in weiterer Konsequenz antragsgemäß nach Maßnahme der tatsächlich angefallenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, soweit diese nicht durch andere Subventionen und Zuschüsse gedeckt sind, als Bewertungsreserve und nimmt deren erfolgswirksame Auflösung verteilt und auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter vor:

Bewertungsreserven

<i>a) Bewertungsreserve Kto. 2710 – Dorfplatz:</i>		
<i>Zugang lt. FIBU 2001</i>	<i>3.034.925,95</i>	
<i>zuzgl. Mehreinnahmen OT 2001 lt. Ap.</i>	<i>653.262,26</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Zugang lt. Ap.</i>	<i>3.688.188,21</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2001</i>	<i>-101.214,95</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. Ap. 2001</i>	<i>-21.818,26</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Saldo 31.12.2001 ATS</i>	<i>3.565.155,00</i>	
<i>Saldo 31.12.2001 EURO</i>	<i>259.089,92</i>	
<i>Zugang lt. FIBU 2002</i>	<i>108.689,19</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2001</i>	<i>-14.711,13</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. Ap. 2001</i>	<i>-3.166,54</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2002</i>	<i>-10.874,33</i>	
<i>Kürzung Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2002</i>	<i>3.624,76</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Saldo 31.12.2002</i>	<i>342.651,87</i>	
<i>zuzgl. Mehreinnahmen OT 2003 lt. Ap.</i>	<i>48.220,71</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2001+2002</i>	<i>-21.960,70</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. Ap. 2001</i>	<i>-3.166,54</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Verbrauch v. Zugang lt. Ap. 2003</i>	<i>-1.608,16</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>

<i>Saldo 31.12.2003</i>	<i>364.137,18</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2001+2002</i>	<i>-21.960,70</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. Ap. 2001</i>	<i>-3.166,54</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Verbrauch v. Zugang lt. Ap. 2003</i>	<i>3.216,32</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Saldo 31.12.2004</i>	<i>335.793,62</i>	
<i>b) Bewertungsreserve Kto. 2700 – Infrastr.:</i>		
<i>Zugang lt. FIBU 2003</i>	<i>1.500,00</i>	
<i>zuzgl. Mehreinnahmen OT 2003 lt. Ap.</i>	<i>4.494,66</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2003</i>	<i>-50,20</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. Ap. 2003</i>	<i>-149,90</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Saldo 31.12.2003</i>	<i>5.794,74</i>	
<i>zuzgl. Mehreinnahmen OT 2004 lt. AP</i>	<i>5.699,00</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2003</i>	<i>-100,05</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. Ap. 2003</i>	<i>-299,80</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Verbrauch v. Zugang lt. Ap. 2004</i>	<i>-190,06</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Saldo 31.12.2004</i>	<i>10.903,83</i>	
<i>c) Bewertungsreserve Kto. 2100 – Gebäude</i>		
<i>Zugang lt. FIBU 2002</i>	<i>54.504,63</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2002</i>	<i>-1.635,14</i>	
<i>Saldo 31.12.2002</i>	<i>52.869,49</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2002</i>	<i>-1.635,14</i>	
<i>Saldo 31.12.2003</i>	<i>51.234,35</i>	
<i>zuzgl. Mehreinnahmen OT 2004 lt. Ap.</i>	<i>1.010,00</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Verbrauch v. Zugang lt. FIBU 2002</i>	<i>-1.635,14</i>	
<i>Verbrauch v. Zugang lt. Ap. 2004</i>	<i>15,15</i>	<i>Erfolgsauswirkung</i>
<i>Saldo 31.12.2004</i>	<i>50.594,06</i>	

Tourismusförderung: Bilanzposten Subventionen u. Zuschüsse

<u><i>Bilanzstichtag</i></u>	<i>32.12.2001</i> <i>ATS</i>	<i>31.12.2002</i> <i>EURO</i>	<i>31.12.2003</i> <i>EURO</i>
<i>vor BP</i>	<i>-2.933.711,00</i>	<i>-349.174,31</i>	<i>-327.028,45</i>
<i>Nach BP.</i>	<i>-3.565.155,00</i>	<i>-395.521,36</i>	<i>-421.166,27</i>
<i>+/- BV</i>	<i>-631.444,00</i>	<i>-46.347,05</i>	<i>-94.137,82</i>

+/- Gewinn	-631,444,00	-458,22	-47.790,77
<u>Bilanzstichtag</u>	31.12.2004 EURO		
vor BP	-303.332,56		
Nach BP.	-397.291,51		
+/- BV	-93.958,95		
+/- Gewinn	178,87		

Punkt II b) Körperschaftsteuerpflicht

Das Finanzamt schließt sich der Meinung des Tourismusverbandes, wonach die Zahlungen der Stadtgemeinde X zu den erklärten Gewinnen führen, an.

Die Ansicht, dass die Stadtgemeinde X diese Zahlungen jedoch in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter des Tourismusverbandes geleistet hat und somit als Einlagen zu beurteilen sind, wird vom Finanzamt nicht vertreten.

*Die Stadtgemeinde X hat auf Basis einer schriftlichen Vereinbarung vom 16.6.1993 dem Tourismusverband **alle Aufgaben des Fremdenverkehrs** zur ausschließlichen Besorgung übertragen. **Zur Finanzierung der übertragenen Aufgaben** wurde in Anlehnung an § 8 Abs. 5 Fremdenverkehrsgesetz vereinbart, dass der Tourismusverband von der Stadtgemeinde X 90% des Jahresaufkommens an Fremdenverkehrsabgabe und Ortstaxe erhält.*

*Die Zahlungen der Stadtgemeinde X an den Tourismusverband erfolgen somit aufgrund von in den Vereinbarungen taxativ aufgezählten und auch tatsächlich erbrachten Leistungen. Diese Zahlungen basieren somit auf einen Leistungsaustausch und stellen daher nach Ansicht des Finanzamtes **körperschaftsteuerpflichtige Einnahmen** dar.*

Auf Basis der Außenprüfung wurden weiters allgemeine Feststellungen getroffen:

Der Verein „ab“ wurde im Juli 1985 gegründet (siehe Dauerbelege im V-Akt).

Der Zweck des Vereines, dessen Tätigkeit nicht auf Gewinn ausgerichtet war, bestand darin, den Fremdenverkehr in der damaligen Marktgemeinde X und Umgebung zu fördern.

Der Vereinszweck sollte mit ideellen und materiellen Mitteln erreicht werden, wobei die materiellen Mittel sich aus folgenden Zahlungen zusammensetzen:

- a) Mitgliedsbeiträge abhängig von Anzahl der Nächtigungen bzw. die Höhe der FV-Abgabe*
- b) Subventionen*
- c) Erträge aus Veranstaltungen*
- d) Aufnahme von Darlehen*
- e) Förderungsbeiträge*
- f) Spenden*

Lt. Verbandsstatuten (siehe Kopien im AB) besteht der Zweck des Verbandes, dessen Tätigkeit auch nicht auf Gewinn ausgerichtet ist, in der Wahrung, der Förderung und in der Vertretung der Belange des Tourismus der damaligen Marktgemeinde X (nunmehr A). Der Verbandszweck soll mit ideellen und materiellen Mitteln erreicht werden, wobei die materiellen Mittel folgende Zahlungen beinhalten:

- a) Mitgliedsbeiträge*
- b) 90% der Mittel des Jahresaufkommens der FV-Abgabe sowie der Ortstaxe der Marktgemeinde*
- c) Aufkommen aus Beiträgen zur Werbemittelproduktion*

- d) Erträge aus Veranstaltungen
- e) Provisionen, Förderungen, Sponsormittel und Spenden

III.

Der Bw. erhob gegen die auf Basis der Feststellungen der Außenprüfung erlassenen Körperschaftsteuerbescheide vom 18.08.2005 für die Jahre 2000 – 2004 fristgerecht

Berufung und begründete u.a.:

. . . Die mit 30.4.1992 datierten Statuten des Tourismusverbandes haben – soweit für die Berufung relevant – folgenden Inhalt:

Laut § 3 Pkt. 3.b) sollen die materiellen Mittel unter anderem durch 90% der Mittel des Jahresaufkommens der Ertragsanteile der Marktgemeinde X an der Fremdenverkehrsabgabe sowie 90% des Jahresaufkommens an der Ortstaxe aufgebracht werden.

Mit Vereinbarung vom 16.6.1993 ist die Marktgemeinde X dem Tourismusverband beigetreten.

In § 3 dieser Vereinbarung heißt es:

(1) Zur Finanzierung der angeführten Aufgaben stellt die Marktgemeinde X dem Tourismusverband entsprechend den Bestimmungen des § 8 Abs. 5 des Fremdenverkehrsgesetzes 1992 einen Betrag zur Verfügung, der mindestens so hoch ist wie 90% des Jahresaufkommens der Ertragsanteile der Gemeinde an der Fremdenverkehrsabgabe sowie 90% des Jahresaufkommens an der Ortstaxe.

Im 2. und 3. Nachtrag zu dieser Vereinbarung vom 16.6.1993 wurde der Prozentsatz der jährlichen Subventionen abgesenkt. Mit dem 4. Nachtrag wurde eine zweckgebundene Erhöhung der Ortstaxe für bestimmte Investitionen (Phaus, Infrastrukturmaßnahmen) beschlossen.

Die vom Tourismusverband erzielten Jahresergebnisse im Prüfungszeitraum waren nur aufgrund der Subventionen der Gemeinde positiv. Da die Gemeinde Gesellschafter ist und sie sich auch zu dieser Art der Finanzierung vertraglich verpflichtet hat, sind die Zahlungen der Gemeinde als Einlagen oder Beträge nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 zu beurteilen, die lediglich aufgrund der Mitgliedschaft beim Tourismusverband bezahlt wurden. Einlagen und Beiträge nach § 8 Abs. 1 KStG sind dadurch gekennzeichnet, dass sie von den Mitgliedern nicht als Gegenleistung für konkrete Leistungen, sondern für die Erfüllung des Gemeinschaftszweckes entrichtet werden.

Die Öffentlichkeitsarbeit für den Tourismus, das touristische Marketing, die Durchführung von touristischen Veranstaltungen etc. dient nicht der Förderung eines Einzelinteresses eines Mitgliedes, sondern den allgemeinen Interessen aller Unternehmer, die Mitglied im Tourismusverband sind. Es wird nicht ein konkretes Unternehmen werbemäßig vermarktet, sondern eine Region.

Die Zahlungen der Gemeinde sind im Prüfungszeitraum eben nicht zur Gänze für laufende Vereinsaufwendungen verwendet worden, sondern wurden für das Investitionsvorhaben – Sagenwelt (der erste Schritt hierzu war der Ankauf des Phauses) angespart. Die Erfassung der Zahlungen durch die Gemeinde hätte in der Gewinn- und Verlustrechnung der Vorjahre hinsichtlich des die Aufwendungen übersteigenden Teiles, ebenso wie im Jahr 2004, durch Verbuchung in eine projektbezogenen Kapitalrücklage erfolgen sollen. Da der Tourismusverband jedoch nicht körperschaftsteuerpflichtig war, war die Verbuchung der Zahlungen bisher kein Thema.

Es kommt aber auch nicht auf die Art der Verbuchung an, sondern auf den dahinter stehenden Sachverhalt. Bei den Zahlungen der Gemeinde handelt es sich um eine Kapitalausstattung bzw. die Abdeckung laufender Aufwendungen durch ein Mitglied des Tourismusverbandes.

Ergänzend möchten wir noch darauf hinweisen, dass im KÖSt Kommentar Bauer/Quantschnig/Schellmann/Werilly zu § 8 unter Tz 20.5 bei der Beurteilung von Beiträgen an Fremdenverkehrsvereine lediglich 25% der Beträge als unechte Mitgliedsbeiträge und somit körperschaftsteuerpflichtig geschätzt wurden. Es wurde also keinesfalls bei den gesamten Beiträgen ein Leistungsaustausch unterstellt.

Der Bw. brachte im Schreiben vom 12.11.2007 vor:

1. Der Tourismusverband (TVB) unterliegt als Körperschaft öffentlichen Rechts nur mit seinen Betrieben gewerblicher Art der unbeschränkten Köst-Pflicht. Es ist jedoch nicht die gesamte Tätigkeit des TVB als Betrieb gewerblicher Art anzusehen.

In § 8 Abs. 2 des Kärntner Fremdenverkehrsgesetzes 1992 ist geregelt, dass sich die Gemeinden zur Organisation des Fremdenverkehrs in den Gemeinden einer sonstigen juristischen Person bedienen können. Gem. § 8 Abs. 5 hat eine Gemeinde bei Übertragung aller Aufgaben ihrem Vertragspartner zur Erfüllung der Aufgaben einen Betrag zur Verfügung zu stellen, der so hoch ist wie 90% des Jahresaufkommens an der Fremdenverkehrsabgabe sowie 90% des Jahresaufkommens an der Ortstaxe.

Bei den Zahlungen an den TVB handelt es sich somit um eine gesetzliche Verpflichtung, die nur zusätzlich noch in die Statuten des Verbandes übernommen wurde. Die gesetzliche Zuweisung dieser Pflichtbeiträge aufgrund der Übernahme öffentlich rechtlicher Tätigkeiten ist jedoch nicht als körperschaftsteuerpflichtiges Einkommen zu betrachten.

2. Ein weiteres Argument gegen die KöSt-Pflicht ist, dass es sich um eine Pauschalzahlung ohne konkret umschriebene Gegenleistung handelt. Es gibt keine Vereinbarung in der Art wie z.B. Zahlung eines bestimmten %-Satzes oder Betrages für eine bestimmte Anzahl von Zimmernachweisen oder Gästeehrungen. Die Pauschalzahlungen der Gemeinde stehen betragsmäßig in keiner Relation zu den angefallenen Aufwendungen. Da nun der übersteigende Betrag kein Leistungsentgelt sein kann, kann es sich nur um eine Subvention handeln. Nicht verwendete Subventionen sind jedoch nach Steuerrecht in eine Rücklage einzustellen.

Da in den Jahren vor dem Prüfungszeitraum die KöSt-Pflicht kein Thema war, hatte der beim Finanzamt eingereichte Jahresabschluss nur die Bedeutung eines Verbandsabschlusses bzw. hat dem Nachweis der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen gedient. Daher wurde es verabsäumt, die Subventionen für den Aufwand späterer Jahre abzugrenzen, wie es erst in der Bilanz 2004 erfolgt ist. Der Verband ist auch laut seiner Statuten nicht auf Gewinn ausgerichtet, muss daher die erhaltenen Mittel widmungsgemäß verwenden. Bei periodenreiner Abgrenzung der nicht verbrauchten Mittel ergibt sich jedoch keine Bemessungsgrundlage für die KöSt.

Im Schreiben vom 15.11.2007 wurde eingewendet:

3. Wir haben bereits im Zuge der Betriebsprüfung eine Vereinbarung zwischen der Gemeinde X und dem V über die Erhöhung der Ortstaxenzahlungen ab 2001 vorgelegt. Diese Mehreinnahmen aus der Ortstaxenerhöhung mussten lt. Vereinbarung in den Jahren 2001 und 2002 für Investitionen in die Infrastruktur investiert werden (4. Nachtrag, siehe Beilage I und I a). In diesem Zeitraum wurde der Hauptplatz neu gestaltet, die Beleuchtung modernisiert sowie die Straßen und Wege neu beschildert.

Dieser „Erhöhungsanteil Ortstaxe ab 2001“ beträgt lt. Aufstellung der Gemeinde für die Jahre

	<i>EURO</i>	<i>davon 90% an Bw.</i>
<i>2001</i>	<i>57.749,35</i>	<i>47.474,42</i>
<i>2002</i>	<i>55.650,56</i>	<i>50.085,51</i>
<i>2003</i>	<i>58.572,63</i>	<i>52.715,37</i>
<i>2004</i>	<i>54.510,79</i>	<i>49.059,72</i>
		<i>199.335,02</i>

Weiters wurde im Jahr 2001 der erste Schritt zur Errichtung eines Museums gesetzt, indem ein parifizierter Teil des stillgelegten Gasthauses P gekauft wurde. Dieses Gebäude ist heute Teil des umgebauten Museumsgebäudes mit dem Projekt „wu“. Der restliche für das Museum benötigte Gebäudeteil wurde erst im Jahre 2005 dazugekauft.

Wir konnten der Betriebsprüfung auch ein Protokoll des V aus dem Jahr 2004 vorlegen in dem sich der Hinweis befindet, dass bereits im Budget 2003 ein eventuell anfallender Überschuss für das Projekt wu = Museumsgebäude verwendet werden sollte. Diese Überlegungen bestehen jedoch bereits seit Ankauf des 1. Teil des Gebäudes im Jahr 2001 (Beilage II u. III).

Die Betriebsprüfung hat aufgrund dieser Unterlagen die Mehreinnahmen aus der Ortstaxe in den Jahren 2001 und 2003 in Höhe der Anschaffungskosten in die Bewertungsreserve gestellt (siehe Auszug aus der Niederschrift der BP, Beilage IV).

*Nicht berücksichtigt wurde jedoch unser Antrag, die Mehreinnahmen aus der Ortstaxe der Jahre **2002 und 2004**, die über die laufenden jährlichen Anschaffungskosten dieser Jahre hinausgehen, in eine **Kapitalrücklage** einzustellen, die bei Anfall weiterer Investitionskosten betreffend die Infrastruktur sowie der weiteren Kosten für das Projekt wu (z.B. Ankauf des restlichen Gebäudeteiles im Jahr 2005) in die Bewertungsreserve umzubuchen ist.*

Die Bilanzen wären unserer Ansicht nach jedenfalls hinsichtlich der fehlenden Rücklagendotierung in den Jahren 2002 (Mehreinnahmen Ortstaxe € 50.085,51) und 2004 (Mehreinnahmen Ortstaxe € 42.350,72) zu ändern.

Im Zuge des Erörterungstermins wurde von der steuerlichen Vertretung dargelegt,

dass das Berufungsvorbringen, die Einnahmen aus der Ortstaxe und der

Fremdenverkehrsabgabe stellten Einlagen gem. § 8 KStG dar, nicht weiter aufrecht erhalten werde.

Bezüglich der Einnahmen aus der Fremdenverkehrsabgabe und der Ortstaxe liege kein Leistungsaustausch vor, weil die Gemeinde nach den Bestimmungen des Kärntner Fremdenverkehrsgesetzes sich bei Vorhandensein eines Tourismusverbandes zur Durchführung aller Aufgaben, die den Tourismus betreffen, dieses Tourismusverbandes zu bedienen habe. Diesen Zahlungen stünden keine konkrete Gegenleistungen gegenüber, weil keine Vorgaben bestünden, wie diese Mittel zu verwenden seien. Eine konkrete Gegenleistung sei jedoch hinsichtlich der Zahlungen, die aus der Erhöhung der Ortstaxe ab 2001 geleistet werden, gegeben.

Die Vertreter des Tourismusverbandes führen aus, dass die Mittelverwendung statutengemäß und aufgrund der Vereinbarung vom 16.6.1993 zu erfolgen habe. Dies entspreche auch dem § 8 des Fremdenverkehrsgesetzes. Sie ergänzen weiters, dass es in Ihrem Aufgabenbereich liege zu entscheiden für welches konkrete Projekt die Mittel verwendet werden. Ergänzt wurde, es werde quasi im Einvernehmen mit dem Bürgermeister und sonstigen Mitgliedern des Tourismusrates die Mittelverwendung besprochen und beschlossen. Die Gemeinde sei nicht nur im Tourismusrat vertreten, sondern erfolge auch eine jährliche Überprüfung des V im Rahmen des Kontrollausschusses. Die „zurückgelegten Gelder“ dienten dazu, Projekte der nächsten Jahren zu finanzieren. Insbesondere sollte das Projekt „w welt“ finanziert werden, dessen Umsetzung seit 1996 diskutiert werde. Dazu habe der Bw. im Jahre 2001 einen Teil des heutigen gesamt Komplexes „wkomplex“, nämlich einen Teil des alten Hotel P erworben, wozu der Aufbau von finanziellen Reserven notwendig gewesen wäre. Schließlich sei im Jahr 2005 der zweite Teil des Komplexes Hotel P erworben worden. Nach Vorliegen der ersten Bilanz habe man sich bezüglich einer eventuellen Köst-Pflicht beim damaligen Steuerberater erkundigt. Ab Erwerb des zweiten Komplexes im Jahre 2005 sei der Umbau in ein Museum erfolgt. Dieser Umbau sei nun abgeschlossen und die Eröffnung erfolge am 17. Mai 2008.

Zwei vorgelegten Protokollen über die Sitzung des Tourismusrates vom 6. Juli 2001 und vom 6. März 2002 sei entnehmbar, dass die Ersteigerung des Hotel P und die Verwirklichung des Umbaus in eine Erlebniswelt beschlossen wurden.

Abschließend vertrat die steuerliche Vertretung die Ansicht bei den Einnahmen aus der Ortstaxenerhöhung handle es sich unter Verweis auf die bereits getätigten Ausführungen um Investitionszuschüsse.

Seitens des Finanzamtes wurde ausgeführt, es stünden sich der Bw. als rechtsfähiger Verein und auf der anderen Seite die Gemeinde gegenüber, die aufgrund des § 8 Abs. 3 lit. d verpflichtet sei die an und für sich der Gemeinde zustehenden Aufgaben im Bereich des Fremdenverkehrs an den bestehenden V weiter zu geben. Die Beteiligungsverhältnisse seien nicht ident, sodass vom Vorliegen fremdüblicher Verhältnisse ausgegangen werden könne. Die Gemeinde als Auftraggeber habe sich des V zu bedienen, damit dieser die an und für sich der Gemeinde zustehenden Aufgaben wahrnimmt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Der gegenständlichen Entscheidung wird nachfolgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Beim Bw. handelt es sich um einen Verein (siehe Bescheid der Sicherheitsdirektion).

Mit Vereinbarung vom 16.06.1993 samt Nachträgen und Verwendungsvereinbarung vom 16. Juni 1993 übertrug die Stadtgemeinde X dem Bw. alle Aufgaben des Fremdenverkehrs zur ausschließlichen Besorgung. Zur Finanzierung der übertragenen Aufgaben wurde in Anlehnung an § 8 Abs. 5 des Fremdenverkehrsgesetzes vereinbart, dass der Tourismusverband von der Stadtgemeinde X jährlich 90% des Jahresaufkommens an Fremdenverkehrsabgabe und Ortstaxe erhält; aufgrund des 3. Nachtrages ab 01.01.1999 40,5%.

Laut 4. Nachtrag vom 12.10.2000 mit Wirkung ab 01.01.2001 erfolgte die **Bindung der Mehreinnahmen aus der am 1. Jänner 2001 beschlossenen Erhöhung der Ortstaxe** derart, dass diese **in den Jahren 2001 und 2002** zum überwiegenden Teil (mehr als 50%) für die Ortsverschönerung zu verwenden waren.

1993 (ca. ein Jahr nach "Umgründung" des Vereines) wurde die Gemeinde Mitglied des Bw. und war als solches statutengemäß mitstimmberechtigt.

II. Berufungsbegründend führt der Bw. nun zwei Argumente ins Treffen:

1. die Zahlungen der Stadtgemeinde an den Bw. seien als Einlagen zu beurteilen
2. die Mehreinnahmen aus der Ortstaxenerhöhung ab 01.01.2001 für die Jahre 2002 und 2004, die über die laufenden jährlichen Anschaffungskosten dieser Jahre hinausgingen, seien in eine Kapitalrücklage einzustellen, die bei Anfall weiterer Investitionskosten betreffend die Infrastruktur sowie für das Projekt wwelt (z.B. Ankauf des restlichen Gebäudeteiles im Jahr 2005) in die Bewertungsreserve umzubuchen sei.

Daher seien die Bilanzen hinsichtlich der fehlenden Rücklagendotierung in den Jahren 2002 (Mehreinnahmen aus der Ortstaxe € 50.085,51) und 2004 (Mehreinnahmen € 42.350,72) zu ändern.

III. Rechtliche Würdigung:

Zu Berufungspunkt 1.:

Gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftleitung oder ihren Sitz haben unbeschränkt, körperschaftsteuerpflichtig.

Als Körperschaften gelten u.a. juristische Personen des privaten Rechts, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechtes, sowie nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen.

Der Bw. als Verein (siehe Bescheid der Sicherheitsdirektion) ist demnach nicht als Körperschaft öffentlichen Rechtes anzusehen.

Als Betriebseinnahmen gelten nach den allgemeinen Grundsätzen alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind; dazu gehören u.a. auch Subventionen aus öffentlichen Mitteln für den Betrieb (siehe z.B. Doralt - Ruppe, Steuerrecht I, 7. Auflage, 126; Doralt, aaO, § 4 Tz 221, sowie Tz 227, mwN).

Entsprechend § 8 Abs. 1 KStG (Körperschaftsteuergesetz) 1988 bleiben jedoch bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

Einlagen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG 1988 liegen demnach vor, wenn der Körperschaft vom Anteilsinhaber liquide Mittel oder Wirtschaftsgüter aus **gesellschaftsrechtlichen** Erwägungen zugewendet werden oder wenn ihr aus Anlass einer rechtsgeschäftlichen Transaktion ein geldwerter Vorteil zukommt, der nur in der Anteilsinhaberstellung seine Erklärung findet.

Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen setzen einen Vermögenstransfer aus dem Eigentum des Anteilsinhabers in das Eigentum der Körperschaft und die Übertragung in Eigentümerfunktion voraus. Die Steuerneutralität der Einlagen ergibt sich aus dem Umstand, dass der damit verbundene Vermögenszugang nicht durch eine steuerlich relevante Tätigkeit der Körperschaft veranlasst ist, sondern durch das Interesse des Anteilsinhabers an einer entsprechenden Kapitalausstattung der Körperschaft (VwGH 21.1.1987, 86/13/0145 und VwGH 3.6.1987, 86/13/0201). Dies gilt sowohl für Pflichteinlagen als auch für freiwillige Einlagen, für Geldeinlagen ebenso wie für Sacheinlagen.

Wie der zwischen dem Bw. und der Stadtgemeinde getroffenen Vereinbarung vom 16.06.1993 zu entnehmen ist, übernahm der Bw. die Verpflichtung, die grundsätzlich von der Gemeinde wahrzunehmenden touristischen taxativ aufgezählten Agenden zu besorgen. Im Gegenzug verpflichtete sich die Gemeinde einen vereinbarten Prozentsatz aus den Einnahmen aus der Ortstaxe (90% bzw. dann im reduzierten Ausmaß) und der Fremdenverkehrsabgabe und auch aus der Ortstaxenerhöhung an den Bw. zur Auszahlung zu bringen.

Die Gemeinde behielt sich diesbezüglich nicht nur ein Kontrollrecht vor. Sollten die übertragenen Aufgaben nicht ordnungsgemäß erfüllt werden, fallen diese an die Marktgemeinde zurück und hätte dieser Umstand die Vertragsauflösung zur Folge (vgl. Punkt 6 der Vereinbarung).

Aufgrund dieser vertraglichen Gestaltung zeigt sich, dass die Gemeinde die Zahlungen an den Bw. nicht in ihrer Eigenschaft als Mitglied des Bw. (Anm.: Beitritt der Gemeinde erfolgte nicht bei Gründung des Bw.) leistete und ist daher dem Vorbringen des Bw., die Zahlungen der Gemeinde seien als Einlagen, die in einer "Gesellschaftereigenschaft" wurzelten, zu qualifizieren, nicht zu folgen.

Dieser Ansicht hat die steuerliche Vertretung auch im Zuge des Erörterungstermins zugestimmt.

Auch dienen die vom Bw. übernommenen Aufgaben (Öffentlichkeitsarbeit für den Tourismus, das touristische Marketing, die Durchführung von touristischen Veranstaltungen etc.) den allgemeinen Interessen aller Unternehmer, die Mitglied im Tourismusverband sind.

Aus den dargelegten vertraglich festgelegten Bestimmungen der angeführten Vereinbarung ergibt sich, dass die vereinbarten Zahlungen dem Bw. nicht generell, sondern zur Erfüllung der vertraglich fixierten Agenden geleistet werden. Die demnach dem Tourismusverband nicht als solchem sondern zur Erfüllung der von ihm vertraglich übernommenen und festgelegten Aufgaben gewährten Zahlungen sind daher nicht als generell gewährte (öffentliche) Subventionen zu sehen und stellen steuerpflichtige Einnahmen dar.

Letztlich strittig bleibt Berufungspunkt 2., wonach die Mehreinnahmen aus der Ortstaxenerhöhung ab 01.01.2001 betreffend die Jahre 2002 und 2004, die über die laufenden jährlichen Anschaffungskosten dieser Jahre hinausgingen, in eine **Kapitalrücklage** einzustellen seien, die bei Anfall weiterer Investitionskosten betreffend die Infrastruktur sowie der weiteren Kosten für das Projekt wwelt (z.B. Ankauf des restlichen Gebäudeteiles im Jahr 2005) in die Bewertungsreserve umzubuchen sei, und daher eine **Bilanzänderung** hinsichtlich der fehlenden Rücklagendotierung in den Jahren 2002 (Mehreinnahmen aus der Ortstaxe € 50.085,51) und 2004 (Mehreinnahmen € 42.350,72) vorzunehmen wäre:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Bw. im Streitzeitraum den Gewinn gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 4 Abs. 1 EStG unter Beachtung der Grundsätze der ordentlichen Buchführung ermittelte.

Laut vorgelegtem Gemeinderatsprotokoll vom 21.09.2000 (vgl. Punkt 13 desselben) sollten die Mehreinnahmen aus der Ortstaxenerhöhung der Ortsverschönerung dienen und dies in einer Zusatzvereinbarung (nämlich im 4. Nachtrag) festgelegt werden.

Im maßgeblichen 4. Nachtrag vom 12.10.2000 zur Vereinbarung vom 16.06.1993 wurde hinsichtlich der Mehreinnahmen aus der Ortstaxenerhöhung ab 01.01.2001 vertraglich festgelegt, dass diese Mehreinnahmen während der nächsten zwei Jahre (2001 und 2002) zum überwiegenden Teil (mehr als 50%) für die Verschönerung (Verbesserung der Infrastruktur) verwendet werden müssen. Damit ist deren Zweckbindung für die genannten Jahre eindeutig aufgezeigt.

Aus den vorgelegten Protokollen über die Sitzung des Tourismusrates vom 06.05.2003 und vom 29.04.2004 kann entnommen werden, welcher Verwendung die jeweiligen verbliebenen Überschüsse nach Ansicht des Tourismusrates zugeführt werden sollten (Ausfinanzierung der Umgestaltung des Hauptplatzes, die vereinbarungsgemäß bereits 2002 begonnen wurde und Ausfinanzierung des P Hauses im Jahr 2004 sowie des Projektes w welt). Wie dazu anlässlich der Sitzung vom 29.04.2004 besprochen wurde, entstanden die "hohen" Gewinne, weil sich die Anschaffungskosten (nur!) im Wege AFA niederschlugen (vgl. Protokoll).

Teilbeträge der Mehreinnahmen aus der Ortstaxenerhöhung, die der Finanzierung der in der Vereinbarung demonstrativ aufgezählten Investitionen dienten, wurden nun bereits im Zuge der Außenprüfung antragsgemäß – wirtschaftlich begründet - nach Maßnahme der tatsächlich angefallenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, soweit diese nicht durch andere Subventionen und Zuschüsse gedeckt waren, als Bewertungsreserve bilanziert (mit erfolgswirksamer Auflösung verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Wirtschaftsgüter).

Zur begehrten Bilanzänderung und Einstellung einer Kapitalrücklage 2002 und 2004:
Gemäß § 4 Abs. 2 EStG 1988, BGBl 400/1988, muss der Steuerpflichtige die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) erstellen. Ist die Vermögensübersicht nicht nach diesen Grundsätzen erstellt oder verstößt sie gegen zwingende Vorschriften dieses Bundesgesetzes, so muss er sie auch nach dem Einreichen beim Finanzamt berichtigen. Andere nachträgliche Änderungen der Bilanz sind nur zulässig, wenn sie **wirtschaftlich begründet** sind und das Finanzamt zustimmt. Das Finanzamt muss zustimmen, wenn die Bilanzänderung wirtschaftlich begründet ist.

Die vom Bw. erstellten Bilanzen widersprechen nicht den GoB und auch keinen anderen zwingenden steuerlichen Vorschriften.

Nach der Rechtsprechung ist eine Bilanzänderung insbesondere dann nicht wirtschaftlich begründet, wenn sie bloß zur Erlangung zunächst nicht erkannter steuerlicher Vorteile oder zum Ausgleich steuerlicher Nachteile dient, z.B. weil sich auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung eine Nachforderung ergab (VwGH 19.4.1988, 87/14/0081 und 25.10.1995, 94/15/0035).

Aus dem Umstand, dass die Anträge auf Bilanzänderungen für die Jahre 2002 und 2004 erst im Rechtsmittelverfahren gestellt werden, ist zu schließen, dass die beantragten Bilanzänderungen offenkundig nur die sich aufgrund der BP ergebenden Steuernachforderungen ausgleichen sollen.

Dies dokumentiert auch das Berufungsvorbringen, dass *die Zahlungen der Gemeinde im Prüfungszeitraum eben nicht zur Gänze für laufende Vereinsaufwendungen verwendet wurden, sondern für das Investitionsvorhaben – "S"welt (der erste Schritt hierzu war der Ankauf des "P"hauses) angespart wurden und die Erfassung der Zahlungen durch die Gemeinde in der Gewinn- und Verlustrechnung der Vorjahre hinsichtlich des die Aufwendungen übersteigenden Teiles, ebenso wie im Jahr 2004, durch Verbuchung in eine projektbezogenen Kapitalrücklage erfolgen hätte sollen. Da der Tourismusverband jedoch nicht körperschaftsteuerpflichtig war, war die Verbuchung der Zahlungen bisher kein Thema.*

Auch der Umstand, dass die Körperschaftsteuer aufgrund der Außenprüfung vorgeschrieben wurde, ändert nichts am Umstand, dass die Bilanzen nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellt wurden.

Wenn nun vorgebracht wird, dass es nicht auf die Art der Verbuchung ankomme, sondern auf den dahinter stehenden Sachverhalt und es sich bei den Zahlungen der Gemeinde um eine Kapitalausstattung bzw. die Abdeckung laufender Aufwendungen durch ein Mitglied des Tourismusverbandes handle, kann nur auf die bereits zu Berufungspunkt 1. erfolgten Darstellungen und die erläuterte vertragliche Vereinbarung verwiesen werden. Ein Grund für eine Bilanzänderung ergibt sich hieraus nicht.

Eine – an sich immer vorzunehmende - Bilanzberichtigung hat dann zu erfolgen, wenn die Bilanz unrichtig ist, wenn beispielsweise Bilanzposten fehlen (z.B. eine Verbindlichkeit), Bilanzposten unrichtig sind (Berichtigung einer unrichtig ausgewiesenen Verbindlichkeit) oder Bilanzposten unrichtig aufgenommen wurden. Eine Bilanz ist unrichtig, wenn sie nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht. Wurde diesen entsprochen, dann bleibt die Bilanz auch dann richtig, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass sie objektiv unrichtig ist. Umstände, die der Steuerpflichtige am Bilanzerstellungstag nicht kennen konnte,

machen die Bilanz zwar objektiv unrichtig, doch entspricht sie den GoB und ist damit im Sinne des Bilanzrechts richtig (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG RZ 158 zu § 4).

Nur wenn sich ein – bereits gebildeter – Bilanzansatz als unrichtig erweisen würde, wäre hinsichtlich dieses Bilanzansatzes eine Berichtigung vorzunehmen.

Beispielsweise wurde im Erkenntnis zu 2006/13/0062 vom 27.01.2009 bezüglich der nachträglichen Bildung einer Prozesskostenrückstellung dargelegt, dass eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 zweiter Satz EStG 1988 nur in Betracht komme, wenn die Vermögensübersicht (Jahresabschluss, Bilanz) nicht nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung erstellt worden sei oder wenn sie gegen zwingende Vorschriften des EStG 1988 verstoße. Maßgebend seien die tatsächlichen Verhältnisse, das seien die Vermögens- und Wertverhältnisse am Bilanzstichtag aus der Sicht der Bilanzerstellung. Habe der Steuerpflichtige die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung eingehalten, bleibe die Bilanz auch dann "richtig", wenn sich im Nachhinein herausstelle, dass sie objektiv unrichtig sei. (Jakom/Marschner, EStG § 4 RZ 218, sowie das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 26. Juli 2006, 2006/14/0106).

Aufgrund des dem Finanzamt im Zuge des Prüfungsverfahrens vorgelegten 4. Nachtrages zur Vereinbarung zwischen der Stadtgemeinde und dem Bw. akzeptierte das Finanzamt, dass diese Mehreinnahmen der Finanzierung der in der Vereinbarung demonstrativ aufgezählten Investitionen dienten. Aus diesem Grund erfolgte bereits im Zuge der AP die Bilanzierung nach Maßnahme der tatsächlich angefallenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, soweit diese nicht durch andere Subventionen und Zuschüsse gedeckt sind, als Bewertungsreserve und wurde dem diesbezüglich –begründeten – Begehren Rechnung getragen.

Auf Basis der o.a. Ausführungen bleibt für die – darüber hinausgehende - begehrte Bilanzänderung kein Raum und ist eine Änderung nicht vorzunehmen.

Aufgrund der dargelegten Gründe war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 29. Dezember 2009