

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache des Bundes, vertreten durch die [...]***BF1*** über die Beschwerden gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für die Jahre 2010 und 2011, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 30. November 2015 führte das Finanzamt auf Antrag der Stadtgemeinde ***1*** eine Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2010 durch. Es berücksichtigte dabei neben der antragstellenden Gemeinde auch die Gemeinde ***2***, die Marktgemeinden ***3*** und ***4*** sowie die Stadtgemeinde ***5***. Begründend wurde ausgeführt, es sei von einem kommunalsteuerpflichtigen Betrieb iSd § 3 Abs. 3 KommStG 1993 auszugehen; daher sei die Bemessungsgrundlage zu zerlegen gewesen.

Mit Bescheid vom 30. November 2016 führte das Finanzamt in gleicher Weise eine Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2011 durch.

Der Bund (***VorgängerBF1***) erhob gegen diese Bescheide jeweils Beschwerde und brachte im Wesentlichen vor, die ***X*** (im Folgenden kurz: ***X***) sei als Hoheitsbetrieb anzusehen, dessen Hauptzweck gerade nicht im Betrieb einer Land- und Forstwirtschaft liege. Sollte es sich um einen Mischbetrieb handeln, so wäre von einem überwiegend hoheitlichen Handeln auszugehen.

Mit Beschwerdevereinscheidungen vom 14. November 2017 gab das Finanzamt den Beschwerden Folge und hob die angefochtenen Bescheide ersatzlos auf.

Die Gemeinden ***5***, ***3***, ***2*** und ***4*** beantragten die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht.

Mit Erkenntnis vom 22.08.2018 gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden (ebenfalls) Folge und hob die Zerlegungsbescheide des Finanzamts ersatzlos auf. Diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichts wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.03.2019 aufgehoben.

Im fortgesetzten Verfahren gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden neuerlich Folge und hob die Bescheide des Finanzamtes auf. Diese Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 25.07.2019 wurde mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.05.2020, Ro 2019/13/0039-0042, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen und der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Truppenübungsplatz ***5*** (TÜPI) ist der größte Truppenübungsplatz Europas und für die Truppen— und Schießausbildung vorgesehen. Am TÜPI kann mit allen im Österreichischen Bundesheer eingeführten Waffensystemen geschossen (geübt) werden. Der TÜPI umfasst insgesamt 15.725 ha. 95% der Gesamtfläche sind permanentes militärisches Sperrgebiet, rund 3% sind als nicht ständiges militärisches Sperrgebiet ausgewiesen.

7.455 ha des gesamten Areals sind mit Wald bedeckt, 3.228 ha werden landwirtschaftlich genutzt. Es handelt sich dabei um Acker mit Fruchtfolge, Acker ohne Fruchtfolge sowie Wiese. Von den landwirtschaftlich genutzten Flächen sind 1.778 ha Acker und 516 ha Wiese verpachtet. Die Pächter dürfen anstehende Maßnahmen dann nicht durchführen, wenn militärische Übungen stattfinden; sie haben keinen Anspruch auf Ersatz der im Zuge der militärischen Übungen verursachten Schäden. Als Ausgleich dafür sind die von den Pächtern zu entrichtenden Pachtzinse wesentlich niedriger als Pachtzinse für (sonst) vergleichbare Flächen.

Die nicht verpachteten Flächen (934 ha) werden von Bediensteten der ***X*** bewirtschaftet. Die Zahl der beschäftigten Angestellten betrug in den Jahren 1994 bis 2012 zwischen 18 und 13, jene der Arbeiter zwischen 45 und 28.

Die ***X*** erfüllt ihre Aufgaben unter dem Primat der militärischen Nutzung. Ihr obliegt die nachhaltige Bewirtschaftung und Pflege der zugewiesenen Flächen im land-, forst- und jagdwirtschaftlichen Sinne. Im Vordergrund steht die Nutzbarmachung der militärischen Liegenschaften zur Sicherstellung des Ausbildungs-, Schieß- und Übungsbetriebes gemäß den verfügbaren militärischen Konzepten. Diese militärischen Konzepte sind allen weiteren Bearbeitungen zu Grunde zu legen (Hinweis auf Anlage zur Verordnung BGBl. II Nr. 477/2008).

Die für die land- und forstwirtschaftliche Bewirtschaftung notwendigen Arbeiten dürfen dann nicht durchgeführt werden, wenn militärische Übungen stattfinden.

In den an die (Flächen der) ***X*** angrenzenden Bezirken wurden gegenüber den von der ***X*** erzielten Erträgen fast doppelt so hohe Erträge bei Roggen und Gerste erwirtschaftet, bei Triticale lag der Ertrag um ungefähr 15 dt/ha unter den in diesen Bezirken erwirtschafteten Erträgen.

Zur Absicherung der Erträge wurde keine Hagelversicherung abgeschlossen.

Bei der forstwirtschaftlichen Nutzung der Waldflächen sind Rodungen und Auslichtungen durch den Militärbetrieb vorgegeben. Die notwendigen Schlägerungen sind nur in Zeiten möglich, in denen keine militärischen Übungen stattfinden. Die Holzqualität ist durch die Splitterwirkung, die von den während des Scharfschießens verwendeten Geschoßen verursacht wird, gemindert.

Die Nutzungsvergabe von landwirtschaftlichen Flächen, der Verkauf von Wildbret oder von Abschüssen führt trotz der erschwerten Bedingungen zu erheblichen Einnahmen.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt gründet sich auf das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, die Aussagen des Referatsleiters Militärökologie Truppenübungsplatz ***5*** vom 03.12.2013 und des Referatsleiters Forst- und Landwirtschaft und Kommunalpflege vom 09.12.2013, die von der Bundesanstalt Statistik Austria bekanntgegebenen Ertragsschätzungen und das Projektprogramm der Flexibilisierungsverordnung (Verordnung BGBl. II Nr. 441/2005 idF BGBl. II Nr. 477/2008).

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Es wird diesbezüglich auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.05.2020, Ro 2019/13/0039 bis 0042, verwiesen. Darin spricht der Gerichtshof zunächst aus, als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des KommStG 1993 sei ein solcher zu verstehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet sei. Eine hoheitliche Tätigkeit sei keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 3 KommStG 1993. Bei nach dem äußeren Erscheinungsbild auf einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb hindeutenden, mit beträchtlichen Erträgen verbundenen Tätigkeiten der ***X*** komme es darauf an, ob sie ihrem Hauptzweck nach der Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben des Bundesheeres dienten, indem auf dem Übungsgelände für Übungszwecke ein mitteleuropäisches Landschaftsbild erhalten werde.

Wörtlich führt der Gerichtshof weiter aus:

*„Dass die Tätigkeiten der ***X*** nach ihrem Hauptzweck der Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben des Bundesheeres dienen, ist nicht strittig und geht insbesondere auch aus der im Streitzeitraum gültigen Flexibilisierungsverordnung ***X***, BGBl. II Nr. 441/2005 IdF BGBl. Nr. II Nr. 477/2008, hervor, wonach diese Tätigkeiten unter dem Primat der militärischen Nutzung durchzuführen sind (§ 3 Abs. 1 Z. 1 der genannten Verordnung). Für die Frage der Kommunalsteuerpflicht kommt es daher-wie bereits im Erkenntnis vom 27.03.2019, Ra 2018/13/0099, dargelegt-insbesondere darauf an, ob die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit der ***X*** das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche überstiegen hat.*

*Nach § 3 Abs. 1 der genannten Verordnung sind Ziele der ***X*** die Durchführung der nachhaltigen Bewirtschaftung und Pflege der zugewiesenen Flächen im land-, forst- und jagdwirtschaftlichen Sinne unter dem Primat der militärischen Nutzung und unter Berücksichtigung der natur- und umweltschutzrechtlichen Vorgaben; sowie die Verbesserung der Relation zwischen Ressourceneinsatz und Wirksamkeit im Dienstbetrieb. Zur Erreichung der Ziele ist das in der Anlage der Verordnung enthaltene Projektprogramm zu erfüllen (§ 3 Abs. 2 der Verordnung).*

*Im Projektprogramm wird als „Strategischer Rahmen“ angeführt, die ***X*** erfülle als nachgeordnete Dienststelle des Heeres-, Bau- und Vermessungsamtes als betriebsähnliche Einrichtung ihre Schlüsselaufgaben unter dem Primat der militärischen Nutzung auf den derzeit zugewiesenen Liegenschaften. Im Vordergrund stehe dabei die Nutzbarmachung der militärischen Liegenschaften zur Sicherstellung des Ausbildungs-, Schieß- und Übungsbetriebes gemäß den verfügbaren militärischen Konzepten. Dabei sei die festgelegte Aufgabenverteilung zwischen dem verantwortlichen militärischen Kommando und der ***X*** zu berücksichtigen. Ausfluss dieser Aufgabenverteilung sei die seitens der Zentralstelle erlassmäßig verfügte*

„Militärische Raumnutzungsplanung“. Aus den militärischen und natur- bzw. umweltschutzrechtlichen Vorgaben ergäben sich gravierende Erschwernisse bei der Führung des „Betriebes“ nach rein betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Diese seien dem Leistungskatalog und den Kennzahlen zugrunde gelegt worden.

Als „Strategische Ziele“ werden u.a. die nachhaltige Bewirtschaftung und Pflege der zugewiesenen Flächen im land-, forst- und jagdwirtschaftlichen Sinne unter dem Primat der militärischen Nutzung und unter Einhaltung der natur- und umweltschutzrechtlichen Vorgaben, die Schaffung der Transparenz in der Kundenbindung-Lieferantenbeziehung durch Abschluss einer Ziel- bzw. Leistungsvereinbarung mit der militärischen Organisation (in Form der „Militärischen Raumnutzungsplanung“) und das Anstreben einer Kostendeckung nach § 4 Abs. 4 Bundeshaushaltsgesetz (BHG) genannt. Nach der zuletzt genannten Bestimmung können Organisatorische Einrichtungen des Bundes, die unter Beachtung wirtschaftlicher Grundsätze Leistungen (§ 859 ABGB) an andere Organe des Bundes oder an andere Rechtsträger gegen Entgelt erbringen, wobei Kostendeckung anzustreben ist, sofern dadurch die öffentliche Aufgabenerfüllung nicht beeinträchtigt wird, durch Verordnung zu betriebsähnlichen Einrichtungen erklärt werden.

*Als „Managementziele“ werden u.a. die Erreichung einer Saldoverbesserung bzw. Kostendeckung, die Steigerung der Einnahmen unter Ausnutzung des hiezu gegebenen Spielraums, oder die Einhaltung der Aufgabentrennung in enger Abstimmung (z.B. Auslichten, Birkhuhnprojekt, etc.) mit den TÜPI ***5*** genannt.*

Als „Schlüsselaufgaben“ werden u.a. Landschaftspflegemaßnahmen auf den zugewiesenen Flächen und Grundstücken angeführt. Dazu seien Pflegemaßnahmen gemäß den Ergebnissen der Arbeitsgruppe „Militärische Raumnutzungsplanung“ durchzuführen, um einerseits die Übungsfläche in dem geforderten Zustand zu erhalten, andererseits um naturschutzrechtliche Vorgaben zu erfüllen. Weiters wird auch etwa die Nutzungsvergabe von landwirtschaftlichen Flächen genannt. Betreffend forstliche Bewirtschaftung werden etwa die Durchführung von Maßnahmen zur Walderhaltung oder die Holzerzeugung (Schlägerung, Rückung und Abfuhr) angeführt. Im Rahmen der jagdwirtschaftlichen Bewirtschaftung werden u.a. die Durchführung der Hege, Verkauf von Wildbret, Verkauf von Abschüssen oder die Verpachtung von geeigneten Jagdflächen genannt.

Unter „Rechtsgrundlagen“ wird u.a. auch das Kommunalsteuer 1993 angeführt.

Unter Punkt 7 des Projektprogramms findet sich ein Leistungskatalog (Leistungskennzahlen). Demnach ist betreffend Forst ein positiver Deckungsbeitrag geplant; betreffend Jagd zum Teil ein positiver, zum Teil ein negativer Deckungsbeitrag vorgesehen. Insgesamt werden für die Jahre 2010 und 2011 Einnahmen von ca. 3,5 Mio € und Ausgaben von ca. 4 Mio € angenommen.

*Ausgehend von diesem Projektprogramm vermag der Verwaltungsgerichtshof die Beurteilung des Bundesfinanzgerichts, die land und forstwirtschaftliche Tätigkeit der ***X*** übersteige nicht das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche, nicht zu teilen. Gewiss erfolgen manche der Tätigkeiten aus militärischen Erfordernissen (wie etwa das Verhindern der Verbuschung des Geländes, das zur Aufrechterhaltung des Übungsbetriebes erforderlich ist; bzw. - allgemeiner laut Projektprogramm-Landschaftspflegemaßnahmen, um die Übungsfläche in dem geforderten Zustand zu erhalten). Darüber hinaus werden aber auch Tätigkeiten erbracht, die zwar wegen der militärischen Nutzung des Gebietes unter erschwerten Bedingungen erfolgen und daher-nach den Planwerten im Projektprogramm und den tatsächlichen Ergebnissen (Roggen, Gerste, Triticale)-zu geringeren Erträgen (als auf anderen Flächen) führen, die aber nicht durch militärische Erfordernisse bedingt sind (etwa die Nutzungsvergabe von landwirtschaftlichen Flächen; Holzerzeugung; Verkauf von Wildbret oder von Abschüssen u. ä). Dass diese Leistungen-trotz der erschwerten Bedingungen-zu erheblichen Einnahmen führen sollen, ergibt sich aus dem Planzahlen des Projektprogramms und wird auch von den Einheitswertbescheiden nahe gelegt, wenn etwa für den forstwirtschaftlichen Betrieb alleine ein Einheitswert von ca. 1,7 Mio € festgestellt wurde, wobei bereits ein Abschlag von 430.000 € aufgrund der Bewirtschaftungerschwernisse infolge militärischer Nutzung angesetzt wurde. Auch wenn die im Projektprogramm formulierten Managementziele (Erreichung einer Saldoverbesserung bzw. Kostendeckung sowie Steigerung der Einnahmen) nicht erreicht werden konnten, wurden dennoch erhebliche Einnahmen erzielt. Dass ein Überschuss weder geplant noch erzielt wurde, steht dieser Beurteilung nicht entgegen, ist doch die Absicht, Gewinn zu erzielen, für das Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art nicht erforderlich (§ 2 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988; sowie-betreffend Umsatzsteuerrecht-§ 2 Abs. 1 dritter Satz UStG 1994; vgl. z.B. VwGH 17.10.2001, 99/13/0002, VwSlg. 7654/F).“*

Gemäß § 63 Abs. 1 VwGG sind die Verwaltungsgerichte und die Verwaltungsbehörden, wenn der Verwaltungsgerichtshof einer Revision stattgegeben hat, verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Die Beschwerden waren daher unter Hinweis auf die vom Verwaltungsgerichtshof vorgenommene wertende Beurteilung als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im vorliegenden Fall vorzunehmende wertende Beurteilung, ob die Tätigkeit der ***X*** das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche übersteigt, wurde vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 19.05.2020, Ro 2019/13/0039-0042, vorgenommen. Mit dieser Entscheidung weicht das Bundesfinanzgericht nicht von der Beurteilung des Höchstgerichts ab.

Wien, am 18. Juni 2020