



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/3139-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage der Heeresforstverwaltung Allentsteig für 1994 vom 19. Oktober 2000 entschieden.

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein. Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die ALL stellte am 27. August 1998 gem. § 10 Abs. 4 Kommunalsteuergesetz (KommStG) beim Finanzamt den Antrag auf Zerlegung der kommunalsteuerlichen Bemessungsgrundlage der HFA für 1994 auf jene Gemeinden, auf die sich die Betriebsstätte des Unternehmens erstreckt.

Die HFA beantragte mit Schreiben vom 24. März 1999 die Erlassung eines Zerlegungsbescheides, in welchem über die Kommunalsteuerpflicht dem Grunde nach abgesprochen werden möge. Im Zusammenhang mit diesem Anbringen wurden u. a. auch die Lohnsummen 1994, aufgeteilt auf die Gemeinden ALL, GÖ, PÖ, RÖ und Z bekannt gegeben.

Das Finanzamt für den 23. Bezirk in Wien erließ am 19. Oktober 2000 Bescheide an das Bundesministerium für Landesverteidigung und die Gemeinden ALL, GÖ, PÖ, RÖ und Z, worin die Gesamtlohnsumme der HFA auf die besagten Gemeinden aufgeteilt wurde.

Die RÖ, vertreten durch den LV, erhob gegen den an das BLV gerichteten Bescheid am 17. November 2000 das Rechtsmittel der Berufung, wobei vorerst die Frage der Rechtsgültigkeit des Zustellvorgangs und die Frage aufgeworfen wurde, ob der nunmehr angefochtene Bescheid überhaupt Rechtswirksamkeit entfalte.

Zur Frage des Vorliegens eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs einer Körperschaft öffentlichen Rechts wurde unter Hinweis auf den Kommentar zum KommStG von Taucher ausgeführt, hierbei sei zu untersuchen, was der bestimmende Zweck der Nutzung der Liegenschaft sei. Bestehe nämlich der Hauptzweck der Nutzung in etwas anderem als der Land- und Forstwirtschaft, liege kein Betrieb gewerblicher Art vor. Nach Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I liege aber ein Hoheitsbetrieb dann vor, wenn die dort ausgeübte Tätigkeit ausschließlich oder überwiegend einer hoheitlichen Tätigkeit diene; von einem Betrieb gewerblicher Art könne man hingegen nur sprechen, wenn die privatwirtschaftliche Tätigkeit zumindest überwiege.

Dem B obliege gem. Art. 79 Abs. 1 B-VG die militärische LaV. Um diese Aufgabe sicherzustellen, müsse das B über Personal und Mittel verfügen, welche zur Erfüllung der verfassungsmäßigen Aufgaben geeignet seien. Damit jedoch das Personal auf einen allfälligen Einsatz möglichst optimal vorbereitet werden könne, seien Übungsflächen erforderlich, auf welchen ein Kampfeinsatz unter möglichst realistischen Bedingungen "geprobt" werden

könne. Diesem Zweck diene der TALL. Die Aufgabe der HFA bestehe darin, den T in einem Zustand zu erhalten, der optimale Übungsbedingungen gewährleiste. Dazu müsse das Gelände insbesondere dem mitteleuropäischen Landschaftsbild entsprechen.

Die von den Bediensteten der HFA ausgeübten Tätigkeiten erfüllten daher spezifisch militärische und keine erwerbswirtschaftlichen Ziele, wiewohl das äußere Erscheinungsbild dieser Tätigkeiten teilweise der Land- und Forstwirtschaft entspreche. Dies werde an einigen Rahmenbedingungen, die die Bediensteten der HFA zu beachten hätten, offenkundig.

So habe sich die HFA bei der Schlägerung von Bäumen oder der Bejagung des Wildes nach dem Übungsbetrieb zu richten und könne somit nicht die in der Land- und Forstwirtschaft üblichen und von der Natur vorgegebenen günstigen Zeiten nutzen. Der Übungsbetrieb bedinge auch eine wesentliche Minderung der Holzqualität aufgrund der Splitterwirkung, welche durch die Verwendung von Geschoßen im Rahmen von Übungen eintrete. Die Holzqualität werde auch dadurch gemindert, dass Holz wegen des Übungsbetriebes zu lange liegen bleiben müsse.

Weiters sei auch auf betriebswirtschaftliche Einschränkungen hinzuweisen, wie etwa auf den Umstand, dass die HFA den Weisungen des HBV, letztlich aber den Weisungen des LV unterworfen sei. Dies könne dazu führen, dass aufgrund der Strukturschwäche bei Einstellungen oder Entlassungen von Arbeitnehmern nicht nur betriebswirtschaftliche sondern auch arbeitsmarktpolitische Gesichtspunkte zum Tragen kämen. Zudem könne die HFA ihre Einnahmen nicht flexibel für unternehmerisch gerechtfertigte Investitionen verwenden, sondern habe sie praktisch direkt der RÖ zuzuführen.

Die HVA sei daher, da ihr Hauptzweck in der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben bestehe, ein Hoheitsbetrieb, der der Kommunalsteuer nicht unterliege.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. August 2001 als unbegründet ab.

Die RÖ, vertreten durch den LV, stellte am 31. August 2001 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die HFA übermittelte dem Finanzamt am 20. Februar 2003 eine Berechnung des Betriebserfolgs für 1994, woraus u.a. folgende Daten ersichtlich sind:

	Insgesamt	Forst	Jagd	TPM	Landwirtschaft	Pacht	Straße
Erlöse	25.935.005	18.647.010	2.593.471	1.185.519	1.118.519	2.349.466	41.300
Eigenverbrauch	357.689	255.808			101.981		

Über Ersuchen der ho. Berufungsbehörde wurden seitens der HFA als Beilage zur Eingabe vom 9. Mai 2003 diverse Rechnungen zur Veranschaulichung der Art der Rechnungserstellung vorgelegt, die als Rechnungsempfänger Privatpersonen und in einem Fall den TALL ausweisen.

Dem genannten Schreiben war auch eine Dienstanweisung des BLV beigegeben, worin u. a. Folgendes angeordnet wurde:

“... Leistungen der HLF A bei der Erzeugung von Schotter und Schüttmaterial sind dem KDO A nicht mehr in Rechnung zu stellen. Für die Erhaltung der Straßen und Wege am T A ist das KDO verantwortlich und es werden im Gegenzug an die HLF A für diese Arbeiten keine Forderungen gestellt. Die HLF A führt Klein- und Kleinstvorhaben durch, welche in erster Linie der Holzrückung und Wildfütterung dienen, wobei hier bei Bedarf Maschinen des KDO A ohne Gegenverrechnung beigegeben werden”.

Im vorbezeichneten Schreiben vom 9. Mai 2003 wird im Übrigen dargetan, dass die HFA eine nachgeordnete Dienststelle des HBV sei. Der Dienststellenleiter sowie weitere vier Beamte befänden sich im Organisationsschema des HBV. Die weiteren Bediensteten seien nach dem Kollektivvertrag bzw. Mantelvertrag beschäftigt und bei der GK angemeldet. Traktoren, Anbaugeräte, Dienst – KFZ, LKW, Rundholz, Schotter usw. seien im Eigentum der RÖ und würden von der HFA verwaltet. Die Maschinen zum Straßenbau würden vom Sanierungsstab T verwendet, der unentgeltlich für die HFA tätig werde.

Die HFA sei für die Betreuung der Grundflächen am TALL verantwortlich. Für den Ausbau des Wegenetzes sei der Sanierungsstab TALL verantwortlich. Die HFA habe nur beratende Funktion. Die Reparaturarbeiten an den Straßenbaumaschinen erfolge durch das TA.

Im Antrag vom 24. März 1999 auf Erlassung eines Zerlegungsbescheides seien alle Mitarbeiter der HFA berücksichtigt. Die Erlöse stammten aus dem Verkauf von Produkten, die infolge der Arbeiten für den Hoheitsbereich erzeugt worden seien.

Zur Abgrenzung zwischen hoheitlicher und privatwirtschaftlicher Tätigkeit wurde bemerkt, dass die bereits in der Berufung zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht, das Handeln der HFA sei als hoheitliche Tätigkeit anzusehen, weiterhin aufrecht erhalten werde. Bezüglich des für 1994 erklärten Eigenverbrauchs wurde angegeben, dass etwa S 101.000 auf die Landwirtschaft (Wildfutter und Saatgut für den Anbau) entfielen und S 256.000 Deputatholz für die Beschäftigten der HFA beträfen. Die HFA verfüge als betriebsähnliche Einrichtung über ein eigenes Budget und eine eigene Buchhaltung.

Dem Schreiben war auch der Jahresabschluss 1994 der HFA beigelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Frage, ob im Hinblick auf den im Bescheid genannten Bescheidadressaten und die Bescheidzustellung der angefochtene Zerlegungsbescheid vom 19. Oktober 2000 überhaupt Rechtswirksamkeit entfalte, ist darauf hinzuweisen, dass Steuersubjekt der Kommunalsteuer nach dem Kontext der Bestimmungen der §§ 1, 3 Abs. 1 und 3 KommStG nicht der land- und forstwirtschaftliche Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechtes ist, sondern die Körperschaft öffentlichen Rechts selbst, welche im Umfang eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes kommunalsteuerrechtlich als Unternehmer beurteilt wird (siehe Taucher, Kommentar zur Kommunalsteuer, Anm. 118 zu § 3 KommStG). Es wären die Kommunalsteuerbescheide daher lediglich an den LV ohne die Benennung des Betriebes zu richten gewesen. Der Verwaltungsgerichtshof hat aber wiederholt ausgesprochen, dass die unrichtige Anführung eines prozessual nicht rechtsfähigen Organs oder einer nicht rechtsfähigen Einrichtung eines Rechtsträgers selbst als Adressat eines abgabenrechtlichen Bescheides der Wirksamkeit des Bescheides nicht im Wege steht, wenn unter Berücksichtigung der objektiven Rechtslage und der Begründung des Bescheides schon für die Betroffenen nicht mehr zweifelhaft sein kann, dass die Verwaltungsbehörde eine bescheidmäßige Erledigung gegenüber dem Rechtsträger selbst treffen wollte und getroffen hat (Verwaltungsgerichtshof vom 17. Oktober 2001, Zl. 99/13/0002).

Im vorliegenden Fall kann kein Zweifel darüber bestehen, dass ein an das BLV gerichteter Bescheid als ein an den LV gerichteter Bescheid zu gelten hat, da Bm und Bmi bei der Besorgung der obersten Verwaltungsgeschäfte keine verschiedenen Organe sind, vielmehr ist der Bm leitendes Organ des Organkomplexes Bmi (Walter-Mayer, Grundriss der österreichischen Bundesverfassungsrechtes, 9. Aufl., Tz 679). Der Verfahrensrüge, wonach

der Bescheid allein an den LV zu richten gewesen wäre, wird jedoch selbst in der Berufungsschrift nicht entprochen, scheinen doch hierin als berufungswerbende Rechtsträger sowohl das BLV als auch der LV auf.

Gem. § 3 Abs. 3 KommStG sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

Während land- und forstwirtschaftliche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts nach Körperschaftsteuerrecht nicht zu den Betrieben gewerblicher Art gehören, was durch § 2 Abs. 1, Teilstrich 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) klargestellt wird, sind die Körperschaften öffentlichen Rechts im Rahmen ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gem. § 3 Abs. 3 KommStG gewerblich oder beruflich tätig. Beachtet man die Intention des Gesetzgebers, wonach das KommStG an den umsatzsteuerlichen Unternehmensbegriff anknüpft, wird von einer Identität des Begriffes "land- und forstwirtschaftlicher Betrieb" iSd § 3 Abs. 3 mit dem Umsatzsteuerrecht auszugehen sein (vgl. Taucher, Kommunalsteuer, § 3, Tz 192).

Gem. § 22 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) 1972 ist als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb ein Betrieb anzusehen, dessen Hauptzweck auf die Land- und Forstwirtschaft gerichtet ist.

Im vorliegenden Fall weist das äußere Erscheinungsbild jener Tätigkeiten, die von der HFA im Jahr 1994 erfüllt wurden, auf einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb hin, was allein schon aus den erzielten Erträgen, die im überwiegenden Ausmaß land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten widerspiegeln, ableitbar ist (z.B. Erlöse Roggen, Gerste, Hafer, Klee, Stroh, Brennholz, Sägerundholz Fichte, Sägerundholz Kiefer, Schleifholz ...). Dieser Umstand wird auch durch die HFA hinlänglich untermauert, wenn sie in der Berechnung des Betriebserfolgs 1994 die einzelnen Unternehmensbereiche in Forst, Jagd, TPM, Landwirtschaft, Pacht und Straße aufgliedert, wobei der Bereich Forst mit allein 18,647.010 S den überwiegenden Teil der erzielten Gesamterlöse (25,935.005 S) ausmacht.

Die in der Berufungsschrift geäußerte Einwendung, die HFA habe den T in einem Zustand zu erhalten, der optimale Übungsbedingungen gewährleiste, wobei das Gelände dem mittelländischen Landschaftsbild entsprechen müsse, erscheint im konkreten Fall nicht zielführend, da eine sich fraglos als Land- und Forstwirtschaft darstellende Tätigkeit diese Eigen-

schaft auch nicht durch den Umstand verliert, dass ein solches Tätigwerden bestimmten anderen Zielen, hier der land- und forstwirtschaftlichen Erhaltung des TALL, dient.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass eine Abgrenzung zum Hoheitsbereich schon deshalb nicht in Frage kommt, weil gem. § 3 Abs. 3 KommStG, der § 2 Abs. 3 UStG 1972 entspricht, derartige Tätigkeiten stets gewerblich oder beruflich, mithin unternehmerisch, nicht aber hoheitlich sind. Zudem würde es erheblich gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität verstoßen, wenn die Tätigkeiten dieser Betriebe, die im umfangreichen Wettbewerb zu privaten Unternehmern stehen, nicht steuerbar wären (Hartmann/Metzenmacher, Umsatzsteuergesetz, E § 2, Tz 702, Erich Schmidt Verlag, Berlin, 7. Aufl. 1991). Dieser Auffassung sind auch Rau/Dürrwächter (Umsatzsteuergesetz, § 2, Anmerkung 1052, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln), die auf Basis einer der österreichischen Rechtslage völlig gleichen Bestimmung (§ 2 Abs. 3 dUStG 1993) gleichfalls die Meinung vertreten, land- und forstwirtschaftliche Tätigkeiten seien auf Grund der Regelung des § 2 Abs. 3 dUStG 1993 stets unternehmerisch, nie aber hoheitlich. Die Produkte würden auf zivilrechtlicher Grundlage veräußert, was auch schon deshalb der Annahme hoheitlicher Betätigung entgegenstehe.

Dies trifft im vorliegenden Fall in Anbetracht der Rechnungslegungen, die mit Ausnahme der Rechnungen an den TALL mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt wurden, zu, wobei auch hinsichtlich des TALL Leistungen auf zivilrechtlicher Grundlage erbracht wurden. Der Dienstanweisung vom 17. Jänner 1991, wonach Leistungen der HFA dem TA nicht mehr in Rechnung zu stellen sind und von diesem im Gegenzug für die Erhaltung der Straßen und Wege keine Forderungen gestellt werden, kommt aber schon deshalb keine Bedeutung zu, weil die der Verrechnung dienende Dienstanweisung lediglich eine zivilrechtliche Vertragsgestaltung vereinfachen soll und nicht erforderlich gewesen wäre, wenn ein derartiges zivilrechtliches Vertragsverhältnis nicht bestanden hätte.

Selbst wenn man diese rechtlichen Auslegungen zu land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von Körperschaften öffentlichen Rechtes beiseite ließe und eine Trennung in einen privatwirtschaftlichen Bereich und einen hoheitlichen Bereich, wie dies bei Betrieben gewerblicher Art der Fall ist, durchführte, käme kein anderes steuerliches Ergebnis zum Tragen, da, wie oben bereits dargetan wurde, die allein aus dem Bereich Forst erzielten Erträge den überwiegenden Teil der Gesamterträge ausmachen und demgemäß zur Gänze land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit vorläge (vgl. etwa: Taucher, Kommunalsteuer, § 3, Tz 160).

Wiewohl zum selben steuerlichen Ergebnis führend ist diese Auslegungsvariante jedoch nach ho. Auffassung deshalb nicht gesetzeskonform, weil sie sich auf § 2 Abs. 5 KStG 1988, worin der Überwiegensgrundsatz rechtlich verankert wird, gründet. Diese Regelung ist aber auf Grund des im § 3 Abs. 3 KommStG enthaltenen Verweises nur für Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts anwendbar, nicht aber für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die nach der besagten kommunalsteuerlichen Regelung stets gewerblich oder beruflich tätig werden und somit zwingend dem unternehmerischen Bereich – auch im kommunalsteuerlichen Sinn – zugeordnet werden müssen.

Dem Finanzamt kann daher nicht entgegengetreten werden, wenn es im Zuge des Bescheides vom 19. Oktober 2000 die Kommunalsteuerpflicht des BLV (richtig wäre:LV), wenn auch mit unzutreffender Begründung, bejaht und die kommunalsteuerliche Bemessungsgrundlage für 1994 auf die Gemeinden ALL, GÖ, PÖ, RÖ und Z aufgeteilt hat.

Wien, 17. Juni 2002