

# TE Vwgh Erkenntnis 2019/3/27 Ra 2018/13/0099

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 27.03.2019

## **Index**

10/07 Verwaltungsgerichtshof

### **Norm**

VwGG §24a

VwGG §53 Abs1

VwGG §53 Abs2

### **Beachte**

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):Ra 2018/13/0100Ra 2018/13/0101Ra  
2018/13/0102

### **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und Senatspräsident Dr. Nowakowski sowie die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revisionen 1. der Marktgemeinde Pölla,

2.

der Gemeinde Röhrenbach, 3. der Stadtgemeinde Allentsteig, und

4.

der Marktgemeinde Göpfritz an der Wild, alle vertreten durch Mag. Florian Steinwendtner, Rechtsanwalt in 3040 Neulengbach, Wiener Straße 49/5, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 22. August 2018, Zl. RV/7101973/2018, betreffend Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage der Heeresforstverwaltung Allentsteig für die Jahre 2010 und 2011 (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Wien 1/23; mitbeteiligte Partei:

Bund (Bundesminister für Landesverteidigung)), zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der erstrevisionswerbenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 und den zweit-, dritt- und viertrevisionswerbenden Parteien Aufwendungen in der Höhe von jeweils EUR 240,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

1 Strittig ist die Frage, ob der Bund mit der (damaligen) Heeresforstverwaltung Allentsteig (HFVA) als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb der Kommunalsteuer unterliegt.

2 Zur Vorgeschichte des Falls kann eingangs auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. März 2008, 2003/13/0089, verwiesen werden (vgl. auch das Erkenntnis vom 23. Mai 2013, 2010/15/0145). Das Verfahren betreffend die damals gegenständliche Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 1994 endete letztlich mit dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. August 2017, RV/7101060/2016, mit dem dieser Zerlegungsbescheid ersatzlos aufgehoben wurde; mit eben diesem Erkenntnis wurden auch die Zerlegungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2009 ersatzlos behoben.

3 Mit Bescheid vom 30. November 2015 führte das Finanzamt auf Antrag der Stadtgemeinde Zwettl eine Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2010 durch. Es berücksichtigte dabei neben der antragstellenden Gemeinde die vier revisionswerbenden Gemeinden. Es sei von einem kommunalsteuerpflichtigen Betrieb iSd § 3 Abs. 3 KommStG 1993 auszugehen; daher sei die Bemessungsgrundlage zu zerlegen gewesen.

4 Mit Bescheid vom 30. November 2016 führte das Finanzamt in gleicher Weise eine Zerlegung der Kommunalsteuerbemessungsgrundlage

für das Jahr 2011 durch.

5 Die mitbeteiligte Partei (Bund) erhob gegen diese Bescheide jeweils Beschwerde. Sie brachte im Wesentlichen vor, die HFVA 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.

6 Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 14. November 2017 gab das Finanzamt den Beschwerden Folge und hob die angefochtenen Bescheide auf. Das Finanzamt verwies insbesondere auf die Begründung des Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichtes vom 18. August 2017.

7 Die revisionswerbenden Gemeinden beantragten die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht.

8 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht den Beschwerden (ebenfalls) Folge und hob die Zerlegungsbescheide des Finanzamts ersatzlos auf. Das Bundesfinanzgericht sprach aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig sei.

9 Das Bundesfinanzgericht führte - nach Schilderung des bisherigen Verfahrensgangs - im Wesentlichen aus, der Truppenübungsplatz Allentsteig (TÜPI) sei der größte Truppenübungsplatz Europas und für die Truppen- und Schießausbildung vorgesehen. Am TÜPI könne mit allen im österreichischen Bundesheer eingeführten Waffensystemen geschossen (geübt) werden. Der TÜPI umfasse insgesamt 15.725 ha. 95% der Gesamtfläche seien permanentes militärisches Sperrgebiet, rund 3% seien als nicht ständiges militärisches Sperrgebiet ausgewiesen.

10 7.455 ha des gesamten Areals seien mit Wald bedeckt,

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

11 Die nicht verpachteten Flächen (934 ha) würden von Bediensteten der HFVA bewirtschaftet. Die Zahl der beschäftigten Angestellten habe in den Jahren 1994 bis 2012 zwischen 18 und 13, jene der Arbeiter zwischen 45 und 28 betragen.

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

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

14 In den an die (Flächen der) HFVA angrenzenden Bezirken seien gegenüber den von der HFVA erzielten Erträgen fast doppelt so hohe Erträge bei Roggen und Gerste erwirtschaftet worden, bei Triticale sei der Ertrag um ungefähr 15 dt/ha unter den in diesen Bezirken erwirtschafteten Erträgen gelegen.

15 Zur Absicherung der Erträge sei keine Hagelversicherung abgeschlossen worden.

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

17 Im Rahmen der Beweiswürdigung führte das Bundesfinanzgericht weiter aus, es gehe davon aus, dass die von der HFVA ausgeübte landwirtschaftliche Tätigkeit nicht primär dazu diene, möglichst hohe Einnahmen aus der land- und forstwirtschaftlichen Tätigkeit zu erzielen, sondern diese Tätigkeit notwendig sei, um ein mitteleuropäisches Landschaftsbild für die militärische Ausbildung aufrechtzuerhalten. Dass die Tätigkeit mit beträchtlichen Erträgen verbunden sei, sei nicht streitentscheidend. Auch die Tatsache, dass zur Absicherung der Ernteerträge keine Hagelversicherung abgeschlossen worden sei, sei ein Indiz dafür, dass die Einnahmenerzielung nicht im Vordergrund stehe. Auf Grund einerseits des glaubwürdigen und nachvollziehbaren Vorbringens in der am 8. August 2018 durchgeführten mündlichen Verhandlung (ohne land- und forstwirtschaftliche Bewirtschaftung der zum Truppenübungsplatz gehörenden Flächen komme es zur Verbuschung des Geländes, in weiterer Folge wäre ein Übungsbetrieb dort nicht mehr möglich) und anderseits der Tatsache, dass die von der HFVA erzielten Erträge wesentlich unter jenen der angrenzenden Bezirke lägen, erachte es das Bundesfinanzgericht als glaubwürdig, dass die von der HFVA ausgeübte land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit ihrem Hauptzweck nach der Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben des Bundesheeres diene und tatsächlich nicht das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche übersteige.

18 Im Rahmen der "rechtlichen Würdigung" führte das Bundesfinanzgericht im Wesentlichen aus, die Bewirtschaftung und Pflege der Liegenschaften der HFVA stünden unter dem Primat der militärischen Nutzung; sie überstiegen nicht das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche. Im Vordergrund stehe die Nutzbarmachung der Liegenschaften zur Sicherstellung des Ausbildungs-, Schieß- und Übungsbetriebes auf einem einem "mitteleuropäischen Landschaftsbild" entsprechenden Übungsgelände.

19 Die Zerlegungsbescheide betreffend die Jahre 2010 und 2011 seien daher ersatzlos aufzuheben gewesen.

20 Bei der Feststellung, dass die Tätigkeiten der HFVA ihrem Hauptzweck nach der Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben des Bundesheeres dienten, indem auf dem Übungsgelände für Übungszwecke ein mitteleuropäisches Landschaftsbild erhalten worden sei, handle es sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, sondern um eine Tatfrage, die in freier Beweiswürdigung zu entscheiden gewesen sei.

21 Gegen dieses Erkenntnis wenden sich die Revisionen von vier beteiligten Gemeinden.

22 Nach Einleitung des Vorverfahrens hat der Bund als mitbeteiligte Partei eine Revisionsbeantwortung eingebracht, die sich im Wesentlichen auf einen Verweis auf die Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht beschränkt. Das belangte Finanzamt hat sich am Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht beteiligt.

23 Der Verwaltungsgerichtshof hat - nach Verbindung der Verfahren zur gemeinsamen Beratung und Entscheidung - erwogen:

24 Die revisionswerbenden Gemeinden bringen zur Zulässigkeit der Revisionen u.a. vor, bei der Frage, ob mit der Führung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes das für eine Gestaltung eines Truppenübungsgeländes unbedingt erforderliche Ausmaß bei weitem überschritten worden sei, handle es sich (auch) um eine Rechtsfrage.

25 Die Revisionen sind zulässig und begründet. 26 Gemäß § 1 KommStG 1993 unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind, der Kommunalsteuer.

27 Nach § 3 Abs. 1 KommStG 1993 umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des

Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn (Überschuss) zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

28 Gemäß § 3 Abs. 3 KommStG 1993 sind die Körperschaften des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 2 KStG 1988) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. Als Betriebe gewerblicher Art im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten jedoch stets u.a. die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften.

29 Erstreckt sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden, ist nach § 10 Abs. 1 KommStG 1993 die Bemessungsgrundlage vom Unternehmer auf die beteiligten Gemeinden zu zerlegen.

30 Nach § 10 Abs. 4 KommStG 1993 hat das Finanzamt auf Antrag einer beteiligten Gemeinde die Zerlegung mit Zerlegungsbescheid durchzuführen, wenn ein berechtigtes Interesse an der Zerlegung dargetan wird. § 196 Abs. 2 bis Abs. 4 und § 297 Abs. 2 erster Satz BAO sind sinngemäß anzuwenden. In der Zerlegung der Bemessungsgrundlage liegt auch die Feststellung der sachlichen und persönlichen Abgabenpflicht.

31 Im Erkenntnis vom 27. März 2008, 2003/13/0089, führte der Verwaltungsgerichtshof - unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 30. Oktober 2003, 99/15/0186 - aus, es komme darauf an (und wäre daher zu prüfen gewesen), ob die Tätigkeiten der HFVA ihrem Hauptzweck nach der Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben des Bundesheeres dienten, indem auf dem Übungsgelände für Übungszwecke ein mitteleuropäisches Landschaftsbild erhalten werde. Träfe dies zu und übersteige die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit der HFVA tatsächlich nicht das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche, so wäre die Tätigkeit hoheitlich und eine Kommunalsteuerpflicht zu verneinen.

32 Entscheidend ist damit im vorliegenden Verfahren insbesondere die Frage, ob die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit der HFVA das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche übersteigen hat.

33 Das Bundesfinanzgericht traf Feststellungen zu den Bedingungen, unter denen die Flächen von der HFVA bewirtschaftet wurden. Im Rahmen der Beweiswürdigung führte das Bundesfinanzgericht aus, es erachte es als glaubwürdig, dass die von der HFVA ausgeübte land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit ihrem Hauptzweck nach der Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben des Bundesheeres diene und tatsächlich nicht das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche übersteige. Gestützt wurde dies auf das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung vom "08.08.2018" und darauf, dass die von der HFVA erzielten Erträge wesentlich unter jenen der angrenzenden Bezirke lägen.

34 Die Revisionen rügen, dass die revisionswerbenden Gemeinden zu dieser mündlichen Verhandlung nicht geladen worden seien und sie auch kein Parteiengehör erhalten hätten. Hiezu ist zu bemerken, dass den vorgelegten Verfahrensakten kein Hinweis auf eine mündliche Verhandlung am 8. August 2018 zu entnehmen ist. Eine mündliche Verhandlung hat allerdings - nach diesen Verfahrensakten - am 8. August 2017 stattgefunden, und zwar in jenem Verfahren, das mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 18. August 2017 endete. Das insoweit im hier angefochtenen Erkenntnis geschilderte Vorbringen wurde in der Verhandlung vom 8. August 2017 erstattet. Es ist nicht erkennbar, dass die - auch damals beteiligten - Gemeinden zur mündlichen Verhandlung geladen worden wären; bei der Verhandlung anwesend waren nur Vertreter des Bundes und des Finanzamts. Das Erkenntnis vom 18. August 2017 wurde sodann aber auch an die beteiligten Gemeinden zugestellt. Im Rahmen des hier vorliegenden Verfahrens wurden weiters die Verfahrensergebnisse aus dem Vorverfahren - auch im Rahmen eines den Gemeinden ausdrücklich eingeräumten Parteiengehörs - erörtert. Die Relevanz des Verfahrensmangels wird in den Revisionen nicht aufgezeigt.

35 Zutreffend führen die Revisionen aber aus, dass es sich bei der Frage, ob die Tätigkeit der HFVA das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche übersteigen hat, (auch) um eine Rechtsfrage handelt, betrifft dies doch eine wertende Beurteilung und damit eine - wenn auch auf Tatsachen aufbauende - Rechtsfrage (vgl. RIS-Justiz RS0111996).

36 Das Bundesfinanzgericht stützte die entscheidungswesentliche Beurteilung - im Rahmen der Beweiswürdigung - letztlich nur darauf, dass es ohne land- und forstwirtschaftliche Bewirtschaftung zur Verbuschung des Geländes käme, sowie darauf, dass die Erträge wesentlich unter jenen der angrenzenden Bezirke gelegen seien.

37 Unbestritten ist, dass es durch die militärische Nutzung der Flächen zu geringeren land- und forstwirtschaftlichen Erträgen gekommen ist. Daraus kann aber nicht abgeleitet werden, ob die Tätigkeit das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche überschritten hat. Auch aus dem Umstand, dass es ohne land- und forstwirtschaftliche

Bewirtschaftung der Flächen zu einer "Verbuschung" des Geländes und in weiterer Folge zur militärischen Nichtbenützbarkeit gekommen wäre, kann nicht darauf geschlossen werden, welchen Umfang die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit umfasst hat.

38 In die Beurteilung ist für die Streitjahre insbesondere auch das im angefochtenen Erkenntnis erwähnte Projektprogramm der Flexibilisierungsverordnung (Verordnung BGBl. II Nr. 441/2005 idF BGBl. II Nr. 477/2008, insbesondere deren Anlage) einzubeziehen. Dieses Projektprogramm betont zwar - wie auch vom Bundesfinanzgericht festgestellt - den Primat der militärischen Nutzung, sieht aber auch vor, dass der HFVA die nachhaltige Bewirtschaftung und Pflege der zugewiesenen Flächen im land-, forst- und jagdwirtschaftlichen Sinn obliegen. Als Managementziele werden u.a. die Erreichung einer Saldoverbesserung bzw. Kostendeckung sowie die Steigerung der Einnahmen unter Ausnutzung des hiezu gegebenen Spielraums vorgesehen. Dass sich vor dem Hintergrund dieses Projektprogramms die land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit (bei Einheitswerten von mehr als 1 Mio. EUR) auf das aus militärischer Sicht unbedingt Erforderliche beschränkt hätte, ist nicht ohne Weiteres einsichtig und bedürfte näherer Begründung.

39 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufzuheben.

40 Von der von den revisionswerbenden Parteien beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

41 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 20

14.

42 Da die vier revisionswerbenden Parteien ein einziges Erkenntnis in vier getrennten Revisionen angefochten haben, die alle durch denselben Rechtsanwalt eingebracht worden sind, ist Aufwandersatz gemäß § 53 Abs. 2 iVm Abs. 1 VwGG nur der erstrevisionswerbenden Partei zu zahlen. Die Gebühr nach § 24a VwGG ist aber allen revisionswerbenden Parteien zuzusprechen (vgl. VwGH 17.12.2014, 2013/03/0131, mwN).

Wien, am 27. März 2019

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2019:RA2018130099.L00

**Im RIS seit**

08.07.2019

**Zuletzt aktualisiert am**

08.07.2019

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)