

GZ. RV/0222-K/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Huber & Fritzer Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wolfsberg betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Höhe der für das Kalenderjahr 1996 festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die für das Kalenderjahr 1997 festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Verteilung dieser Einkünfte auf die Beteiligten bleiben 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 mit Gesellschaftsvertrag vom 15. November 1993 errichtete HVS GmbH wurde mit Umwandlungsvertrag vom 14. August 1996 mit Umwandlungstichtag 31. Dezember 1995 in eine KEG, die nunmehrige Berufungswerberin (Bw.) umgewandelt, an der H. S. zu 90% und V. S. zu 10% beteiligt sind.

Gegenstand des Unternehmens war laut Punkt Drittens des Gesellschaftsvertrages

- a) der Erwerb, die Verwaltung und die Errichtung von Wohnungen
- b) der Erwerb und die Verwaltung von Liegenschaften
- c) der Handel mit Waren aller Art
- d) die Ausübung des Gewerbes des Unternehmensberaters
- e) die Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften, insbesondere mit gleichartigem Betriebsgegenstand

Geschäftsführer war H. S. Im Fragebogen anlässlich der Gründung einer GmbH gab die HVS GmbH bekannt, dass sie tatsächlich "Bau-Erwerb-Vermietung von Wohnungen" betreiben würde.

Mit Baurechtsvertrag vom 28. Jänner 1984 räumte der Alleineigentümer der Liegenschaft F 13, H. S., der HVS GmbH auf die Dauer von fünfzig Jahren auf einer Teilfläche von rd. 1.500 m<sup>3</sup> samt dem darauf befindlichen Wirtschaftsgebäude ein Baurecht ein.

Am 8. November 1993 suchte die HVS GmbH um den "Umbau Stallgebäude zum Wohnhaus" und die "Errichtung einer Hackschnitzelanlage" auf der Liegenschaft F 13 an und wurde in der Folge ein Wohnhaus mit 6 Wohnungen errichtet. Nach Fertigstellung des Gebäudes im Jahr 1994 wurden die Wohnungen an Dauermieter vermietet.

Die HVS GmbH machte in den Steuererklärungen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb 1994 einen Investitionsfreibetrag (IFB) von S 1.325.536,-- und 1995 von S 2.000,-- geltend.

In den Steuererklärungen bis 1995 der HVS GmbH bzw. ab 1996 der Bw. war als Gegenstand bzw. Art des Unternehmens Folgendes angegeben:

Jahr	eingelangt am	Gegenstand des Unternehmens
1993	9. August 1994	Verwaltung und Errichtung von Wohnungen
1994	11. April 1995	Vermietung

1995	5. April 1996	Vermietung
1996	2. April 1997	keine Angaben
1997	22. Sept. 1998	Hackgut, Vermögensverwaltung
1998	6. März 2000	Hackguthandel, Vermietung
1999	9. Feber 2001	Hackguthandel, Vermietung, Wärmelieferung
2000	14. Dez. 2001	Hackguthandel, Vermietung, Wärmelieferung

In den Erklärungen über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften von Personengesellschaften 1996 und 1997 wies die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von – S 57.556,-- (1996) und S 271.028,-- (1997) aus.

Im Schreiben vom 22. Juni 1998 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass nach der Aktenlage die Tätigkeit der Bw. lediglich in der üblichen Vermietung von Wohnraum bestehe und sie daher nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung beziehe. Folglich sei der von den Herstellungskosten des Gebäudes 1993 bis 1995 geltend gemachte IFB wegen Nichteinhaltung der Behaltefrist nachzuversteuern.

Hiezu gab die Bw. im Schreiben vom 31. August 1998 bekannt, dass sie neben der Vermietung eine gewerbliche Tätigkeit, nämlich die Be- und Verarbeitung von Hackgut für biologische Heizungsanlagen betreibe. Diese Tätigkeit würde den Einkauf von Schleif- und Spreißenholz und zum Teil auch von fertigen Hackschnitzeln umfassen. Diese würden zum Teil mit der Heizungsanlage der Bw. getrocknet oder luftgetrocknet. Sobald der Bw. die Unterlagen zur Verfügung gestellt würden (September 1998) würde die Bilanz für 1997 erstellt und sei aus der Bilanz der Umfang der gewerblichen Tätigkeit ersichtlich. Es sei im gegenständlichen Fall von einer einheitlichen gewerblichen Tätigkeit auszugehen.

In dem mit 12. November 1998 datierten Bericht über die Nachschau gemäß § 144 BAO ist Folgendes festgehalten:

#### **"Vorgelegte Unterlagen:**

Anlässlich der Nachschau (Betriebsbesichtigung und Einsichtnahme in Buchhaltung) wurden vom Pfl. nur die Belege (AR u. ER) für das Jahr 1997 und 1998 vorgelegt. Die Belege für das Jahr 1996 sowie die Buchhaltung für das Jahr 1997 u. 1998 befanden sich lt. Pfl. beim Stb.

#### **Umsatzsteuervoranmeldungen:**

Bis einschließlich 1997 wurden die UVA durch den Pfl. erstellt. Im Jahre 1997 wurden bis auf die Monate August u. November mtl. Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet.

**Für das Jahr 1998 wurden bis dato noch keine UVA abgegeben bzw. USt-Zahlungen geleistet.**

Bei den im Jahr 1997 geleisteten USt-Zahlungen handelt es sich lt. den vorgelegten UVA bzw. Hilfsaufzeichnungen nur um die auf Grund der Mieteinnahmen abzuführende USt (fast gleich bleibende USt-Zahllasten, 6 Mte. mit 3.550,--).

An Buchhaltungsbelegen wurde lediglich eine Saldenliste zum 31. Dez. 1997 vorgefunden, die lt. Pfl. nicht den Tatsachen entspreche, da ihm beim Buchen einige Fehler passiert seien.

Die für das Monat Dez. 1997 eingezahlte USt wurde aber aufgrund dieser Saldenliste ermittelt (händische Ermittlung: USt 1-12/97 abzüglich bereits entrichtete USt-Zahlungen 1997).

Konten, die auf die Verbuchung von Belegen betreffend den Gewerbebetrieb schließen (Einkaufs- bzw. Erlöskonten), konnten auf der Saldenliste nicht festgestellt werden.

**Beschreibung der gewerbl. Tätigkeit:**

Nach Angabe des H. S betreibt die H.u.V. S. KEG neben Vermietung von Wohnungen noch einen Betrieb, der sich mit Be- u. Verarbeitung von Schleif- u. Spreißenholz bzw. Ein- u. Verkauf von Hackgut beschäftigt.

Wann die Geschäftstätigkeit genau aufgenommen wurde, kann nicht mehr gesagt werden. Einnahmen wurden 1996 nicht erzielt. Ob ein Einkauf von Hackgut bzw. Spreißen- od. Schleifholz im Jahre 1996 erfolgt ist, ist nicht mehr erinnerlich.

In der Bilanz 1996 sind keine Vorgänge ersichtlich, die auf eine Tätigkeit im Jahre 1996 schließen würden. Einsichtnahme in die Belege konnte nicht durchgeführt werden, da sich diese lt. Pfl. beim Stb. befinden.

Der Einkauf von Spreißen- u. Schleifholz im Jahre 1997 erfolgte von verschiedenen Landwirten bzw. vom Gesellschafter H. S. Die Verarbeitung zu Hackgut erfolgte mittels Fremdarbeit (über Maschinenring Wolfsberg). Die Trocknung des Hackgutes erfolgt lt. Pfl. entweder mit der eigenen Heizanlage (Hackschnitzelheizung des vermieteten Wohnobjektes) oder im Freien (Lufttrocknung). Erfolgt die Trocknung mittels Heizung, wird das Hackgut in den Vorratsbehälter der Heizanlage (ehemaliger Futterhochsilo) gefüllt und durch die Abwärme der darunterliegenden Heizung getrocknet.

Bei einem Verkauf wird das Hackgut wieder aus dem Vorratsbehälter entnommen.

Der Vorratsbehälter hat ein Fassungsvermögen von rd. 120 m<sup>3</sup>. Für die Beheizung des vermieteten Objektes werden jährlich zwischen 100 u. 150 m<sup>3</sup> benötigt. Ein Lagerbestand im Freien konnte nicht festgestellt werden.

Nach Angabe des H. S. soll sich Schleifholz in seinem Wald befinden.

**Verrechnung – Bezahlung:**

Der Einkauf von Schleif- od. Spreißenholz von fremden Landwirten bzw. der Verkauf von Hackgut erfolgte immer mittels Barzahlung. Der Einkauf vom Gesellschafter H. S. erfolgt

mittels Verbuchung auf einem Verrechnungskonto. Die Verrechnung der Verarbeitung des Schleif- u. Spreiβelholzes zu Hackgut und der Einkauf von Hackgut im Jahre 1998 erfolgte über den Maschinenring an H. S. Dies deshalb, da nur ein Landwirt Mitglied des Maschinenring sein kann. Von H. S. wurde dann dieser Betrag an die HVS KEG weiterverrechnet."

Wie im Bericht festgehalten, hat der "Einkauf Schleif- und Spreiβelholz" 1997 S 62.181,-- und "1998 bis dato" S 25.455,--, der "Verkauf Hackgut" 1997 S 99.455,--, "1998 bis dato" S 15.127,-- und die Verarbeitung Hackgut (Verrechnung teilweise über Maschinenring)" 1997 S 18.513,-- und "1998 bis dato" S 4.588,-- betragen.

In den sodann für 1996 und 1997 erlassenen Feststellungsbescheiden vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Bw. 1996 keine gewerbliche, sondern eine bloß vermögensverwaltende Tätigkeit entfaltet habe. Das Finanzamt unterzog 1996 den IFB aus 1994 von S 1.325.536,-- sowie jenen aus 1995 von S 2.000,--, zusammen S 1.327.536,-- der Besteuerung und setzte die gemeinschaftlich erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 1.269.980,-- fest. Für 1997 brachte es den in der Erklärung ausgewiesenen, gemeinschaftlich erzielten Gewinn aus Gewerbebetrieb von S 271.028,-- in Ansatz und desweiteren die für dieses Jahr errechneten verbleibenden verrechenbaren Verluste von insgesamt S 52.322,--.

In der dagegen erhobenen Berufung wandte die Bw. ein, dass sie eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet habe. Das Gebäude werde über eine mit Hackschnitzeln beheizte Bioheizanlage mit Wärme versorgt. Die Hackschnitzel würden in einem adaptieren Silo gelagert, der sich unmittelbar über dem Heizhaus befindet. Bei dieser Heizung handle es sich um ein zukunftsorientiertes, krisensicheres und wirtschaftliches System. Diesen Umständen zufolge sei die Heizungsanlage größer als eigentlich notwendig konzipiert worden. Für die Beheizung des Gebäudes reiche eine Heizkesselleistung von 35 kW aus, der Heizkessel sei aber auf 75 kW ausgelegt und mit einer stärkeren Umwälzpumpe versehen und seien zusätzliche Anschlüsse installiert worden. Von Beginn an habe die Absicht bestanden, zwei bis drei benachbarte Objekte mit Fernwärme zu versorgen. Ab 2000 sei der Plan bei einem benachbarten Objekt realisiert worden. Die Lieferung von Fernwärme sei eine gewerbliche Tätigkeit. Mit einem weiteren Nachbarn würden laufend Gespräche über Wärmelieferung geführt, die Erfolgsaussichten der Verhandlungen hätten angesichts der negativen Preisentwicklung auf dem Markt für fossile Energieträger an Aktualität gewonnen. Ein Gewerbebetrieb liege bereits dann vor, wenn Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel gemacht würden.

Weiters sei der mengenmäßige Bedarf an trockenen Hackschnitzeln im näheren Umkreis für bereits bestehende Bioheizanlagen festgestellt worden. Anhand dieser interessanten Erkenntnisse seien die möglichen betrieblichen und externen Lagerkapazitäten und Beschaffungsmöglichkeiten abgeklärt worden. Für den Umschlag des Hackgutes sei bereits 1994 ein Frontlader mit Palettengabel (für die Manipulation des Schleif- und Spreißenholzes) mit einer Schaufel (für das Hackgut) von der Firma Gady im Wert von S 87.041,-- angeschafft worden, des Weiteren ebenfalls 1994 ein Fördergebläse (Wert S 20.909,--). 1996 sei diese Vorrichtung durch eine Abförderanlage ergänzt worden.

Erstmals 1997 habe die Bw. auf Grund dieser gewerblichen Tätigkeit (Hackgutproduktion, -lagerung, -trocknung) Einnahmen erzielt, dieser Tätigkeit seien jedoch in der Anlaufphase die bereits erwähnten vorbereitenden Handlungen vorausgegangen, weshalb bereits für 1996 von einem Gewerbebetrieb auszugehen sei.

Die Bw. habe aber auch im Zusammenhang mit der Vermietung nicht typische Dienstleistungen und Begünstigungen angeboten. Sie habe entgeltlich und gesondert in Rechnung gestellt die Stiegenhausreinigung, die Endreinigung, Holzböden schleifen und versiegeln sowie Malerarbeiten nach Beendigung des Mietverhältnisses erbracht.

Als weitere Leistungen habe die Bw. den Mietern eigens geschaffene und abgegrenzte Gemüsegärten zur Verfügung gestellt. Sie pflege die Außenanlagen, zB Rasenmähen, Pflege der Sträucher, etc., nehme bei Abwesenheit der Mieter deren Post entgegen und übernehme die Bewässerung der Raumpflanzen. Um ein möglichst positives Klima unter den Mietern zu gewährleisten, werde jährlich ein großes Grillfest veranstaltet. Diese Leistungen würden ausschließlich zur Maximierung der Einnahmen erbracht. Mit diesen Maßnahmen werde seit Beginn der Vermietungstätigkeit versucht, sich deutlich von den Mitbewerbern am Wohnungsmarkt – vorwiegend gemeinnützige Wohnbaugesellschaften mit Mietpreisen bei Neubauwohnungen von S 30,-- bis S 40,-- pro m<sup>2</sup> abzuheben. Dies scheine sich im Hinblick auf die relativ stabile Auslastung der Wohnungen und der doch konstanten Mietpreise von S 60,-- bis S 65,-- pro m<sup>2</sup> bewahrheitet zu haben.

Mit Schreiben vom 12. März 2001 legte die Bw. die Rechnungen für den Frontlader mit Palettengabel und Schaufel sowie ein Fördergebläse vor. Die Abförderanlage sei in Eigenregie des H. S. hergestellt bzw. adaptiert worden, und zwar seien Schweißarbeiten und Eisenmaterial in geringem Umfang nötig gewesen, die jedoch wegen des geringen Aufwandes nicht in die Buchhaltung aufgenommen worden seien. Bis 1997 seien die Wirtschaftsgüter für

die Manipulation des Hackgutes, des Schleif- oder Schadholzes und für die Beschickung der Bioheizanlage genutzt worden. Die Wirtschaftsgüter – mit Ausnahme der Förderanlage – seien im Betriebsvermögen der HVS GmbH bzw. der Bw. enthalten (gewesen).

Das Finanzamt erließ sodann eine abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Zur Frage der tatsächlichen Tätigkeit der Bw. in den Jahren 1996 und 1997 führte das Finanzamt aus, dass ihm - wie im Schreiben vom 22. Juni 1998 festgehalten – nur die Vermietungstätigkeit der Bw. bekannt gewesen sei. So sei/en

- anlässlich der Prüfung der Umsatzsteuervorauszahlungen am 24. März 1994 als Zweck die Vermietung und Verwaltung von Wohnungen angegeben worden
- in der Beantwortung des Fragebogens anlässlich der Betriebseröffnung vom 9. Dezember 1993 als tatsächliche Tätigkeit der GmbH "Bau-Erwerb-Vermietung von Wohnungen" angeführt worden
- im Zuge einer anlässlich der Umwandlung vorgenommenen Nachschau vom 18. Oktober 1996 von H. S. angegeben worden, dass Unternehmenstätigkeit die Vermietung von Wohnungen in F 13 sei und sechs Wohnungen zur Verfügung stehen würden, die alle vermietet seien
- aus den Erklärungen und Bilanzen der GmbH der Jahre 1993 bis 1995 keine andere Tätigkeit als die Vermietung ersichtlich
- auch in den am 2. April 1997 beim Finanzamt eingereichten Abgabenerklärungen der Bw. für 1996 nur Erlöse aus Mieten und Betriebskosten einbekannt worden
- in den 1997 laufend monatlich entrichteten Umsatzsteuervorauszahlungen nur die Umsatzsteuer für die Mieten entrichtet worden, Einnahmen aus dem Verkauf von Schleif- und Spreißelholz seien nicht berücksichtigt gewesen.

Im Vorlageantrag hielt die Bw. dem Vorhalt, dass in den Bilanzen 1993 bis 1995 keine andere Tätigkeit als die Vermietung gewesen wäre, entgegen, dass die für die Hackgutmanipulation erforderlichen Betriebsmittel bereits im Anlagevermögen enthalten gewesen seien. Unrichtig sei die Feststellung, dass bis zum Vorhalt des Finanzamtes vom 22. Juni 1998 keine weitere als die Vermietungstätigkeit nach außen in Erscheinung getreten sei, weil bereits 1997 Hackgutumsätze von rd. S 100.000,-- erwirtschaftet worden seien. Der subjektiven

Einschätzung, wonach die Anschaffungen im Wert von S 107.950,-- und die Konzeption der Heizungsanlage um mehr als 100% über das erforderliche Ausmaß nicht von vornherein auf die Erbringung von Leistungen gerichtet gewesen seien, könne nicht gefolgt werden.

Zum Zeitpunkt der Nachschau am 18. Oktober 1996 seien bereits entsprechende Vorbereitungshandlungen gesetzt worden, welche bis zu diesem Termin nicht in Einnahmen gemündet hätten. Für H. S. sei daher nicht erkennbar gewesen, dass diese Sachverhalte bei der Nachschau von steuerlicher Bedeutung sein würden. Auch das Finanzamt habe die Tätigkeit als gewerbliche eingestuft. Eine isolierte Behandlung des maßgeblichen Veranlagungszeitraumes 1996 könne nicht systemkonform sein.

Im weiteren Verfahren legte die Bw. noch den zwischen ihr und H. S. abgeschlossenen Wärme-Energielieferungsvertrag vom 20. Juli 2000 - mit Beginn 1. September 2000 und auf unbestimmte Dauer abgeschlossen sowie einem 10-jährigen Kündigungsverzicht seitens des Abnehmers - vor.

In der am 6. Oktober 2003 aufgenommenen Niederschrift gab H. S. an, mit der Hackguterzeugung mit Beginn der Vermietung Anfang 1994 begonnen zu haben. Erste Hackgutverkäufe habe es 1997 gegeben, angedacht worden sei der Hackguthandel jedoch schon zuvor. Bei der Gründung der GmbH sei der Hackguthandel nicht im Vertragsgegenstand erfasst worden, obwohl die Absicht zu diesem Zeitpunkt schon bestanden habe. Die GmbH sollte als zweites Standbein dienen und mehrere Tätigkeiten umfassen, gedacht war zB auch an einen Landmaschinenhandel. Über Vorhalt, dass bis November 1998 für die Hackguterlöse keine Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet worden seien, und in den am 25. September 1998 beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen 1997 die Hackguterlöse enthalten gewesen seien, gab H. S. an, auf Grund starker beruflicher Belastung die UVAs nicht exakt ermittelt zu haben. Er hätte nur eine pauschale Ermittlung vorgenommen und die Hackguterlöse nicht hineingenommen.

Die Objekte F 13 und F 14 seien ca. 30 m voneinander entfernt, F 13 werde seit Anfang 1994 mit Hackgut beheizt, das er zum Großteil selbst produziere, nur kleine Mengen habe er im nassen Zustand gekauft und selbst getrocknet. Für die Beheizung von F 14 benötige er ca. 20 bis 25 kW. F 14 sei bis 2000 mit einem Ölbrenner beheizt worden.

Die Bw. legte noch die Bestätigung vom 12. Oktober 2003 des H. P., wohnhaft in F 1, sowie die Bestätigung vom 3. November 2003 des H. D., wohnhaft in F 3, bei, in der diese angeben,

zum Zeitpunkt der Errichtung der Hackschnitzelanlage in F 13 mit H. S. Verhandlungen über den Anschluss ihrer Objekte an die Heizungsanlage der Bw. geführt zu haben. In der Folge habe jedoch eine Einigung nicht erzielt werden können. Des Weiteren gab die Bw. bekannt, für die Wärmelieferung brutto S 20.000,-- am 20. Februar 2001 für 2000 und am 16. November 2001 für 2001 bekommen zu haben und legte zwei mit 16. Dezember 2002 datierten Rechnungen betreffend "Betriebskostenabrechnung 8-12/2000" über € 1.397,33 und für "1-12/2001" über € 1.329,60 vor.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind gemäß § 23 EStG 1988:

1. Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.
2. Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Eine nur vermögensverwaltende Tätigkeit begründet auch bei einer Personengesellschaft keine gewerbliche Tätigkeit; ist die vermögensverwaltende Personengesellschaft auch nur in geringem Umfang gewerblich tätig, gilt sie jedoch in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (Doralt, EStG, Kommentar, Band II, Tz. 204 zu § 23 EStG 1988 und das dort zitierte Erkenntnis des VwGH vom 29. 11. 1994, 93/14/0150).

Ein Gewerbebetrieb liegt nämlich nicht erst dann vor, wenn eine werbende Tätigkeit begonnen wird, sondern bereits dann, wenn Aufwendungen zur Gewinnung der notwendigen Betriebsmittel gemacht werden. Die Unbedeutlichkeit der Aufwendungen des Vorbereitungszeitraumes wird nur bejaht werden können, wenn erkennbar ist, dass die Ziele des Steuerpflichtigen in Wahrheit gar nicht auf einen Gewerbebetrieb als Einkunftsquelle gerichtet waren (vgl. VwGH vom 10. 11. 1993, 93/13/0108 und die dort zitierte Judikatur).

Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen (werbenden) Tätigkeit können Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewinnbetriebes tatsächlich beabsichtigt ist; das gilt auch dann, wenn es zu keiner Betriebseröffnung kommt bzw. eine angestrebte Mitunternehmerschaft (wegen Insolvenz der Gesellschaft) nicht zu Stande kommt. Die bloße Möglichkeit der späteren Verwendungen eines Wirtschaftsgutes auch für den Betriebszweck reicht hingegen nicht aus. Ebenso rechtfertigt die bloße Möglichkeit einer späteren Geschäftstätigkeit mit einem Verein keinen Abzug der Aufwendungen. Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen sind nur dann Betriebsausgaben, wenn ein ausreichender Zusammenhang mit künftigen Betriebseinnahmen besteht. Die Betriebsgründung muss zielstrebig betrieben werden; eine zielstrengige Betriebsgründung liegt jedenfalls bei der Anschaffung von Betriebsmitteln vor. Die Absicht der Betriebsgründung ist durch geeignete Unterlagen nachzuweisen (vgl. Doralt, EStG, Band I, Tz. 235 zu § 4 EStG 1988 und die dort zitierte Literatur und Judikatur).

Soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.

Die Vermietung und Verpachtung begründet einen Gewerbebetrieb, wenn die Tätigkeit über die reine Nutzungsüberlassung hinausgeht. Insbesondere müssen zur Vermietung besondere, damit nicht im Regelfall oder stets verbundene Leistungen hinzutreten, durch die eine über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehende weitere Tätigkeit des Vermieters bedingt wird (Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 114 f. zu § 23 EStG 1988).

Gemäß § 10 Abs. 9 EStG 1988 ist der Investitionsfreibetrag gewinnerhöhend aufzulösen, wenn Wirtschaftsgüter, für die er gewinnmindernd oder durch bestimmungsgemäße Verwendung einer Investitionsrücklage geltend gemacht worden ist, vor Ablauf der Frist von vier Wirtschaftsjahren (Abs. 1) aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder in eine ausländische Betriebsstätte verbracht werden.

Die gewinnerhöhende Auflösung hat im Jahr des Ausscheidens oder der Verbringung zu erfolgen. Im Falle des Ausscheidens eines Wirtschaftsgutes infolge höherer Gewalt oder behördlichen Eingriffs unterbleibt die gewinnerhöhende Auflösung des Investitionsfreibetrages.

Im gegenständlichen Fall ist die Einkunftsart der Bw. in den Jahren 1996 und 1997 strittig. Die HVS GmbH vermietete seit 1994 und nunmehr seit 1996 die Bw. in F 13 sechs Wohnungen an Dauermieter. Die Bw. begründet die Gewerblichkeit ihrer Einkünfte mit diversen Nebenleistungen zur Vermietung, dem Hackguthandel und der –produktion sowie der Lieferung von Fernwärme.

*Diverse Nebenleistungen zur Vermietung:*

Die Stiegenhaus- und Endreinigung reichen noch nicht aus, die Gewerblichkeit der Tätigkeit zu begründen, ebenso wenig wie das Schleifen und Versiegeln von Holzböden sowie Malerarbeiten nach Beendigung des Mietverhältnisses. Auch führen Annehmlichkeiten für die Mieter, wie das Zurverfügungstellen von Gemüsegärten, die Durchführung eines Grillfestes, die Pflege von Außenanlagen, das Gießen der Raumpflanzen und die Übernahme der Post nicht zur Gewerblichkeit (vgl. Doralt, EStG, Band II, Tz. 122 zu § 23 EStG, Stichworte "üblicherweise von einem Hausverwalter zu verrichtende Tätigkeiten", "Renovierung frei gewordener Bestandobjekte", "Freizeiteinrichtungen", "Rasenmähen" und "Übernahme der Post", und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Die von der Bw. erbrachten Nebenleistungen erfordern keine Verwaltungsarbeiten, die das bei "bloßer Vermietung" übliche Ausmaß deutlich übersteigen und lassen sie – ebenso wenig wie die (allenfalls durch die Nebenleistungen bedingten) höheren Mieteinnahmen – die Vermietungseinkünfte nicht zu gewerblichen Einkünften werden.

*Hackguthandel und –produktion:*

Bezüglich des Hackguthandels und der –produktion hat das Finanzamt zutreffend festgestellt, dass für die Zeiträume vor 1997 keine Anhaltspunkte gegeben waren, von einer solchen betrieblichen Tätigkeit auszugehen. Der Hackguthandel und die –produktion waren weder Gegenstand der GmbH, noch war aus dem Unternehmensgegenstand in den Steuererklärungen sowie den Beilagen für die Jahre bis 1996 irgendein Hinweis auf diese Tätigkeit erkennbar. Betrachtet man die Jahre 1994 bis 2001, so waren lediglich in den Jahren 1997 S 94.455,-- , 1998 S 60.582,-- und 1999 S 25.636,-- an Erlösen aus Hackguthandel und –produktion enthalten.

Die Bw. hat niemals behauptet, dass sie die Hackgutproduktion und den –handel bereits in den Jahren vor 1997 tatsächlich betrieben hätte. Sie begründet den "Betrieb" mit den in den Jahren 1994 bzw. 1996 angeschafften Wirtschaftsgütern, nämlich dem Frontlader, der

Palettengabel und Schaufel, dem Fördergebläse sowie der Abförderanlage, übersieht aber, dass alle diese Wirtschaftsgüter unbestrittenemassen bereits seit ihrer Anschaffung bzw. Herstellung der Beschilderung der Bioheizanlage des vermieteten Gebäudes dienten, sie wurden also nicht für den "Betrieb" angeschafft. In ihrer Anschaffung kann somit keine auf eine betriebliche Tätigkeit gerichtete Vorbereitungshandlung gesehen werden. Hält man sich vor Augen, dass die Bw. niemals behauptete, dass der tatsächlichen Ausübung des Hackguthandels und der -produktion in den Jahren 1994 bis 1996 ein Hindernis entgegengestanden wäre, und alle für die "Ausübung" notwendigen Wirtschaftsgüter bereits vollständig vorhanden waren, so geht der zeitliche Ablauf der Geschehnisse vielmehr in die Richtung, dass die Bw. erst nach Ergehen des Vorhaltes des Finanzamtes vom 22. Juni 1998 auf das "Fehlen" der Gewerblichkeit aufmerksam gemacht wurde und erstmals im Schreiben vom 31. August 1998 den Hackguthandel und die -produktion ins Treffen führte. Dem Einwand der Bw., der Hackguthandel und die -produktion sei durch die Erlöse von rd. S 100.000,-- hinreichend nach außen hin zum Ausdruck gekommen, ist zu entgegnen, dass dies erstmals mit den am 25. September 1998 beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen 1997 geschah, für 1996 aber weder eine solche Tätigkeit noch eine auf sie gerichtete Vorbereitungshandlung und folglich auch keine daraus resultierenden Erlöse vorhanden waren.

Bei der gegebenen Sachlage können keine über die bloße Absichtserklärung hinausgehenden Anhaltspunkte für eine ernstlich gewollte "Betriebseröffnung" des Hackguthandels und der -produktion in den Jahren vor 1997 erblickt werden. Da 1997 der Hackguthandel und die -produktion tatsächlich ausgeübt wurden und die gewerbliche Tätigkeit zwischen den beteiligten Parteien des Verfahrens für 1997 außer Streit steht, bedarf es für 1997 keiner Änderung der veranlagten Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

#### *Wärmelieferung:*

Die Bauvollendungsmeldung der mit 8. November 1993 bewilligten Bioheizanlage erfolgte am 3. Mai 1994. Mag die Kapazität der Heizungsanlage den Anschluss weiterer zwei bis drei Objekte zugelassen haben, so kann dennoch in der Anschaffung des überdimensioniert ausgerichteten Heizkessels keine Vorbereitungshandlung erblickt werden.

Den Steuererklärungen bis einschließlich 1998 war ein Hinweis auf die beabsichtigte "Wärmelieferung" nicht zu entnehmen. In der Berufung vom 29. Mai 2000 kündigte die Bw. Gespräche "mit einem weiteren Nachbarn" an, die sehr erfolgversprechend sein würden. In

den am 9. Feber 2001 beim Finanzamt eingelangten Steuererklärungen für 1999 ist als Unternehmensgegenstand erstmals auch die "Wärmelieferung" angeführt. Zu diesem Zeitpunkt war der Wärme-Energielieferungsvertrag vom 20. Juli 2000 mit Beginn 1. September 2000 zwischen H. S. und der Bw. abgeschlossen. Abgesehen davon, dass Vertragspartner dieses Vertrages ein und die selbe Person, nämlich H. S., ist, und der Vertrag nicht rückwirkend die Gewerblichkeit der Bw. in den Jahren 1996 und 1997 zu begründen vermag, ist allein in der Anschaffung des überdimensionierten Heizkessels und dem Umstand, dass dieser – allein schon wegen der Verwendung für das vermietete Gebäude - im Betriebsvermögen der GmbH war bzw. der Bw. ist, noch keine Vorbereitungshandlung für eine "gewerbliche Wärmelieferung" zu erblicken. Denn die Bw. hätte ja auch die Möglichkeit gehabt, die überschüssige Wärme für ihren Privatbedarf zu verwenden, was ja – wenn man die Beteiligten des Vertrages betrachtet – letztendlich geschehen ist, wenn nun die Wärme in das rd. 30 m entfernte Privathaus des an der Bw. hauptbeteiligten H. S. geliefert wird. Nach Abschluss dieses Vertrages sind von den 75 kW nunmehr rd. 55 bis 60 kW – 35 kW für das vermietete Gebäude, 20 bis 25 kW für die Versorgung von F 14 – verbraucht, so dass nicht mehr sehr viel Spielraum bleibt.

Bis zum Jahr 2000 waren keinerlei Anhaltspunkte für eine "Wärmelieferung" gegeben, weshalb den beiden von der Bw. im Oktober bzw. November 2003 nachgereichten Bestätigungen nicht der Charakter eines geeigneten Beweismittels für eine mit einer gewissen Nachhaltigkeit ausgestattete Teilnahme am allgemeinen Geschäftsverkehr bereits zu Beginn der Vermietungstätigkeit beigemessen werden kann. Es wäre doch nahe liegend gewesen, bereits ab den ersten Aktivitäten für die "Wärmelieferung" für eine entsprechende "Publizität" der inneren Absicht der Bw. hinreichend Sorge zu tragen. Nicht einmal im Zeitpunkt der im November 1998 durchgeführten Nachschau hat die Bw. irgendeinen Hinweis auf die beabsichtigte Wärmelieferung gegeben. Bei dieser Konstellation konnte für den Berufungszeitraum von keiner "gewerblichen Wärmelieferung" ausgegangen werden.

Nach all dem Gesagten konnte somit der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, 15. Jänner 2004

