



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Hartmut Mayer, Rechtsanwalt, 1010 Wien, Fichtegasse 2A, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

1. Die berufungswerbende KG (früher: OHG), idF: Bw., betrieb ein Unternehmen zur Erzeugung von Schuhcreme auf in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften. Nach Einstellung der Produktion in den 70-er Jahren vermietete die Bw. die Gebäude teils für gewerbliche, teils für Bürozwecke, teils für Wohnzwecke.

Bereits im Jahr 1989 wurde vom Finanzamt der Umstand releviert, ob die erzielten Einkünfte nach wie vor als solche aus Gewerbebetrieb anzusehen seien. Eine Vorhaltsbeantwortung der damaligen steuerlichen Vertretung der Bw. führte an, die Bw. übe im Zusammenhang mit der Vermietung ihrer Objekte eine umfangreiche administrative, werbende und instandsetzende Tätigkeit aus. Die besonderen Umstände, die der Tätigkeit des Grundstücksbesitzers gewerblichen Charakter gäben, seien beispielsweise in der besonders schwierigen Art der Verwaltung gelegen. So wäre die Verrechnung der Fernwärme, die im Objekt M-Straße 14

zentral "erzeugt" werde und deren Anspeisung über die L-Gasse 13 sowie über die M-Straße 12 in die T-Gasse 11 erfolge, insoweit überaus aufwändig, als ein Ineinandergreifen von zwei Objekten in ein drittes fremdes Objekt sehr genaue Abgrenzungen erfordere. Weiters sei die Verrechnung der Parkplätze eine komplizierte Angelegenheit, weil die Parkplätze für das Bürohaus T-Gasse 11 auf dem Grundstück M-Straße 14 gelegen seien. Weiters befinden sich in den in Rede stehenden Gebäuden sowohl ein Personenaufzug wie auch ein Lastenaufzug. Das Service für die Heizung sowie für die Aufzüge werde durch einen Dienstnehmer vorgenommen.

Auch vom "Assistenten des Geschäftsführers der Bw." wurde bestätigt, dass die Tätigkeit der Bw. bei weitem über die bloße Vermietung hinausgehe.

2. Im Zuge einer für die Jahre 1997 bis 1999 durchgeföhrten Betriebsprüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht unter "Betriebsaufgabe" fest, die Bw. sei im Prüfungszeitraum als gewerbliche Vermietungsgesellschaft tätig gewesen und habe als solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen. Betriebsgegenstand sei die Vermietung zweier Liegenschaften in W, T-Gasse 11 und M-Straße 12, sowie die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme (auch an fremde Objekte) gewesen. Die ursprüngliche gewerbliche Tätigkeit der Produktion von Waren sei in eine andere gewerbliche Tätigkeit übergegangen, nämlich in die gewerbliche Vermietung von Gebäuden und die Lieferung von Wärme. Seither seien von der Bw. Abgabenerklärungen mit entsprechenden Einkünften eingereicht worden. Der geänderte Betriebsgegenstand sei als weiterhin aufrechter Gewerbebetrieb auch im Firmenbuch protokolliert gewesen.

Die Liegenschaft sei daraufhin im Jahr 1998 (in Objekt T-Gasse 11 und Objekt M-Straße 12) geteilt und anschließend im Jahr 1999 um insgesamt ATS 13.430.000 verkauft worden. Die Bw. habe eine Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988 in Höhe von 6.820.000 S gebildet, die auf die Anschaffungskosten des Einfamilienhauses der beiden Gesellschafter hätte übertragen werden sollen. Dieses Haus habe als Wohnsitz der Befriedigung der eigenen Wohnbedürfnisse des Komplementärs und dessen Ehefrau gedient. Dazu sei das Einfamilienhaus im Jahr 2000 der Bw. verkauft (und als Einlage behandelt) und gleichzeitig ein Mietvertrag von der Bw. mit ihren Gesellschaftern abgeschlossen worden, durch den diese Liegenschaft hätte zurückvermietet werden sollen.

Nach Ansicht des Prüfers liege mit Stichtag der Veräußerung der beiden Liegenschaften T-Gasse 11 und M-Straße 12 eine Betriebsaufgabe vor. Die Gesellschaft trete nach außen hin nicht mehr in Erscheinung und sei nur mehr im Innenverhältnis ihren Gesellschaftern gegenüber tätig. Mit einer Wiederaufnahme einer gewerblichen Tätigkeit sei nicht zu rechnen. So weit der Veräußerungserlös auf eine Rücklage nach § 12 EStG übertragen worden sei, sei dies

nicht anzuerkennen und der Veräußerungserlös der Berechnung eines Aufgabegewinnes zu Grunde zu legen.

3. Die Bw. berief gegen die aufgrund dieser Prüfungsfeststellungen erlassenen Bescheide und brachte erstmals vor, dass sie ihre gewerbliche Tätigkeit in den 70-er Jahren durch Aufgabe des Produktionsbetriebes eingestellt und seither nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der in ihrem Besitz befindlichen Liegenschaften erzielt habe. Sie habe keine über die Vermietung von Bestandräumlichkeiten hinausgehenden Leistungen versprochen oder erbracht, um zusätzliche Erträge zu erzielen. Der Finanzbehörde seien bei einer Besprechung Mietverträge vorgelegt worden, aus denen sich eindeutig ergebe, dass ausschließlich ortsübliche Mietzinse vereinbart und geleistet und keine Nebenleistungen zur Erzielung zusätzlicher Erträge versprochen oder erbracht worden seien. Dies gelte insbesondere auch für die "Lieferung von Wärme", bei der nur eine Weiterverrechnung der vorgeschriebenen Beträge erfolgt sei. Die Verrechnungsweise entspreche der von sonstigen Betriebskosten oder Liftkosten. Die Bw. habe zu keinem Zeitpunkt "Dritte" beliefert. Auch wenn in Steuererklärungen die Einkünfte unrichtig als solche aus Gewerbebetrieb deklariert worden seien, habe die Ermittlung der in Streit stehenden Einkünfte auf der Grundlage der bereits mit Einstellung des Produktionsbetriebes erfolgten Betriebsaufgabe vorgenommen zu werden.

4. Der UFS wies die Berufung mit Entscheidung vom 26.3.2003, RV/3285-W/02, als unbegründet ab. Die Bw. habe auch nach Einstellung des Produktionsbetriebes Abgabenerklärungen eingereicht, in denen die erzielten Einkünfte stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb deklariert und steuerliche Begünstigungen nach den §§ 10 bis 12 EStG in Anspruch genommen worden seien. Im Anlagevermögen sei der Posten "Betriebs- und Geschäftsausstattung" enthalten, welche ganz offensichtlich mitvermietet worden sei. Seit Jahren würden in den Bilanzen "Beteiligungen" als Anlagevermögen (GmbH- und Genossenschaftsanteile) ausgewiesen. Die Bw. und ihre steuerliche Vertretung seien bisher der Überzeugung gewesen, es lägen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wofür auch der Umstand spreche, dass als Unternehmensgegenstand "Gebäudebereitstellung und Betriebsgesellschaft" angegeben worden sei. Die Bw. habe daher selbst die Meinung gehegt, es lägen Nebenleistungen vor, die die Grenze zur bloßen Vermögensverwaltung überschritten hätten.

In diesem Zusammenhang komme auch der Handlungsweise der Bw. in den Jahren nach Einstellung des Produktionsbetriebes entscheidende Bedeutung zu. Sie habe stets ihre Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb deklariert und die damit verbundenen Begünstigungen beansprucht, womit den nunmehr erstmals völlig konträr vertretenen Tatsachenbehauptungen in freier Beweiswürdigung kein Glauben zu schenken sei.

Selbst wenn die in Rede stehende Vermietungstätigkeit als solche die Grenzen bloßer Vermögensverwaltung nicht überschritten hätte, wäre der Berufung kein Erfolg beschieden. Der Produktionsbetrieb der Bw. sei zwar in den 70-er Jahren eingestellt worden, die Betriebsgebäude sowie weiteres Anlagevermögen – diese Wirtschaftsgüter hätten mit die wesentlichen Grundlagen des Betriebes gebildet - seien jedoch im Eigentum der Bw. verblieben und vermietet worden. Daraus ergebe sich aber, dass von einer Betriebsaufgabe zum damaligen Zeitpunkt gar nicht gesprochen werden könne. Die Liegenschaften seien in weiterer Folge je nach Rentabilität für die Bw. entweder vermietet oder verkauft worden. Die Erzielung von Einkünften nicht in Form der Fruchtziehung, sondern in der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, sei jedenfalls als Verwertungsvariante mitgedacht gewesen, was durch den tatsächlich erfolgten Verkauf auch bestätigt worden sei. Eine Betriebsaufgabe liege nur dann vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes in einem einheitlichen Vorgang entweder an Dritte veräußert oder ins Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden, nicht aber bei einer sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Liquidation. Es könne dahingestellt bleiben, ob eine lang dauernde Liquidation vorliege oder ob sich die Tätigkeit in einen Grundstückshandel gewandelt habe, weil sich in beiden Fällen die gleichen steuerlichen Folgen ergäben.

Darüber hinaus vertrete die belangte Behörde die Ansicht, dass in dem Fall, in dem bei einer Kommanditgesellschaft ursprünglich unstrittig eine gewerbliche Tätigkeit vorliege, es eines bewussten Willensaktes der Gesellschaft bedürfe, um eine Beendigung dieser Tätigkeit zu bewirken. Im Beschwerdefall hätte eine nach außen in Erscheinung tretende bilanzmäßig durchgeführte Entnahme erfolgen müssen, wie etwa die aliquote Übertragung der Gebäude und des sonstigen Anlagevermögens in das Eigentum der Gesellschafter. Da dies unterblieben sei, sei es zu einer Realisierung der stillen Reserven nicht schon im Zuge der Aufgabe der Produktionstätigkeit gekommen und lägen vielmehr nach wie vor Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

5. Der Verwaltungsgerichtshof hob den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf; die Behandlung einer Tätigkeit in Abgabenerklärungen und in den Bilanzen durch den Abgabepflichtigen vermöge nichts an der tatsächlichen Eigenschaft einer Tätigkeit ändern. Gleiches gelte auch für Änderung des Unternehmensgegenstandes auf "Vermögens- und Realitätenverwaltung" und für die "Aufrechterhaltung des Gewerbescheins". Auch die erbrachten Nebenleistungen gingen nicht über die bloße Vermögensverwaltung hinaus. Es mangle an konkreten Feststellungen, aus denen eine gewerbliche Tätigkeit ableitbar wäre.

Eventualiter begründe die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid damit, dass der ursprüngliche Produktionsbetrieb der Beschwerdeführerin allein durch Einstellung der Pro-

duktion noch nicht aufgegeben worden und eine Betriebsaufgabe erst im Jahr 1999 mit der Veräußerung der (letzten) Liegenschaft, die seinerzeit zum Betriebsvermögen gezählt hatte, erfolgt sei. Es hätte eines bewussten Willensaktes der Beschwerdeführerin bedurft, um eine (frühere) Beendigung der gewerblichen Tätigkeit zu bewirken. Hinsichtlich der Liegenschaften hätte eine nach außen in Erscheinung tretende bilanzmäßig durchgeführte Entnahme erfolgen müssen, wie etwa die aliquote Übertragung der Gebäude und des sonstigen Anlagevermögens in das Eigentum der Gesellschafter.

Diese Ansicht treffe nicht zu. Entscheidend sei die tatsächliche Verwendung des Wirtschaftsgutes. Weshalb die von der Beschwerdeführerin vorgetragene dauerhafte Nutzung der in Rede stehenden Liegenschaften zur Vermietung keine Entnahme anlässlich der Produktioneinstellung darstellen sollte, habe die belangte Behörde sohin nicht dargelegt.

Die belangte Behörde sehe als weitere Alternativbegründung in den Verkäufen der Liegenschaften eine Liquidation des seinerzeitigen Produktionsbetriebes, welche einer seinerzeitigen Betriebsaufgabe entgegenstünde. Sie vernachlässige bei ihrer Beurteilung der Liegenschaftsverkäufe als Liquidation jedoch, dass zwischen der Einstellung der Produktion (und der von der Beschwerdeführerin behaupteten damit erfolgten Betriebsaufgabe) und den Verkäufen der Liegenschaften eine langjährige Vermietung dieser Liegenschaften gelegen sei.

Im fortgesetzten Verfahren wurde dem Finanzamt als Amtspartei Gelegenheit geboten, zum Berufungsbegehren neuerlich Stellung zu nehmen bzw. Ermittlungen vorzunehmen.

6. Das Finanzamt gab folgende Stellungnahme ab:

„In einer Vorhaltsbeantwortung vom 19.8.1989 zur Problematik des Vorliegens von Einkünften aus Gewerbebetrieb stellte der steuerliche Vertreter als Resümee fest: „Unseres Erachtens liegen bei den Einkünften der protokollierten Firma Sch. Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor“. Seine Feststellung begründete er, dass neben der Vermietungstätigkeit zusätzliche Leistungen erbracht wurden, die über die normale Vermietungstätigkeit hinausgehen, und somit eine gewerbliche Tätigkeit begründen. Er zitiert in diesem Zusammenhang Ausschnitte aus den GewStRL und verweist auf die Rechtsprechung des VwGH, dass die geringste gewerbliche Tätigkeit genüge, der gesamten Tätigkeit der Abgabepflichtigen gewerblichen Charakter zu verleihen. Aus diesem Grund wurden sämtliche Abgabenerklärungen seit Beendigung der Produktionstätigkeit weiterhin mit der Einkunftsart Einkünfte aus Gewerbebetrieb verfasst. Als Unternehmensgegenstand führte er auf den Abgabenerklärungen Gebäudebereitstellung und Betriebsgesellschaft an.“

Entsprechend der Vorhaltsbeantwortung seien nach Angabe der steuerlichen Vertretung folgende Kriterien für die Aufrechterhaltung eines Gewerbebetriebes im Gegensatz zu einer Vermögensverwaltung ausschlaggebend gewesen:

- Die Gesellschaft führt eine umfangreiche administrative, werbende und instand setzende Tätigkeit aus;
- die Gesellschaft erbringt in einer über eine Nebenleistung hinausgehendem Umfang Leistungen in Form der Lieferung von Wärme;
- die Gesellschaft erbringt in beträchtlichem Umfang Leistungen im Bereich der Parkraumbewirtschaftung

Die Angaben des steuerlichen Vertreters wurden in einer am 24.10.1989 mit dem zuständigen Gebäudeverwalter aufgenommener Niederschrift bestätigt. Darüber hinaus führte dieser zur Untermauerung der Gewerblichkeit an,

- dass das Gebäude zu Beginn der 1990iger Jahre umfangreich saniert wurde, und im Rahmen der Gebäudesanierung auf Wünsche und Bedürfnisse der Mieter in einem besonderen Umfang eingegangen wurde, und
- die Gesellschaft einen Bediensteten beschäftigte, dem die Überwachung der Liftanlagen, Fernwärmesysteme und Einhaltung der Parkplatzordnung obliege.

Unter Berücksichtigung dieser Aspekte ist die Abgabenbehörde weiterhin von der Existenz eines Gewerbebetriebes entsprechend der eingereichten Erklärungen ausgegangen. Erst mit dem Verkauf des letzten zum Betriebsvermögen gehörigen Gebäudeobjektes wurde seitens der Abgabenbehörde im Rahmen ihrer amtswegigen Ermittlungsverpflichtung eine Betriebsaufgabe und somit die Beendigung des Gewerbebetriebes veranlasst.

In dem von der Abgabenpflichtigen gegen die erlassenen Bescheide eingeleiteten Berufungs- und in weiterer Folge Beschwerdeverfahrens vor dem VwGH wurde erstmals und völlig konträr zu den bis dahin eingereichten Erklärungen und vorgebrachten Behauptungen die Existenz eines Gewerbebetriebes bestritten. Sie vermeint darin, eine Betriebsaufgabe sei bereits mit Einstellung der Produktionstätigkeit zu Beginn der 1970iger Jahre erfolgt, und seither sei sie nur mehr als vermögensverwaltende KG mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung tätig. Der VwGH folgte der Argumentation der Beschwerdeführerin und hob die entsprechenden Bescheide mit der Begründung auf, dass die Existenz eines Gewerbebetriebes zu wenig konkretisiert wurde. Er teilte jedoch die Meinung der Abgabenbehörde, dass bereits die geringste gewerbliche Tätigkeit genüge, der Vermietungstätigkeit gewerblichen Charakter zu verleihen, konnte jedoch keine konkreten Anhaltspunkte dafür feststellen:

Nach Ansicht des FA waren folgende Gründe für die Einstufung der Gewerblichen Vermietung ausschlaggebend. Es wird versucht, die vom VwGH geforderte Konkretisierung bei folgenden Punkten darzustellen: In einigen Bereichen ist dies aufgrund der lange zurückliegenden Zeiträumen nicht mehr möglich bzw. kann nicht mehr in vollem Umfang erfolgen.

1. Wärmelieferungen

Die Firma Sch. hat am 21.5.1980 einen Wärmelieferungsvertrag mit der Fernwärme Wien - damals noch Heizbetriebe Wien - abgeschlossen. Entsprechend diesem Vertrag wurden die Liegenschaften

- 1180 L-G13
- 1180 T-G11
- 1180 M-Str12 und
- 1180 M-Str14

mit Fernwärme versorgt. Die Fernwärme wurde zentral an die Abgabenpflichtige (Liegenschaft L-G13) angeliefert und von dort auf die einzelnen Liegenschaften verteilt. Die Verrechnung und Verteilung der Fernwärme, die nach Angabe des Gebäudeverwalters eine relativ komplexe Tätigkeit darstellt, wurde von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommen.

Wärmelieferungen wurden auch an Objekte vorgenommen, die nicht im Eigentum der Abgabenpflichtigen standen. So erfolgten Wärmelieferungen an die Objekte M-Str14 (z.B.: etc.) und L-G13 (...) auch nach deren Verkauf.

Nach Auskunft der Fernwärme Wien wurde die Abgabenpflichtige als Großkundin eingestuft. Eine allfällige Direktverrechnung an Einzelkunden war nicht vereinbart. Das heißt, die Abgabenpflichtige war zur Weiterverrechnung und Handel der Fernwärme berechtigt. Der Anteil der Wärmelieferungen am Gesamtumsatz betrug im Jahr 1997 ca. 30%.

Nach Ansicht des FA kann daher bei den getätigten Wärmelieferungen nicht mehr von einer reinen Nebenleistung gesprochen werden, sondern es handelt sich um einen Teil des Unternehmensgegenstandes, der eine gewerbliche Tätigkeit mitbegründen kann.

2. Umfangreiche administrative, werbende und instand setzende Tätigkeit

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 19.9.1989 verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass die Gesellschaft „eine umfangreiche administrative, werbende und instand setzende Tätigkeit“ ausführt. Infolge der unterschiedlichen Nutzung der betroffenen Liegenschaften

1180 L-G13: Eigentumshaus

1180 T-G11: Bürohaus

1180 M-Str12: Fabrikationshalle

sei ein erhöhter administrativer Aufwand erforderlich. So war es z.B. erforderlich auf die Wünsche einzelner Mieter in besonderem Umfang einzugehen. So wurde am Liegenschaftsobjekt 1180 T-G11 zusätzlich zum Personenaufzug ein Lastenaufzug eingebaut, der nur bestimmten Mietern zur Verfügung stand (...).

Außerdem ist die Liegenschaft 1180 T-G11 unter Inanspruchnahme sämtlicher abgabenrechtlicher Begünstigungen wie etwa IRL, IFB oder RL nach § 12 EStG renoviert. Die Liegenschaft wurde in weiterer Folge wegen der leichteren Verwertbarkeit geteilt in

1180 T-G11

1180 M-Str12

und im Jahr 1999 verkauft. Aufgrund der Tatsache, dass bereits zuvor 2 weitere Liegenschaften veräußert wurden (M-Str14 und L-G13) ist hier ein planmäßiges Vorgehen erkennbar und somit ein Element für eine gewerbliche Betätigung gegeben.

3. Beteiligungen im Betriebsvermögen

die Abgabepflichtige weist in ihrer Handelsbilanz 1992 erstmals Beteiligungen in Form von GmbH-Anteilen an einer F- GesmbH aus, die bis im Jahr 1999 im BV gehalten wurden. Auch Beteiligungen an anderen Unternehmungen können eine gewerbliche Tätigkeit mitbegründen.

4. Tätigkeit des Handelsgewerbes

Die Abgabepflichtige besitzt einen Gewerbeschein als Handelsagentur und ist noch heute als Handelsagentur im Branchenbuch mit ihrer neuen Adresse 2380 Perchtoldsdorf, W-G eingetragen

Zum Zeitpunkt der Einstellung der Produktionstätigkeit war daher nicht ersichtlich, dass die Gesellschaft ihre gesamte gewerbliche Tätigkeit einstellen wird. Viel mehr musste man aufgrund der Tatsache, dass sie sich Optionen für weitere gewerbliche Tätigkeiten z.B.: Handelsagentur offen hielt, nicht von einer endgültigen Einstellung der gesamten gewerblichen Tätigkeit, sondern lediglich von einer Verlagerung ihres Tätigkeitsschwerpunktes mit möglicher Fortsetzung in anderen Formen ausgehen.

Das FA kam daher zum Schluss, dass die Aufrechterhaltung eines Gewerbebetriebes und somit das Vorliegen gewerblicher Einkünfte in Form der Gewerblichen Vermietung und Liegenschaftsverwertung vertretbar ist. Wie bereits angeführt, genügt die geringste gewerbliche Tätigkeit, die gesamte Tätigkeit der Gesellschaft gewerblich einzustufen.“

7. Die Bw. gab hierzu folgende Gegenäußerung ab:

„Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29.11.2006 festgestellt, dass die belangte Behörde keine ausreichend konkreten Feststellungen getroffen hat, die auf eine gewerbliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin in den Streitjahren hätten schließen lassen.“

Das Finanzamt versucht nun Umstände darzulegen, die den Unabhängigen Finanzsenat als Berufungsbehörde veranlassen sollten, derartige konkrete Feststellungen zu treffen. Dieses Vorhaben ist dem Finanzamt missglückt. Alle Umstände und Argumente, die das Finanzamt in seiner Stellungnahme anführt, finden sich bereits im angefochtenen Bescheid wieder, weshalb der Unabhängige Finanzsenat - an die Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofs gebunden - keine der Begründung des Erkenntnisses vom 29.11.2006 widersprechende Entscheidung wird treffen können.

Wie der Finanzbehörde sicherlich bekannt sein muss, beschäftigte die KG im Streitzeitraum keinen Bediensteten. Die im Rahmen der Verwaltung der Liegenschaften üblichen und erforderlichen Tätigkeiten wurden ausschließlich von der Hausverwaltung durchgeführt. Eine ständige Überwachung der Liftanlagen, Fernwärmesysteme und Einhaltung der Parkplatzordnung, wie dies in der Stellungnahme des Finanzamtes ausgeführt wurde, war weder erforderlich, noch fand eine solche statt.

Im Einzelnen wird zu den vom Finanzamt angeführten Punkten folgendes ausgeführt:

Ad 1. Wärmelieferungen:

Unbestritten ist, dass die Wärme von der Fernwärme Wien erzeugt wird. Während das Finanzamt gestützt auf die von ihm selbst herangezogene Aussage des ehemaligen Verwalters ursprünglich davon ausging, dass die Fernwärme vom Objekt M-Straße 14 „angespeist und anschließend verteilt worden sei“, weist sie jetzt darauf hin, dass die Verteilung der Fernwärme vom Objekt L-Gasse 13 erfolgt sei. Obwohl das Objekt M-Straße 14 bereits im Jahre 1986 und das Objekt L-Gasse 13 im Jahre 1992 verkauft wurde, vermeint das Finanzamt daraus schließen zu können, dass Wärmelieferungen auch an Objekten vorgenommen worden sein, die im Streitzeitraum nicht im Eigentum der abgabenpflichtigen Sch. KG standen. Das Gegenteil ist aber der Fall, da die Objekte M-Straße 14 oder L Gasse 13 auch nach deren Verkauf an andere Eigentümer die im Eigentum der Sch. KG verbliebenen Objekte mit Fernwärme versorgten und nicht umgekehrt.

Das Finanzamt neigt offensichtlich nunmehr doch der Ansicht zu, dass das Verteilen der Fernwärme an Mieter keineswegs eine gewerbliche Tätigkeit darstellt. Dazu kommt, dass - wie sich etwa aus der beiliegenden Gewinn- und Verlustrechnung bis 31.12.1997, die dem Finanzamt ja vorliegt, ergibt - die Heizkosten im Rahmen der Betriebskosten 1:1 an die Mieter ohne irgendeinen Zuschlag überbunden wurden. Da jede gewerbliche Tätigkeit Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt, kann die Art und Weise wie die Sch. KG Heizkosten an ihre Mieter weiterverrechnete jedenfalls nicht als eine die gewerbliche Tätigkeit auslösende Nebenleistung im Rahmen der Vermögensverwaltung betrachtet werden.

Ad 2. Umfangreiche administrative, werbende und instand setzende Tätigkeit:

Auch dazu führt das Finanzamt keine konkreten Umstände an, aus denen sich eine gewerbliche Tätigkeit ableiten ließe. Unrichtig ist allerdings, dass im Streitzeitraum Aufzugsanlagen im Objekt T-Gasse 11 eingebaut worden sind. An den seit Jahrzehnten bestehenden Aufzugsanlagen wurden lediglich Erhaltungsarbeiten durchgeführt, die teils technisch erforderlich, teils behördlich vorgeschrieben wurden. Es gehört sicherlich zu den Aufgaben jedes Vermieters, die bestehenden Aufzugsanlagen so instand zu halten, dass sie den Sicherheitsvorschriften entsprechen.

Unrichtig ist auch der Hinweis, dass die Liegenschaft unter Inanspruchnahme sämtlicher abgabenrechtlicher Begünstigungen IRL, IFB oder RL renoviert worden sei. Eine Investitionsrücklage konnte seit 1995 also im Streitzeitraum nicht mehr geltend gemacht werden, da die Bestimmung aus dem Rechtsbestand des Einkommenssteuerrechtes genommen wurde. Der Investitionsfreibetrag wurde im Jahre 1995 mit ATS 3.300,--, im Jahre 1996 mit ATS 2.964,-- und Streitzeitraum mit ATS 0,-- in Anspruch genommen. Abgesehen davon entsprach die Inanspruchnahme dieser steuerlichen Begünstigungen der damals unrichtigen Rechtsansicht der abgabenpflichtigen KG.

Die Inanspruchnahme der Bestimmungen des § 12 EStG steht keinesfalls im Zusammenhang mit der Renovierung der Liegenschaft. Da zum Zeitpunkt der Veräußerung der beiden Liegenschaften T-Gasse 11 und M-Straße 12 wie mehrfach ausgeführt und vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt wurde, kein Gewerbebetrieb mit Betriebsvermögen gegeben war, erübrigt sich auch das Erfordernis einer Gewinnkürzung nach § 12 EStG.

Der Umstand, dass die Liegenschaften T-Gasse 11 und M-Straße 12 auf Wunsch des Käufers dergestalt geteilt wurden, dass sie zwei verschiedene Einlagezahlen im Grundbuch erhielten, kann zwar als planmäßiges Vorgehen bezeichnet werden, nicht jedoch „als Element für eine gewerbliche Betätigung“, sondern als eine Maßnahme, die im Rahmen der Vermögensverwaltung zulässig ist. Im Übrigen hatte die Teilung der Liegenschaft keine werterhöhende Konsequenz, sondern entsprach wie gesagt lediglich dem Wunsch des Käufers.

Ad 3. Beteiligungen im Betriebsvermögen:

Dazu wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29.11.2006 verwiesen, wonach weder eine Beteiligung im Rahmen von Genossenschaftsanteilen an der R-Bank noch Anteile an einer Computer F. GmbH, welche das Finanzamt selbst dem Vermögen eines Gesellschafters der Sch. KG zugerechnet hat, als zum Betriebsvermögen eines Betriebes gehörig angesehen werden kann, sodass das Halten dieser Beteiligung keine wie immer geartete gewerbliche Tätigkeit darstellt. Natürlich können Beteiligungen an anderen Unternehmen eine gewerbliche Tätigkeit mitbegründen, allerdings fehlt jeder konkrete Hinweis, dass die Sch. KG eine derartige Beteiligung innehatte.

Ad 4. Tätigkeit des Handelsgewerbes:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seiner Entscheidung klar zum Ausdruck gebracht, dass weder die Änderung des Unternehmensgegenstandes auf Vermögens- und Realitätenverwaltung noch die Aufrechterhaltung des Gewerbescheins etwas an der tatsächlichen Eigenschaft einer Tätigkeit ändert, die vorliegendenfalls keineswegs als gewerblich angesehen werden kann.

Da es sohin dem Finanzamt nicht gelungen ist, Umstände anzuführen, die den Unabhängigen Finanzsenat veranlassen könnten, konkrete Feststellungen zu treffen, die auf eine gewerbliche Tätigkeit der Sch. KG in den Streitjahren hätte schließen lassen, werden die Berufungsanträge vollinhaltlich aufrecht erhalten.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst sei festgehalten, dass der VwGH die ursprüngliche Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben hat. Der UFS ist daher im fortgesetzten Verfahren an die Rechtsansicht des VwGH gebunden; die Verwaltungsbehörden haben nach § 63 Abs. 1 VwGG nach einer Aufhebung des Bescheides mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des VwGH entsprechenden Rechtszustand herzustellen.

Eine abweichende Beurteilung könnte somit nur dann erfolgen, wenn nunmehr ein neuer entscheidungsrelevanter Sachverhalt hervorgekommen wäre. Es ist daher zu prüfen, ob die Ermittlungen des Finanzamtes einen solchen neuen Sachverhalt als erwiesen annehmen lassen.

Das Finanzamt stützt sich auf folgende Umstände:

1. Wärmelieferungen

Die Fernwärme sei zentral an die Abgabepflichtige (Liegenschaft L-G13) angeliefert und von dort auf die einzelnen Liegenschaften verteilt worden. Die Verrechnung und Verteilung der Fernwärme, die nach Angabe des Gebäudeverwalters eine relativ komplexe Tätigkeit darstelle, sei von der Abgabepflichtigen selbst vorgenommen worden.

Wärmelieferungen seien auch an Objekte vorgenommen worden, die nicht im Eigentum der Abgabepflichtigen standen. So erfolgten Wärmelieferungen an die Objekte M-Str14 und L-G13 auch nach deren Verkauf.

Nach Auskunft der Fernwärme Wien sei die Abgabepflichtige als Großkundin eingestuft worden. Eine allfällige Direktverrechnung an Einzelkunden war nicht vereinbart. Das heißt, die Abgabepflichtige sei zur Weiterverrechnung und Handel der Fernwärme berechtigt gewesen. Der Anteil der Wärmelieferungen am Gesamtumsatz habe im Jahr 1997 ca. 30% betragen.

Nach Ansicht des FA könne daher bei den getätigten Wärmelieferungen nicht mehr von einer reinen Nebenleistung gesprochen werden, sondern es handle sich um einen Teil des Unternehmensgegenstandes, der eine gewerbliche Tätigkeit mitbegründen könne.

Es kann dahin gestellt bleiben, ob die Verteilung von Fernwärme auch an Objekte, die nicht im Eigentum der Bw. stehen, bereits eine gewerbliche Tätigkeit darstellen kann. Nach den Ausführungen des Finanzamtes erfolgte die zentrale Verteilung der Fernwärme nämlich von der Liegenschaft L-G13 aus; dieses Objekt ist aber bereits 1992 verkauft worden, weshalb die Bw. damit im Streitzeitraum keine wirtschaftliche Tätigkeit mehr entfalten konnte.

2. Umfangreiche administrative, werbende und instand setzende Tätigkeit

Dies liege insbesondere deshalb vor, weil infolge der unterschiedlichen Nutzung der betroffenen Liegenschaften als Eigentumshaus, Bürohaus und Fabrikationshalle ein erhöhter administrativer Aufwand erforderlich sei und auf die Wünsche einzelner Mieter in besonderem Umfang eingegangen worden wäre (zB Einbau eines Lastenaufzuges).

Dem ist zu entgegnen, dass die hier beschriebenen Tätigkeit im Wirtschaftsleben von jedem Vermieter auszuführen ist, die Grenze zur Gewerblichkeit aber deshalb noch nicht überschreitet. Auch den Abverkauf der Liegenschaften hat der VwGH nicht als geeignet angesehen, eine gewerbliche Tätigkeit zu begründen.

3. Beteiligungen im Betriebsvermögen

Es ist zwar zutreffend, dass „*auch Beteiligungen an anderen Unternehmungen ... eine gewerbliche Tätigkeit mitbegründen*“ können; wie der VwGH allerdings ausgeführt hat, stellt das Halten einer Beteiligung allein noch keine gewerbliche Tätigkeit dar.

4. Tätigkeit des Handelsgewerbes

Die Abgabenpflichtige besitze einen Gewerbeschein als Handelsagentur und sei noch heute als Handelsagentur im Branchenbuch mit ihrer neuen Adresse 2380 Perchtoldsdorf, W-G eingetragen.

Maßgeblich für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes ist nicht, ob das Unternehmen im Branchenbuch (oder etwa auch im Firmenbuch) eingetragen ist, sondern vielmehr, ob es tatsächlich eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Das Finanzamt behauptet selbst nicht, dass dies der Fall war; die Gesellschaft habe sich vielmehr nur „*Optionen für weitere gewerbliche Tätigkeiten*“ offen gehalten. Auch dieses Argument ist daher nicht geeignet, das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit zu begründen.

Somit war dem Berufungsbegehren grundsätzlich zu entsprechen. Die angefochtenen Bescheide waren aber insofern abzuändern, als die wegen des nunmehr anzuwendenden AfA-Satzes des § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG überhöhte AfA „abgestoppt“ wurde; aus diesem Titel ergibt sich eine Kürzung der Werbungskosten um ATS 261.061 (1998) bzw. ATS 108.031 (1999). Weiters waren die mit der Veräußerung des Kommanditanteils und den Liegenschaften zusammenhängenden Rechts- und Beratungskosten, die im Rahmen der Einkünfte aus

Vermietung und Verpachtung nicht abzugsfähig sind, im Schätzungswege mit ATS 50.000 (1998) und ATS 90.000 (1999) zu ermitteln und dem Ergebnis hinzuzurechnen.

Es wird darauf hingewiesen, dass sich der Rechtsvertreter der Bw. mit diesen Änderungen einverstanden erklärt hat.

Berechnung:**1) 1998:**

Verlust lt. Bp-Bericht Tz 21	- 127.884,32
+ AfA	+ 216.061,00
+ Rechts- und Beratungskosten	<u>+ 50.000,00</u>
Einkünfte aus V+V	138.176,68
	€ 10.041,72

Aufteilung:

M. Sch.	V.	Z.	K. Sch.	Summe
107.778	1.151	27.635	2.764	
<u>- 1.151</u>				
106.627	1.151	27.635	2.764	138.177
€ 7.748,89	€ 83,65	€ 2.008,31	€ 200,87	€ 10.041,72

2) 1999:

Ifd. Verlust lt. Bp-Bericht Tz 28	- 412.919
+ AfA	+ 108.031
+ Rechts- und Beratungskosten	<u>+ 90.000</u>
Einkünfte aus V+V	- 214.888
	€ - 15.616,52

Aufteilung:

M. Sch.	Z.	K. Sch.	Summe
- 167.613	- 42.977	- 4.298	- 214.888
€ - 12.180,91	€ - 3.123,26	€ - 312,35	€ - 15.616,52

Wien, am 1. Februar 2008