



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch

Senat 1

GZ. RV/0362-F/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der W und R K KEG, Gde L, A 234, vertreten durch Dr. Ferdinand Jenni, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 6850 Dornbirn, Jahngasse 18, vom 24. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Thomas Huemer, vom 19. April 2002 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idgF, für das Jahr 1998 im Beisein der Schriftführerin Yvonne Primosch nach der am 20. Oktober 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw.), eine Kommandit-Erwerbsgesellschaft (KEG), erzielte im Berufungsjahr aus dem Betrieb der gewerblichen Vermietung von Appartements in den Häusern C K und E in L Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie ermittelte ihren Gewinn bis zum Jahre 1997 durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 und im Berufungsjahr gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. In den Jahren 2001 und 2002 fand bei der Bw. eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 1998 statt. Dabei stellte die Prüferin streitgegenständlich Folgendes fest (vgl. Tz 24 ff des Betriebsprüfungsberichtes vom 2. April 2002):

Auf Grund des Antrages vom 3. März 2000 sei am 4. März 2000 die Änderung der Rechtsform einer KG in eine KEG im Firmenbuch eingetragen worden. Als Beginn der Rechtsform (einer KEG) sei der 1. Jänner 1991 beantragt und auch so eingetragen worden. Dem Finanzamt gegenüber sei diese

Rechtsform erstmalig mit den Steuererklärungen für das Jahr 1998 (eingelangt am 11. Juli 2000) bekannt gegeben worden. Bis zu diesem Zeitpunkt sei auf den Erklärungen als Rechtsform die KG mit Gründungsdatum 7. November 1989 angeführt worden. Rückwirkende Änderungen jedweder Art seien steuerlich nicht zu berücksichtigen. Die Rechtsform müsse wenigstens dem Finanzamt gegenüber in Erscheinung treten oder zumindest in den Büchern oder Aufzeichnungen ihren Niederschlag finden, und zwar schon in jenem Zeitraum, für den die Änderung anerkannt werden soll. Die Änderung der Rechtsform sei daher frühestens mit 4. März 2000 anzuerkennen, da sie an diesem Tag erstmals nach außen in Erscheinung getreten sei. Bis zu diesem Zeitpunkt sei die Firma als Kommanditgesellschaft (KG) im Firmenbuch protokolliert und daher gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 buchführungspflichtig. Der Veräußerungserlös betreffend die Veräußerung des Gästehauses E sei daher um den bisher nicht erfassten Wert des Grund und Bodens zu erhöhen.

| | |
|-------------------------------|-----------------|
| Verkaufserlös Grund und Boden | 11,042.500,00 S |
| Restbuchwert Grund und Boden | 92.410,00 S |
| Mehr lt. Betriebsprüfung | 10,950.090,00 S |

Anlässlich der Vorbesprechung sei vom steuerlichen Vertreter der Bw. die steuerneutrale Aufwertung des Grund und Bodens zum Zeitpunkt der Gründung der Offenen Handelsgesellschaft (OHG; 18. Dezember 1975) beantragt worden. Eine solche sei jedoch nur zulässig, wenn die Protokollierung im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1988 erfolge, was im gegenständlichen Fall nicht zutreffe.

Laut Beilage zu den Steuererklärungen 1998 seien im C K fünf Appartements mit zehn Betten und im Gästehaus E 15 Appartements mit 52 Betten vermietet worden. Nach dem Verkauf des Gästehauses E sei die Vermietung von nur fünf Appartements nunmehr als Vermögensverwaltung einzustufen und lägen deshalb Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor. Es läge daher eine Betriebsaufgabe vor; das C K sei daher in das Privatvermögen übernommen worden.

Entsprechend einer Besichtigung mit W K seien im C K fünf Appartements mit insgesamt 15 Betten vermietet worden. Die Wäsche und das Geschirr würden zur Verfügung gestellt werden und die Appartements würden täglich gereinigt. Auf Grund der Nebenleistungen (Wäsche, tägliche Reinigung, Sauna, Whirlpool, Meldezettel) und der Bettenanzahl läge weiterhin eine gewerbliche Tätigkeit vor. Der Veräußerungsgewinn des Gästehauses E sei daher dem laufenden, gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermittelnden Gewinn zuzurechnen und nicht steuerbegünstigt, da keine Betriebsveräußerung vorliege, sondern die bisherige Tätigkeit, wenn auch in eingeschränktem Maße fortgeführt worden sei. Das C K sei nicht zu entnehmen.

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ ua. einen entsprechenden Feststellungsbescheid für das Jahr 1998.

In der gegen diesen Feststellungsbescheid 1998 vom 19. April 2002 erhobenen Berufung vom 24. Mai 2002 beantragte die Bw., den Verkaufserlös für den Grund und Boden des im Jahre 1998 veräußerten Gästehauses E mangels Vorliegen der Voraussetzungen zur Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 mit dem Betrag von 11,042.500,00 S außer Ansatz zu lassen und nicht der Besteuerung zu unterwerfen. In eventu und unter Hinweis auf die Einkommensteuerrichtlinien 1984 begehrte sie, auf Grund der gesetzlichen Änderung der Rechtsform der zwischenzeitlich seit November 1989 in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft firmierenden Bw. durch die Einführung der Rechtsform der Erwerbsgesellschaften mit Wirkung vom 1. Jänner 1991 und des Wegfalles der Buchführungspflicht infolge Änderung des § 125 BAO für Wirtschaftsjahre die nach dem 31. Dezember 1993 beginnenden Wirtschaftsjahre durch BGBl. Nr. 818/1993 (Wegfall der Gewinngrenze) nur die Wertsteigerung des gegenständlichen Grund und Bodens für den Zeitraum der Eintragung der Bw. im September 1975 bis zum 31. Dezember 1993 in noch zu bestimmender Höhe der Besteuerung zu unterwerfen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. führte im Wesentlichen aus, dass die Bw. auf Grund der Einführung des Gesetzes über Erwerbsgesellschaften und der Größe des Unternehmens (Umsatz, Gewinn, etc.) kraft Gesetzes zum 1. Jänner 1991 in die neue Gesellschaftsform umgewandelt worden sei. Die von Gesetzes wegen vorgenommene Eintragung der Änderung der Gesellschaftsform von KG in KEG im Jahre 2000 habe - es wird dabei auf den diesbezüglichen Beschluss des Landesgerichtes Feldkirch vom 15. Februar 2002 verwiesen - nur deklarative Wirkung und keine Rückwirkungsfunktion zum 1. Jänner 1991. Durch eine Eintragung in das Firmenbuch werde im Übrigen nur der privatrechtliche, rechtsgeschäftliche Verkehr, nicht jedoch der öffentliche Rechtsbereich geschützt. Auf die Eintragung im Firmenbuch könne sich die Abgabenbehörde daher nicht berufen. Die Bw. bestehe wegen der Einführung der neuen Gesellschaftsform seit 1. Jänner 1991, jedoch sei die Bw. auf Grund der Bestimmungen des § 125 BAO und dem Überschreiten der Gewinngrenze bis einschließlich 1993 buchführungspflichtig gewesen. Ab 1. Jänner 1994 sei auf Grund der Änderungen der Bundesabgabenordnung die Gewinngrenze und somit die Buchführungspflicht im Zusammenhang mit § 5 Abs. 2 EStG 1988 beseitigt worden. Es sei daher eine Änderung der Gewinnermittlungsart von § 5 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu unterstellen. Dementsprechend sei - auch wenn die Abgabenerklärungen nicht vorschriftsgemäß abgegeben worden seien - die Entnahmebesteuerung des Grund und Bodens nicht im Jahr 1998, sondern im Jahr 1994 vorzunehmen.

Der steuerliche Vertreter der Bw. bringt weiters vor, dass bereits in der Stellungnahme an die Betriebsprüfung vom 25. März 2002 die steuerneutrale Aufwertung des Grund und Bodens zum Zeitpunkt der Gründung der OHG zum 18. Dezember 1975 beantragt worden sei. Das Unternehmen sei im Jahre 1960 begonnen worden; auf Grund der besonderen Steigerungen der Grundstückspreise bis Ende 1975 seien die stillen Reserven im Grund und Boden zweifellos angewachsen; eine entsprechende Aufwertung sei jedoch nicht erfolgt.

Abschließend verweist der steuerliche Vertreter der Bw. auf Zorn, Einlagenbewertung im EStG 1988, ÖStZ 1989, Seite 9, wonach auch im Bereich des Geltungsbereiches des EStG 1988 gemäß § 6 Z 5

EStG 1988 - auch für Einlagen von Grundstücken außerhalb des Geltungsbereiches des EStG 1988 - nunmehr eine steuerneutrale Aufwertung des Grund und Bodens vorgenommen werden könne.

Nach Einholung der schriftlichen Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 7. August 2002 zum gegenständlichen Berufungsvorbringen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, erließ das Finanzamt die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 13. August 2002 (vgl. die diesbezügliche zusätzliche Bescheidbegründung vom selben Tag). Mit Schriftsatz vom 11. September 2002 stellte die Bw. einen nicht näher begründeten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Im Hinblick auf die am 20. Oktober 2005 abgehaltene Berufungsverhandlung wird auf die diesbezügliche ausführliche Niederschrift verwiesen. Bezüglich des wesentlichsten Kerns der Aussagen des steuerlichen Vertreters der Bw. und deren Würdigung wird auf die nachstehenden Ausführungen verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit bestand gegenständlich allein über die Zulässigkeit der vom Finanzamt im Berufungsjahr vorgenommenen Versteuerung jener stillen Reserven, die sich gegenständlich in Grund und Boden betreffend das Gästehaus E angesammelt haben (10,950.090,00 S), sowie in eventu über die Zulässigkeit der Einlage des gegenständlichen Grund und Bodens im Jahre 1968 mit einem Teilwert in Höhe von 2,400.000,00 S sowie einer steuerneutralen Aufwertung dieses Grund und Bodens zum Zeitpunkt der Gründung der OHG (zum 18. Dezember 1975) auf 3,800.000,00 S.

§ 5 Abs. 1 und 2 EStG 1988 ist grundsätzlich anzuwenden auf Steuerpflichtige, die

- im Firmenbuch protokolliert sind, und gleichzeitig
- Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 EStG 1988 beziehen.

Die Anknüpfung an die Eintragung im Firmenbuch ist bewusst formal gehalten. Es ist daher gleichgültig, ob der Gewerbetreibende zu Recht oder zu Unrecht, etwa weil der Gewerbebetrieb nach Art und Umfang keine kaufmännische Einrichtung mehr erfordert, im Firmenbuch eingetragen oder ob dessen Eintragung zu Recht oder zu Unrecht unterblieben ist. Mit dieser - verfassungsrechtlich unbedenklichen (siehe dazu unten) - Lösung hat es der Gesetzgeber in Kauf genommen, dass (auf Dauer oder auch nur vorübergehend) auch der Gewinn von Vollkaufleuten gegebenenfalls nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln ist, der Gewinn von Minderkaufleuten jedoch nach § 5 EStG 1988, weil es sich hierbei lediglich um atypische Fälle handelt, in denen (ausnahmsweise) der Firmenbuchzwang noch nicht zum Durchbruch gekommen ist. Bei Protokollierung hat damit auch ein Minderkaufmann ("Scheinkaufmann" gemäß § 5 HGB) seinen Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln (vgl. Doralt⁴, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 9 zu § 4 EStG 1988; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 2 zu § 5 EStG 1988; Hofstätter/Reichel, Die

Einkommensteuer-Kommentar, Tz 2 zu § 5 EStG 1988; siehe auch VwGH 27.6.1989, 88/14/0126; VwGH 7.9.1990, 89/14/0286; VwGH 8.6.1994, 92/13/0154).

Die Unterscheidung zwischen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 einerseits und nach § 5 EStG 1988 andererseits hat der Verfassungsgerichtshof für grundsätzlich sachlich gerechtfertigt angesehen (vgl. auch VfGH 20.6.1994, B 473/92). Bereits im Erkenntnis vom 13. Dezember 1972, B 145/72, führt das Höchstgericht aus, dass es unbedenklich ist, dass § 5 Abs. 1 EStG 1988 nicht unmittelbar auf Vollkaufleute, sondern auf Gewerbetreibende abstellt, deren Firma im Firmenbuch eingetragen ist, und auf diese Art bewirkt, dass der Steuerpflichtige in jenen Ausnahmefällen, in denen seine Firma zu Unrecht ins Firmenbuch eingetragen oder deren Eintragung zu Unrecht unterlassen worden ist, anders behandelt wird, als er nach der Intention des Gesetzgebers behandelt werden sollte. Diese nur in atypischen Fällen eintretende Konsequenz lässt eine Regelung, die die Finanzbehörde im Interesse der Verwaltungsökonomie der selbständigen Beurteilung der Vollkaufmanneigenschaft des Steuerpflichtigen enthebt, keineswegs als unsachlich erscheinen.

Die Bw. hat im gegenständlichen Fall die Berichtigung des Firmenbuchstandes erst im Jahr 2000 bewirkt. Treten aber solche atypische Fälle ein, weil der Firmenbuchstand von der Betroffenen (im berufungsgegenständlichen Fall von der Bw.) nicht - wie es ihre Pflicht gewesen wäre (gemäß § 10 Abs. 1 FBG sind Änderungen eingetragener Tatsachen, unbeschadet sonstiger Vorschriften, beim Gericht unverzüglich anzumelden) - sogleich berichtigt wurde und das Verfahren zur Herstellung der Firmenbuchordnung nicht, nicht zeitgerecht oder verzögert durchgeführt wurde, so hat der Gesetzgeber die sich daraus ergebenden steuerrechtlichen Konsequenzen mit der von ihm gewählten Lösung eingeplant. Der Gesetzgeber hat dadurch, dass er nicht auf die Vollkaufmannseigenschaft, sondern auf die Firmenbucheintragung (früher Handelsregistereintragung) abgestellt hat, bewusst dem Interesse der Verwaltungsökonomie (der Vereinfachung und der Transparenz) den Vorzug eingeräumt und damit auch seinen Gestaltungsspielraum nicht überschritten (vgl. VwGH 7.9.1990, 89/14/0286; Doralt⁴, a.a.O., Tz 4 zu § 5 EStG 1988).

Die Bw. war im Berufungsjahr Gewerbetreibende und im Firmenbuch als KG eingetragen. Die Tatbestandsmerkmale bzw. Voraussetzungen für die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 lagen daher vor. Mit dem Vorbringen der steuerlichen Vertretung der Bw. im Berufungsschriftsatz, dass die von Gesetzes wegen vorgenommene Eintragung der Änderung der Gesellschaftsform von KG in KEG nur deklarative Wirkung bzw. dass sich die eingetragene KG auf Grund des Herabsinkens auf die Stufe eines Minderhandelsgewerbes ipso iure (§ 25 Abs. 2 Firmenbuchgesetz, FBG) in eine KEG verwandelt habe, ist damit auf Grund der alleinigen Maßgeblichkeit der Firmenbucheintragung im Abgabenrecht nichts gewonnen.

Im Übrigen ist dem steuerlichen Vertreter der Bw. zwar zuzustimmen, dass nach § 25 Abs. 2 FBG die Erwerbsgesellschaft, abweichend von § 3 Abs. 1 Erwerbsgesellschaftengesetz (EGG; BGBl. Nr. 257/1990), unabhängig von der Firmenbucheintragung damit entsteht, dass die Personengesellschaft ihre Vollkaufmannseigenschaft verliert. Betreibt allerdings die eingetragene KG

ihr (im Umfang "geschrumpftes") Gewerbe weiter, so bleibt ihr die Rechtsform kraft § 5 HGB erhalten, sodass die Umwandlung von der Personenhandels- zur Erwerbsgesellschaft doch erst mit der Firmenbucheintragung erfolgt (vgl. dazu Roth, Die Umwandlung in eine Erwerbsgesellschaft nach § 25 Abs. 2 FBG, RdW 1995, Seiten 49 ff).

Unmaßgeblich war es in diesem Zusammenhang auch, dass am 4. März 2000 die Änderung der Rechtsform einer KG in eine KEG mit 1. Jänner 1991 im Firmenbuch eingetragen wurde, weil rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivil-(handels-)rechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts grundsätzlich nicht anzuerkennen sind. Ein Abgabenanspruch kann durch rückwirkende Rechtsgeschäfte bzw. durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen nicht zum Wegfall gebracht werden. Durch eine Firmenbucheintragung können nicht nachträglich für die Einkommensteuer der Vergangenheit andere Grundlagen geschaffen werden. Der Schluss, die gegenständliche, rückwirkende Eintragung in das Firmenbuch ist aus Gründen der Steuerersparnis erfolgt, liegt nahe.

Der Unabhängige Finanzsenat, der wie auch die anderen Verwaltungsbehörden auf Grund des Legalitätsprinzips an die geltenden Steuergesetze gebunden ist, ist daher der Ansicht, dass die Bw. als eingetragene Kommanditgesellschaft zum Bilanzstichtag 31. Dezember 1998 gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu bilanzieren hat; § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 ist daher nicht anwendbar, dh. Wertänderungen und Veräußerungsgewinne aus Grund und Boden sind gewinnwirksam bzw. stille Reserven, die sich gegenständlich in Grund und Boden angesammelt haben, sind bei der Veräußerung zu versteuern.

Zu den im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung konkretisierten Anträgen des steuerlichen Vertreters der Bw., den gegenständlichen Grund und Boden im Jahre 1968 mit einem Teilwert in Höhe von 2.400.000,00 S einzulegen und zum Zeitpunkt der Gründung der OHG (zum 18. Dezember 1975) eine steuerneutrale Aufwertung dieses Grund und Bodens auf 3.800.000,00 S vorzunehmen, ist Folgendes zu sagen:

Gemäß § 113 Abs. 1 EStG 1988 ist bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern, die bereits am Schluss des letzten vor dem 1. Jänner 1989 abgelaufenen Wirtschaftsjahres zum Betriebsvermögen gehört haben, von den Wertansätzen des § 6 EStG 1972 auszugehen. Dementsprechend sind Einlagen gemäß § 6 Z 5 EStG 1972 (wie auch schon nach § 6 Z 5 EStG 1967) mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung, höchstens jedoch mit den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Im Rahmen der Bewertung ist grundsätzlich Buchwertfortführung statuiert. Daraus ergibt sich, dass zwar einer Wertminderung durch eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert Rechnung getragen werden kann bzw. getragen werden muss, die Berücksichtigung einer allfälligen Werterhöhung mit Rücksicht darauf, dass nicht verwirklichte Gewinne nicht ausgewiesen werden dürfen, unzulässig ist.

Für Wirtschaftsgüter, die vor dem zeitlichen Geltungsbereich des EStG 1988 eingelegt worden sind, bedeutet dies, dass die nach der bisherigen Rechtslage zwingend anzusetzenden niedrigeren Anschaffungs-/Herstellungskosten nicht auf den höheren Teilwert des Zeitpunktes der Einlage

aufgewertet werden dürfen. Die gelockerte Einlagebewertung des § 6 Z 5 EStG 1988, wonach Grundstücke, die mehr als zehn Jahre vor der Einlage angeschafft worden waren, mit dem aktuellen Teilwert eingelegt werden können, kann nicht auf (bereits vor Inkrafttreten des EStG 1988) bestehendes Betriebsvermögen erstreckt werden. Eine entsprechende Aufwertung kann daher nicht vorgenommen werden.

Mit den Anträgen des steuerlichen Vertreters der Bw., den gegenständlichen Grund und Boden im Jahre 1968 mit 2.400.000,00 S einzulegen und diesen zum Zeitpunkt der Gründung der OHG (18. Dezember 1975) auf 3.800.000,00 S steuerneutral aufzuwerten, ist daher für die Berufung nichts zu gewinnen, ist der diesbezügliche Einlagewert im Geltungsbereich des EStG 1972 jedenfalls mit den tatsächlichen Anschaffungskosten, deren Höhe gegenständlich nicht in Streit stand (das Finanzamt durfte im konkreten Fall - gerade auch in Anbetracht der gleichen Größe der beiden gegenständlichen Grundstücke - zu Recht von einem Restbuchwert in Höhe von 92.410,00 S, einem Betrag der schon während der Zeit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 richtigerweise hätte bilanziert werden müssen, ausgehen), limitiert. Eine steuerneutrale Aufwertung darf auf Grund der ausdrücklichen Bestimmung des § 113 Abs. 1 EStG 1988 nicht nachgeholt werden.

Im Hinblick auf die beantragte Einlage des gegenständlichen Grund und Bodens im Jahre 1968 mit 2.400.000,00 S wäre im Übrigen auch unter Anwendung der Einlagebewertung des § 6 Z 5 EStG 1988 für die Bw. nichts zu gewinnen, handelt es sich gegenständlich doch um ein Grundstück, das nicht mehr als zehn Jahre vor der Einlage (1968) angeschafft worden ist (entsprechend den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung wurde das in Rede stehende Grundstück im Jahre 1960 gekauft).

Zur Bestimmung des § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988, wonach beim Übergang auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 der Grund und Boden steuerneutral auf den höheren Teilwert im Zeitpunkt des Überganges aufzuwerten ist, wobei jedoch die Anschaffungskosten nicht überstiegen werden dürfen, wenn das Grundstück innerhalb der letzten zehn Jahre angeschafft worden ist, ist Folgendes zu sagen:

Die Bestimmungen des § 4 Abs. 10 Z 3 EStG 1988 gelten mangels einer besonderen Übergangsvorschrift erst für Übergänge ab 1. Jänner 1989. Eine Aufwertung ist somit nur dann zulässig, wenn die Protokollierung im Geltungsbereich des EStG 1988 erfolgt. Diese Regelung gilt im Übrigen auch für jenen Grund und Boden, der vor Inkrafttreten des EStG 1988 Bestandteil des notwendigen Betriebsvermögens war, in die Bilanz aber nicht aufgenommen wurde; in einem solchen Fall ist eine Berichtigung der Bilanz vorzunehmen. Im (alten) EStG 1972 war für den Wechsel der Gewinnermittlungsart lediglich bestimmt, dass Übergangsgewinne dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 EStG 1972 unterliegen. Bei einem Übergang von § 4 Abs. 1 EStG auf § 5 EStG vor dem 1. Jänner 1989 war - so auch im Berufungsfall zum Zeitpunkt der Gründung der OHG im Jahre 1975 - eine steuerneutrale Aufwertung auf den Teilwert nicht zulässig; der Wert des nackten Grund und Bodens war unverändert beizubehalten (vgl. VwGH 24.1.1984, 83/14/0145; VwGH 23.10.1990,

90/14/0102). Bei Veräußerung waren auch die auf die Zeit vor Protokollierung entfallenden stillen Reserven zu versteuern.

Gesamthaft war daher - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 3. November 2005