

GZ. RV/3285-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-KG., vertreten durch Dr. Hartmut Mayer gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1998 und 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

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

Nach dem insoweit unbestrittenen Sachverhalt hat die berufungswerbende KG in den Siebzigerjahren - das Unternehmen wurde zum damaligen Zeitpunkt in der Rechtsform einer OHG betrieben, die erst 1982 in eine KG geändert wurde - ihren in eigenen Gebäuden ausgeübten Produktionsbetrieb (Erzeugung von Schuhcreme) wegen Verschlechterung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen eingestellt.

Die Gebäude - T-g. 11 (1998 in T-g. 11 und M-str. 12 geteilt), L-g. 13 und M-str. 14 - verblieben im Eigentum der Bw. und wurden teils für gewerbliche und Bürozwecke, teils für Wohnzwecke vermietet. Es kam ein AfA-Mischsatz von 3,1% zur Anwendung.

Die KG blieb im Firmenbuch eingetragen und änderte ihren Betriebsgegenstand auf "Vermögens- und Realitätenverwaltung". Persönlich haftender Gesellschafter war unverändert M. S. mit einem Gesellschaftsanteil von 70%. Der Gewerbeschein als Handelsagentur wurde nicht zurückgelegt.

Auch nach Einstellung des Produktionsbetriebes wurden Abgabenerklärungen eingereicht, in denen die erzielten Einkünfte stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb deklariert und auch steuerliche Begünstigungen nach den §§ 10-12 EStG in Anspruch genommen wurden. Unter "Art der Tätigkeit" wurde in den Erklärungen "Gebäudebereitstellung und Betriebsgesellschaft" angegeben. Im Anlagevermögen ist der Posten "Betriebs- und Geschäftsausstattung" enthalten, die also ganz offensichtlich mitvermietet wurde. Seit Jahren werden in den Bilanzen weiters "Beteiligungen" (GmbH- und Genossenschaftsanteile) als Anlagevermögen ausgewiesen.

Die Objekte M-str. 14 und L-g. 13 wurden wegen schwerer Vermietbarkeit 1986 und 1992 verkauft, das verbleibende Objekt T-g. 11 1989-1992 komplett renoviert.

Bereits 1989 wurde vom Finanzamt der Umstand releviert, ob die erzielten Einkünfte nach wie vor als solche aus Gewerbebetrieb oder aber aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren seien. Im Akt liegt eine Vorhaltsbeantwortung vom 19.9.1989 der damaligen und jetzigen steuerlichen Vertretung, der Fa. A-GmbH, auf, in der angegeben wird, die Fa. S-KG führe iZm 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 Fernwärmе, die im Objekt M-str. 14 zentral erzeugt werde und deren Anspeisung über die L-g. 13 sowie über die M-str. 12 in die T-g. 11 erfolge, insofern überaus aufwändig, als ein Ineinandergreifen von 2 Objekten in ein

drittes fremdes Objekt sehr genaue Abgrenzungen erfordere. Weiters sei die Verrechnung der Parkplätze eine komplizierte Angelegenheit, da die Parkplätze für das Bürohaus T-g. 11 auf dem Grundstück M-str. 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.

Unter umfangreicher Zitierung einschlägiger Literatur und Judikatur wurde ausgeführt, es läge somit im gegenständlichen Fall eine Tätigkeit vor, die über die normalerweise mit der Vermietung und Verpachtung verbundene Tätigkeit hinausgehe, weshalb bei der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb gegeben seien.

Am 24.10.1989 wurde vom Finanzamt eine Niederschrift mit E. B. aufgenommen. Als Beruf wurde von ihm "Techniker" angegeben. Er bezeichnete sich als Assistent des Geschäftsführers der Bw. M. S.; er sei für ihn im Werkvertrag tätig.

E. B. bestätigte, dass die Tätigkeit der S-KG bei weitem die bloße Vermietung, d.h. die Zurverfügungstellung des Mietobjektes übersteige. Vielmehr würden eine Reihe zusätzlicher Leistungen erbracht. Z.B. würden durch die seitens der KG durchgeführte Koordination der Parkplatznutzung (Lkw) den Mietern (Produktionsbetrieben) erst ihr Geschäftsbetrieb ermöglicht (Zulieferung von Materialien, Abtransport von Produkten etc.).

Bezüglich der Verrechnung von Fernwärme würden die entsprechenden Leistungen der KG nicht nur für die Mieter in eigenen Gebäuden, sondern auch für Dritte erbracht.

Bei betriebsbedingten Umbauten für die Mieter (Firmen) werde seitens der KG auch die Koordination mit den eng und verflochten angrenzenden, anderen Eigentümern gehörenden Liegenschaften bewerkstelligt.

Einem Angestellten obliege die dauernde Überwachung der Liftanlagen und der Fernwärmesysteme, Einhaltung der Parkordnungen, die Beaufsichtigung des Lagerbetriebes im Keller etc.

Die wirtschaftliche Planung obliege dem Geschäftsführer.

Das Ermittlungsergebnis wurde vom Finanzamt dahingehend gewürdigt, dass unverändert Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlegen; diese Ansicht wurde bei einer 1995 für die Zeiträume 1992 bis 1994 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung bestätigt.

1999 wurde die letzte im Betriebsvermögen verbliebene Liegenschaft T-g 11 nach einer 1998 erfolgten Teilung um insgesamt 13,43 Mio ATS (zT zuzüglich USt) verkauft. Dieser Erlös wurde in der am 18. Dezember 2000 eingereichten Bilanz erfasst und der Restbuchwert der

Liegenschaft ausgebucht. Die aufgedeckte stille Reserve wurde teilweise, u.zw. in Höhe von 6,820.000,-- ATS einer Übertragungsrücklage nach § 12 EStG zugeführt.

In einer Vorhaltsbeantwortung 9. Feb. 2001 führte die Fa. A-GmbH hierzu aus, im April 2000 sei von der Fa S-KG ein bebautes Grundstück in P zum Kaufpreis von 5,580.000 ATS in das Betriebsvermögen erworben worden.

Im Zuge einer für die Zeiträume 1997-1999 durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung stellte sich hierzu folgender Sachverhalt heraus:

Bei dem in Rede stehenden Grundstück handelt es sich um das private genutzte Einfamilienhaus des Gesellschafters M. S., das dieser gemeinsam mit seiner Gattin K., die ebenfalls Gesellschafterin der Bw. ist, bewohnt. Dieses Einfamilienhaus wurde von den Ehegatten mit Mietvertrag vom 17.4.2001 (= Tag des Abschlusses des Kaufvertrages) von der S-KG um einen Monatsmietzins von 15.000 ATS zurückgemietet.

Am 13. September 2001 wurde eine ergänzende Einvernahme mit Hrn. E. H. vorgenommen; hieraus ergibt sich, dass er von 1985 bis 1999 als selbständiger Verwalter der Fa. S-KG tätig war. Zu den Fernwärmelieferungen führte er aus, dass diese zentral vom Objekt M-str. 14 angespeist und anschließend auf die Objekte L-g. 13, T-g. um M-str. 12 verteilt wurde, dies auch noch nach deren Verkauf. Weitere bisher unbekannte entscheidungsrelevante Umstände kamen bei der Einvernahme nicht hervor.

Die Betriebsprüfung - und ihr folgend das Finanzamt - ging aufgrund des oben wieder-gegebenen Sachverhaltes davon aus, dass im Prüfungszeitraum weiterhin ein Gewerbebetrieb vorliege, der erst im Zeitpunkt der Veräußerung des letzten im Betriebsvermögen befindlichen Gebäudes aufgegeben wurde und traf die sich aus der Annahme einer Betriebsaufgabe resultierenden steuerlichen Konsequenzen, die der Höhe nach unbestritten geblieben sind.

Gegen die aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung erlassenen Bescheide betreffend Feststellung der Einkünfte 1998 und 1999 richtet sich die Berufung der Fa. A-GmbH, wobei die Begründung zur Berufung vom Rechtsanwalt der Bw., Dr. H. M., nachgereicht wurde.

In dieser wurde zunächst ausgeführt, dass eine KG, die ausschließlich Vermögensverwaltung betreibe, Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung beziehe. Aus den Mietverträgen ergebe sich eindeutig, dass ausschließlich ortsübliche Mietzinse vereinbart und geleistet und keine Nebenleistungen zur Erzielung zusätzlicher Erträge versprochen und erbracht worden seien.

Dies gelte insbesondere auch für die "Lieferung von Wärme", die von der Behörde unrichtig als gewerbliche Tätigkeit angenommen werde. Die Weiterverrechnung sei mit den gleichen Beträgen wie die Belastung durch den Wärmelieferanten erfolgt, sodass kein Gewinn für die Gesellschaft erzielt worden sei. Es seien weiters zu keinem Zeitpunkt "Dritte" beliefert worden, wobei es sich im Übrigen bei den erbrachten Leistungen jedenfalls um keine Nebenleistungen gehandelt hätte, die über eine nicht gewerbliche Vermögensverwaltung hinausgingen.

Aus der Tatsache, dass die "Abgabenerklärungen immer mit gewerblichen Einkünften" eingereicht worden seien, lasse sich für den Standpunkt der Behörde nichts gewinnen, da ausschließlich der Zeitpunkt maßgeblich sei, zu dem eine Änderung einer betrieblichen Tätigkeit zu einer außerbetrieblichen erfolgt sei. Da die Betriebsaufgabe bereits mit Einstellung des Produktionsbetriebes in den 70er Jahren erfolgt sei, dürfe die Behörde für 1999 keine Entnahmesteuierung vornehmen.

Auch die laut Vorhaltsbeantwortung der Fa. A-GmbH und der Niederschrift mit E. B. aus dem Jahr 1989 angeblich oder tatsächlich erbrachten Nebenleistungen seien keine solchen, die über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgingen.

1989 möge es eine zulässige Schlussfolgerung gewesen sein, dass eine umfangreiche administrative, werbende und instandsetzende Tätigkeit, die eine komplizierte Angelegenheit darstelle, die Grenzen der bloßen Vermögensverwaltung überschreite, da die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes damals noch nicht so gefestigt gewesen sei.

Nunmehr sei es durch die Judikatur aber klargestellt, dass eine "umfangreiche administrative, werbende und instandsetzende Tätigkeit" nicht mehr als Kriterium für die Gewerblichkeit angesehen werde.

Sodann wurde in der Berufung die Rz 5437 der Einkommensteuerrichtlinien (EStR) zitiert, die Nebenleistungen anführe, die nicht über die Vermögensverwaltung hinausgingen.

Ferner sei festzuhalten, dass unter "Koordinierung Parkplatzordnung" bzw. "Beaufsichtigung der Parkplätze" keinesfalls eine Beaufsichtigung der abgestellten Fahrzeuge oder die Erbringung von Serviceleistungen zu verstehen sei.

Auch die von der Behörde unterstellte Art von Grundstückshandel sei nicht gegeben, da gewerblicher Grundstückshandel gemäß Abschnitt 17.2.5 EStR Grundstückshandel erst dann vorliege, wenn er planmäßig auf die Wiederveräußerung der angeschafften Grundstücke gerichtet sei bzw. wenn die Anschaffung zum Zwecke der Weiterveräußerung im gleichen Zustand oder nach weiterer Be- und Verarbeitung erfolge. Im vorliegenden Fall seien zwei

Gebäudefteile, die sich seit jeher im Besitz der Gesellschaft befunden hätten, aus wirtschaftlichen Gründen veräußert, sodass von einem Immobilienhandel keinesfalls gesprochen werden könne, zumal die Gesellschaft jedenfalls seit 1970 keine Liegenschaften erworben habe.

Der Umstand, dass die Gesellschaft bis zuletzt einen Gewerbeschein als Handelsagentur besessen habe, ändere nichts daran, dass sie tatsächlich keine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt habe. Irgendwelche Anhaltspunkte, dass die Eventualabsicht bestanden habe, neben der Vermietung noch anderweitig tätig zu werden, gebe es nicht.

Zuletzt ging die Berufung noch auf die vom Finanzamt als weitere Stütze seines Standpunktes herangezogene behauptete Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ein.

Zusammenfassend wurde festgehalten, dass die Gesellschaft bei der Gebrauchsüberlassung keinerlei Nebenleistungen versprochen oder erbracht habe, die über das übliche Maß der Vermögensverwaltung hinausgingen, zumal die Inspektion der Heizungs- und Aufzugsanlage, die Verrechnung der Heizkosten, die Koordination der Parkplätze (was immer darunter zu verstehen sei), die Durchführung von Instandhaltungsarbeiten an den vermieteten Gebäuden zur normalen Tätigkeit eines Vermieters gehörten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsfall ist ausschließlich strittig, ob die Betriebsaufgabe bereits mit Einstellung des Produktionsbetriebes in den 70er-Jahren oder erst mit Veräußerung des letzten Betriebsgebäudes im Jahr 1999 erfolgt ist.

Zunächst sei festgehalten, dass jahrelang die Qualifikation der Einkünfte unstrittig war. Erst nach Aufdeckung des Versuchs der Bw. durch die Betriebsprüfung, die stillen Reserven aus der Veräußerung der oa. Liegenschaften missbräuchlich auf die Anschaffungskosten des privaten Einfamilienhauses des Hauptgesellschafters zu übertragen, wurde die Argumentationslinie geändert und vorgebracht, es lägen seit den 70er-Jahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

Dennoch ist der Berufung insoweit recht zu geben, als die Abgabenbehörden nicht an unrichtige Rechtsauffassungen gebunden sind und der Sachverhalt und die Rechtslage bei jeder Veranlagung selbständig festzustellen und neu zu prüfen ist.

Der Sachverhalt selbst ist allerdings im Wesentlichen unstrittig; sofern dennoch Differenzen existieren sollten, geht der unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass den Aussagen der Steuerberatungskanzlei sowie insbesondere auch des Hausverwalters

Glauben zu schenken ist, da beide mit dem tatsächlich vorliegenden Sachverhalt am besten vertraut sein mussten, die Aussage zeitlich näher der Aufgabe des Produktionsbetriebes liegt und Gründe für eine unrichtige Aussage nicht erkennbar sind.

Es kann daher davon bei Würdigung dieser Aussagen ausgegangen werden, dass die Bw. und dessen steuerliche Vertretung bisher tatsächlich der (wie unten gezeigt wird, zutreffenden) Überzeugung waren, es lägen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Auch der Umstand, dass als Unternehmensgegenstand "Gebäudebereitstellung und Betriebsgesellschaft" angegeben wurde, spricht dafür, dass die Bw. selbst der Meinung war, es lägen Nebenleistungen vor, die die Grenze der bloßen Vermögensverwaltung überschritten haben.

Somit ist nunmehr zu klären, ob dies tatsächlich zutreffend ist (vgl. hierzu Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung⁸, S 100ff mwN, insbesondere umfangreichen Judikaturangaben, wobei im Übrigen hieraus eine vom Rechtsanwalt der Bw. behauptete "Festigung der Judikatur" keineswegs erkennbar ist).

Den Aussagen ist zunächst zu entnehmen, es läge eine umfangreiche administrative, werbende und instandsetzende Tätigkeit vor:

- Wärmelieferung: Die Bw. argumentiert hier damit, dass die Weiterverrechnung an die Mieter ohne Gewinnaufschlag erfolgt ist. Dem ist zu entgegnen, dass es für die Frage, ob über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Leistungen erbracht wurden, ohne Bedeutung ist, ob hierfür ein gesondertes Entgelt verlangt wurde. Die Erbringung von Wärmelieferungen im Umfang, wie er in den 1989 getroffenen Aussagen dargelegt wird, ist jedenfalls nicht typischerweise mit der bloßen Vermietung verbunden.
- Parkplätze, Aufzüge, Heizung: Auch der Umstand, dass "ein Ineinandergreifen von 2 Objekten in ein drittes fremdes Objekt sehr genaue Abgrenzungen erfordert", sowie die Durchführung des Services für Lifte und Heizungen lässt am Vorliegen bloßer Vermietung zumindest zweifeln.
- Koordination: "Bei betriebsbedingten Umbauten für die Mieter (Firmen) wird seitens der KG auch die Koordination mit den eng und verflochten angrenzenden, anderen Eigentümern gehörenden Liegenschaften bewerkstelligt"; durch die seitens der KG durchgeführte Koordination der Parkplatznutzung (Lkw) werde den Mietern (Produktionsbetrieben) erst ihr Geschäftsbetrieb ermöglicht (Zulieferung von Materialien, Abtransport von Produkten etc.): Auch diese Leistungen, insbesondere das Eingehen auf die Wünsche der Mieter, überschreiten bereits die Grenze zur Gewerblichkeit.

Somit liegen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Zugrundlegung der glaubwürdigen Aussagen der steuerlichen Vertreterin und des Hausverwalters aus dem Jahr 1989 Nebenleistungen vor, die bereits bei einer natürlichen Person über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehen.

In diesem Zusammenhang kommt auch der Handlungsweise der S-KG in den Jahren nach Einstellung des Produktionsbetriebes entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 23.5.2000, 2000/14/0060); sie hat stets ihre Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb deklariert und die damit verbundenen Begünstigungen beansprucht, womit den nunmehr erstmals völlig konträr vertretenen Tatsachenbehauptungen in freien Beweiswürdigung kein Glauben zu schenken ist (vgl. Stoll, BAO Kommentar, Bd. 2, S 1313).

Hierzu kommt noch folgender Umstand:

Gemäß § 2 Abs. 4 vorletzter Satz EStG gelten als gewerbliche Einkünfte stets und in vollem Umfang ua. Einkünfte aus der Tätigkeit der Kommanditgesellschaften. Wie in der Berufung richtig ausgeführt wird, wird daher dann, wenn auch nur die geringste gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird, die Gesamttätigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Es ist somit bei einer Kommanditgesellschaft ein weit strengerer Maßstab für das Vorliegen von gewerblichen Einkünften anzulegen als bei natürlichen Personen.

Dafür sprechen weiters die folgenden Umstände, auch wenn die Berufung sie teilweise als unerheblich abtun will:

- Änderung des Unternehmensgegenstandes auf "Vermögens- und Realitätenverwaltung";
- Aufrechterhaltung des Gewerbescheins;
- Beteiligungen im Betriebsvermögen.

Verwiesen wird in diesem Zusammenhang auf Herrmann - Heuer - Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Tz 13c zu § 15 dEStG: "Im Zweifel ist allerdings die Betätigung einer OHG oder KG, wenn sie sich in der Satzung einen gewerblichen Zweck gegeben hat, als gewerbliche Tätigkeit anzusehen" und auf Tz 6 mwN "Nur in besonders gelagerten Fällen, 'nämlich wo eindeutig keine gewerbliche Betätigung vorliegt, wird man die mit der Eintragung in das Handelsregister verbundene Vermutung (Ausübung eines Handelsgewerbes) als widerlegt ansehen können.'"

Dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zumindest vom Vorliegen von Zweifeln an der zutreffenden Einkunftsart auszugehen ist, kann nicht ernstlich bestritten werden.

Schon aus den oben dargelegten Gründen ist die Berufung abzuweisen.

Aber selbst dann, wenn angenommen werden könnte, dass die Vermietungstätigkeit als solche die Grenzen bloßer Vermögensverwaltung nicht überschritten hätte, wäre der Berufung kein Erfolg beschieden:

Wie im Sachverhaltsteil ausgeführt, wurde der Produktionsbetrieb der Fa S-KG in den 70er-Jahren eingestellt; die Betriebsgebäude sowie weiteres Anlagevermögen - diese Wirtschaftsgüter haben mit die wesentlichen Grundlagen des Betriebes gebildet - verblieben jedoch im Eigentum der Bw. und wurden vermietet.

Daraus ergibt sich aber, dass von einer Betriebsaufgabe zum damaligen Zeitpunkt noch gar nicht gesprochen werden kann. Wie die Betriebsprüfung richtig ausführt, wurden die Liegenschaften in weiterer Folge je nach Rentabilität für die Firma entweder vermietet oder verkauft. Der Bezug von Einkünften nicht in Form der Fruchtziehung, sondern durch Veräußerung von Wirtschaftsgütern war somit jedenfalls als Verwertungsvariante mitgedacht, wie auch durch den tatsächlich erfolgten Verkauf bestätigt wurde. Der Umstand, dass "die Gesellschaft jedenfalls seit 1970 keine Liegenschaften erworben hat" und zwischen den einzelnen Verkäufen größere Zeiträume liegen, ändert nichts an dieser Tatsache.

Nach VwGH 22.12.1993, 92/13/0185, liegt "eine Betriebsaufgabe ... 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 (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Dezember 1990, 87/13/0147, mit weiteren Hinweisen)".

Es kann nun dahin gestellt bleiben, ob eine langdauernde Liquidation vorliegt, oder ob sich die Tätigkeit in einen Grundstückshandel gewandelt hat, da sich in beiden Fällen die gleichen steuerlichen Konsequenzen ergeben.

Darüber hinaus vertritt der unabhängige Finanzsenat die Meinung, dass in dem Fall, in dem bei einer Kommanditgesellschaft ursprünglich unstrittig eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, es eines bewussten Willensaktes der Gesellschaft bedarf, um eine Beendigung dieser Tätigkeit zu bewirken. Auf den konkreten Fall angewandt bedeutet dies, dass eine nach außen in Erscheinung tretende bilanzmäßig durchgeführte Entnahme hätte erfolgen müssen, wie etwa die aliquote Übertragung der Gebäude und des sonstigen Anlagevermögens in das Eigentum der Gesellschafter. Da dies unterblieben ist, kam es zu einer Realisierung der stillen Reserven nicht schon im Zuge der Aufgabe der Produktionstätigkeit. Es liegen vielmehr nach wie vor

Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, die stillen Reserven wurden erst durch den Verkauf der Gebäude, der 1999 zugleich die Betriebsbeendigung bedeuteten, aufgedeckt.

Wien, 26. März 2003