



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Hotel AS GmbH, Adr, vertreten durch Zobl, Bauer & Partner WT GmbH, 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6, vom 26. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Mag. Joachim Loretz, vom 31. Oktober 2005 betreffend Feststellungsbescheid gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 BewG 1955 2005 im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn nach der am 13. September 2006 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Es wird festgestellt, dass die in der Einlagezahl X, Grundbuch Katastralgemeinde Y L, zu einem Grundbuchskörper zusammengefassten Grundstücke Gp a, b, c, d, e, f, o, q, n, j und Bp \* nicht gemäß § 24 BAO im wirtschaftlichen Eigentum der Hotel AS GmbH (FN z) mit Sitz in L stehen.

### Entscheidungsgründe

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 bei der Hotel AS GmbH, gab der Prüfer seiner Meinung Ausdruck, die Liegenschaften Gp a, b und c, alle enthalten in der EZ X, GB L, befänden sich im wirtschaftlichen Eigentum der Berufungswerberin. Er traf hiezu unter TZ 23 des Betriebsprüfungsberichtes folgende Feststellungen:

#### ***Grundstücke im Betriebsvermögen***

*Mit Konzessionserteilung im Jahr 1964 wurde das Hotel "AS " von Herrn GS im Jahr 1965 eröffnet. Die Registereintragung war am 15.3.1965.*

*Zum 31.10.1993 erfolgte die Einbringung des AS in die "Hotel AS GmbH". Laut Einbringungsvertrag wurde das gesamte Betriebsvermögen des protokollierten Einzelunternehmens "Hotel AS, GS " auf die GmbH übertragen.*

*Nach dem Tod von Herrn GS wurden die Erben Frau und Kinder am 22.12.1997 zu je einem Fünftel uno actu in das gesamte Vermögen eingeworfen.*

*In der Bilanz der GmbH sind unter dem Titel "Grundstücke lt. AV" auf dem Konto 300 "unbebaute Grundstücke" Anschaffungskosten in Höhe von ATS 494.760 ausgewiesen. Anschaffungszeitpunkt ist laut Anlageverzeichnis der 31.10.1964.*

*Im Rahmen der Betriebsprüfung stellte sich nun die Frage, welche Grundstücke konkret zum Betriebsvermögen der GmbH gehören. Die Bilanzposition "unbebaute Grundstücke" in der Schlussbilanz des Rechtsvorgängers zum 31.10.1993 ist mangels Details wenig aufschlussreich und entspricht dem Wert in der Einbringungsbilanz.*

*In dieser Position sind auch die Anschaffungskosten in Höhe von ATS 494.760 aus dem Jahr 1964, die bis zum Ende des Prüfungszeitraumes 2001 trotz Umgründungsmaßnahmen bilanziell keine Änderung erfahren haben, enthalten.*

*Herr GS wurde aufgrund des Übergabs- und Teilungsvertrags vom 12.11.1962 Eigentümer der Grundstücke Bp p (Hotelgebäude), \* (landw. Gebäude), Gp a, b, c, d, e, f, o, q, n und von Anteilen an der G Alpe. Gegenleistung war die Bezahlung einer monatlichen Rente von 5.000,- an Frau MS. Die Bp p Gebäude Hotel AS und die Gp m (als Teilfläche der Gp b ) wurden in der Folge in der EZ A erfasst. Die restlichen Grundstücke befinden sich in der EZ X Grundbuch Y L .*

*Die Gegenleistung in Form einer Leibrente in Höhe von ATS 5.000,- wurde im Rahmen des Übergabevertrages mit dem 7,5-fachen des Jahresbetrages. somit ATS 450.000,- bewertet. Der Übernehmer verpflichtete sich darüber hinaus proportional zum übernommenen Anteil die aus dem Übergabsvertrag resultierenden Kosten zu tragen.*

*Obwohl weder beim aktuellen noch beim früheren Steuerberater ein genaues Detail über die Position "Grundstücke lt. AV" vorliegt, steht für die Betriebsprüfung eindeutig fest, dass die Anschaffungskosten in Höhe von ATS 494.760,- auf die Übergabe der entsprechenden Grundstücke aus dem Teilungsvertrag im Jahr 1962 zurückzuführen sind.*

*Sowohl das Anschaffungsdatum 31.10.1964 als auch die Höhe der Anschaffungskosten - ATS 450.000 für Leibrente zuzüglich Anschaffungsnebenkosten in Höhe von 44.760 - lassen keinen anderen Schluss zu. Durch die Aufnahme in die Bilanz und die damit ausdrückliche Zuordnung zum Hotelbetrieb erfolgte für die im Rahmen des Übergabe- und Teilungsvertrages übernommenen Liegenschaften eine Widmung zum Betriebsvermögen des Hotels "AS ". Es lag*

daher insoweit bereits im Jahr 1965 unabhängig von einer betrieblichen - Nutzung durch das Hotel "AS" aufgrund der Gewinnermittlung nach § 5 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen vor.

Darüber hinaus wurde auf dem Grundstück Nr. a bis 1974 den Gästen ein Schwimmbad samt Umkleidekabinen und ein Tennisplatz zur Verfügung gestellt. Diese Anlagen bestehen zwar nach wie vor, mangels Sommerbetriebes sind diese Einrichtungen jedoch seit 1975 nicht mehr in Verwendung. Laut Aussage von Frau S am Beginn der Prüfung, würden diese Anlagen auch nicht privat genutzt werden. In späterer Folge wurde eingeräumt, dass fallweise im Sommer von Familienmitgliedern Tennis gespielt werde. Aufwendung in der GmbH wie der Kauf von Tennissand, dessen Ausbringung zwar laut Erstaussage von Frau S lediglich kosmetischen Charakter gehabt habe, und die augenscheinliche Beispielbarkeit des Platzes, lassen eine private Nutzung glaubhaft erscheinen.

Ungeachtet der Einstellung des Sommerbetriebes wurde das Grundstück Nr. a seit jeher als Parkplatz für Hotelgäste und Bedienstete verwendet. Außerdem befindet sich auf diesem Grundstück ein Gebäude (Bp \*), welches laut Aussage von Frau S als Abstellplatz und Lager für diverse Dinge des Hotelbetriebes dient. An dieser Nutzung hat sich bis zum heutigen Tag nichts geändert. Dieses Grundstück stellt daher grundsätzlich ohnedies notwendiges Betriebsvermögen dar.

Von Seiten der AS GmbH wird nun behauptet, dass sämtliche im Rahmen des Übergabe- und Teilungsvertrages ins Eigentum des Herrn GS übertragenen Liegenschaften, mit Ausnahme der EZ A, zum Privatvermögen des Herrn GS gehört hätten und folglich aufgrund der Einantwortung im quotenmäßigen Eigentum der Erben stehen würden.

Im Zuge der Einbringung seien ausdrücklich lediglich die Liegenschaften in EZ A (AS mit Bp .p und Gp m) sowie die erst später erworbenen Liegenschaften in EZ C und EZ D (Allmein und Personalhaus) ins Eigentum der GmbH übertragen worden.

Richtig ist, dass im Einbringungsvertrag ausdrücklich lediglich die Liegenschaften in EZ A, EZ C und EZ D (alle in L) angeführt werden. Laut Punkt 2. des Einbringungsvertrages bringt jedoch Herr GS den gesamten Betrieb in die GmbH ein.

Integrierender Bestandteil des Einbringungsvertrages und Aufstellung aller Vermögenswerte ist die als "Beilage 1" bezeichnete Einbringungsbilanz. Laut Vertrag haftet Herr GS für die Richtigkeit und Vollständigkeit dieser Bilanz und die Übertragung aller Vermögenswerte.

Mit Ausnahme einer Vorsorge für Steuern in Höhe von 3.000.000 und einer Barentnahme von 1.500.000 ATS deckt sich die Einbringungsbilanz mit der Schlussbilanz des Einzelunternehmers zum 31.10.1993. Damit wurden auch die Anschaffungskosten aus dem Jahr 1964 unverändert in die Bilanz übernommen.

*Entgegen der lediglich demonstrativen Aufzählung einzelner Wirtschaftsgüter im Rahmen des Einbringungsvertrages stellt die Einbringungsbilanz eine exakte und taxative Beschreibung des einzubringenden Vermögens dar.*

*Daraus folgt, dass lediglich jene Wirtschaftsgüter nicht im Wege der Einbringung übertragen werden, die ausdrücklich gem. § 16 Abs. 5 UmgrStG zurückbehalten werden. Mit Ausnahme der Vorsorge für Steuern und der Barentnahme enthält aber der Einbringungsvertrag keinen weiteren Hinweis auf die Zurückbehaltung betriebszugehöriger Wirtschaftsgüter.*

*Sämtliche Aufwendungen, wie Grundsteuer, Tennissand, Parkplatzeinrichtung usw., wurden in Bezug auf diese Liegenschaften von der GmbH getragen. Kosten für die Planung einer Hotelerweiterung auf den umliegenden Liegenschaften sind im Aufwand der GmbH. Auch nach der Einantwortung der Erben in das Vermögen des Herrn GS am 22.12.1997 hat sich an dieser Vorgangsweise nichts geändert.*

*Die GmbH hat sich damit so verhalten als wäre sie zivilrechtliche Eigentümerin. Dementsprechend gab es, obwohl es sich um Privatvermögen handle, auch keinerlei Nutzungsvereinbarungen.*

*Durch die Unterzeichnung des Einbringungsvertrages und der einen integrierenden Bestandteil bildenden Einbringungsbilanz wurde ein Titel für die Übertragung des gesamten Betriebsvermögens geschaffen. Aufgrund der Aufnahme der verfahrensgegenständlichen Liegenschaften in das Rechenwerk, die Kostentragung und tatsächliche betriebliche Nutzung von Seiten der AS GmbH hat auch die faktische körperliche Übertragung stattgefunden. Somit liegen nach Ansicht der Betriebsprüfung sowohl Titel (Einbringungsvertrag) als auch Modus (körperliche Übertragung, Betretung und Nutzung) für die Übertragung dieser Liegenschaften ins außerbücherliche Eigentum der GmbH vor.*

*Aus steuerlicher Sicht ergibt sich folgende Gesamtbetrachtung:*

*-Die streitgegenständlichen Liegenschaften wurden vor und nach der Einbringung unverändert von der GmbH verwendet.*

*-Die anfallenden Aufwendungen für Instandhaltung, Steuern, Parkplatzeinrichtungen, allfällige Planungskosten für eine Bebauung usw. hat die GmbH getragen.*

*-Nutzungsvereinbarungen zwischen GmbH und grundbücherlichen Eigentümern liegen weder mündlich noch schriftlich vor.*

*-Der Einbringungsvertrag stellt einen tauglichen Titel für die Eigentumsübertragung dar.*

*-Die faktische Inbesitznahme ist durch das Verhalten der GmbH bzw. deren Organe jedenfalls erfolgt und hat damit auch eine körperliche Übergabe stattgefunden.*

*-Aufgrund der Einantwortung sind die Erben uno actu in sämtliche Rechte und Pflichten des Erblassers eingetreten. Die Verpflichtung der Übertragung des gesamten Betriebsvermögens wurde ausdrücklich im Einbringungsvertrag, der auch die Aufzählung des Einbringungsvermögens in Form der Einbringungsbilanz beinhaltet, normiert. In dieser Einbringungsbilanz sind, wie oben ausgeführt, auch sämtliche Liegenschaften, die im Rahmen der Teilung 1962 auf Herrn GS übertragen wurden, enthalten. Die Verpflichtung von Herrn Gebhard Schneide, die formal richtige Übereignung dieser Liegenschaften zu veranlassen, ist daher auf die quotenmäßig eingantworteten Erben im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergegangen.*

*Aufgrund dieses festgestellten Sachverhalts steht somit für die Betriebsprüfung eindeutig fest, dass sich sämtliche Liegenschaften, die Herr GS anlässlich der Teilung im Jahr 1962 erhalten hat, im außerbücherlichen Eigentum und damit auch im wirtschaftlichen Eigentum der GmbH befinden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt daher in Bezug auf die im Rahmen des Übergabe- und Teilungsvertrages im Jahr 1962 auf Herrn GS übertragenen Grundstücke jedenfalls Betriebsvermögen (gewillkürtes und notwendiges) vor. Eine Änderung der Bilanz ist nicht erforderlich, da, wie bereits mehrfach ausgeführt, diese Grundstücke in der Position "Grundstück lt. AV" auf dem Konto 300 "unbebaute Grundstücke" enthalten sind.*

*Im Falle einer Veräußerung oder Sachausschüttung sind daher insoweit die in diesen Grundstücken enthaltenen stillen Reserven entsprechend zu versteuern.*

Die Hotel AS GmbH teilte diese Ansicht nicht und begehrte die Erlassung eines Feststellungsbescheides mit dem Inhalt, dass die genannten Liegenschaften **nicht** in ihrem wirtschaftlichen Eigentum stünden. Sie erläuterte wie folgt:

Bereits seit 1975 habe keine betriebliche Nutzung der Gp a, auf der das Freibad und der Tennisplatz errichtet worden waren, mehr stattgefunden. Diese sei wohl steuerlich notwendiges Betriebsvermögen gewesen, nicht aber zivilrechtlich, denn eine Aufnahme in die Bilanz sei zu keinem Zeitpunkt nachvollziehbar. Nach Ableben des Herrn GS sei die EZ X in den Nachlass gefallen und der Gattin sowie den Kindern des Erblassers eingantwortet worden. Entgegen den Annahmen der Betriebsprüfung lasse sich aus dem in das Jahr 1962 fallenden Übergabs- und Teilungsvertrag nicht ableiten, dass die Anschaffungskosten von rund 495.000 S sich auf die gesamten von GS erworbenen Grundstücke (EZ X) bezögen, vielmehr beträfen diese wohl das Hotelgebäude samt Grundstück. Wenn die Betriebsprüfung davon ausgehe, der "gesamte Betrieb" sei im Rahmen des Einbringungsvertrages 1994 in die GmbH eingebracht worden, so bedeute das nicht, dass darin das Grundstück a enthalten gewesen sei – dies werde nämlich von der Berufungswerberin – wie schon ausgeführt – bestritten. Aus der Aufzählung der EZ A-C im Einbringungsvertrag lasse sich eindeutig

ersehen, dass nur diese Liegenschaften übertragen werden sollten. Einzig bezüglich derer gebe es auch Aufsandungserklärungen. Ein zivilrechtlicher Anspruch auf Übertragung weiterer Liegenschaften könne daher aus diesem Vertrag nicht abgeleitet werden. Der Wille der Vertragsparteien habe sich eindeutig nur auf Übertragungen der Liegenschaften EZ A-C bezogen, dies habe auch der damals befasste Steuerberater Dr. P, mit Schreiben im Akt bestätigt. Ein Anspruch der GmbH auf Übertragung der Streitgrundstücke sei im Übrigen durch die im Jahr 1997 an Gattin und Kinder des Erblassers erfolgte Einantwortung vereitelt worden.

Die im Streitfall anzuwendenden Umgründungssteuerrichtlinien 2002 verlangten für einen Betriebsübergang eine tatsächliche Übertragung. Erfolge eine solche nicht, so gälten die entsprechenden Wirtschaftsgüter als entnommen. Der Bestand von wirtschaftlichem Eigentum müsse überdies, auch das lasse sich aus den Umgründungssteuerrichtlinien ableiten, durch Anerkenntnisvereinbarungen dokumentiert sein. Weiters verwiesen die steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin auf die RZ 743 der Umgründungssteuerrichtlinien, wonach der Übergang des Eigentums an Grundstücken der Eintragung im Grundbuch bedürfe, zumindest aber einer Aufsandungserklärung im Einbringungsvertrag.

Das eindeutige Fehlen der Aufsandungserklärung im Streitfall besage somit, dass die EZ X nicht Gegenstand des Einbringungsvertrages gewesen sei. Sie gälte somit als entnommen und habe sich ab 1993 im Privateigentum des Herrn GS befunden.

In der Folge erging seitens der Abgabenbehörde I. Instanz ein Feststellungsbescheid mit folgendem Spruch:

*Es wird festgestellt, dass die in der Einlagezahl X, Grundbuch Katastralgemeinde Y L zu einem Grundbuchskörper zusammengefassten Grundstücke im wirtschaftlichen Eigentum - § 24 Abs. 1 BAO – der Hotel AS GmbH mit Sitz in L stehen.*

(Anmerkung: Die EZ X enthält neben den vom Prüfer ausdrücklich genannten Liegenschaften jene mit den Grundstücksnummern d-k).

Die Abgabenbehörde I. Instanz, die sich im Wesentlichen auf obige Ermittlungsergebnisse des Prüfers stützte, erläuterte zusammenfassend, folgende Aspekte sprächen für eine Betriebsvermögenseigenschaft bzw. die Stellung der GmbH als wirtschaftliche Eigentümerin an den in Streit stehenden Grundstücken:

- **Nutzung** als Hotelparkplatz, Lager, ehemals Tennisplatz und Freibad
- **Fehlende Ausbuchung** von "Tennisplatz" und "Freibad" nach Einstellung des Sommerbetriebes im Jahr 1975 – dies spräche dafür, dass die Einrichtungen dem Betrieb erhalten bleiben sollten

- **Kostentragung** für Grundsteuer und Tennissand vor und nach Einbringung durch den Betrieb
- **Bewertungsrechtliche Einstufung** als Geschäftsgrundstück, dh nach ertragsteuerlichen Gesichtspunkten notwendiges Betriebsvermögen, mangels Entnahme noch immer
- c : **Nähe** zum Hotel, bewertungsrechtliche **Einstufung als Geschäftsgrundstück**, Fehlen einer Entnahme
- im Falle einer Nichterfassung in den bilanziellen Buchwertansätzen, hätte 1970 (Tennisplatz, Schwimmbad) eine **Einlage** der betrieblichen Nutzung stattfinden müssen
- auch die **Zuschreibungen** aus der Gp b auf die Gp m (Boden Hotel) in den Jahren 1970 und 1984 hätten zu keinen **Einlagen** geführt , daraus könne geschlossen werden, dass auch sie – Gp b - bereits im Bilanzansatz enthalten gewesen sei,
- durch die Aktivierung seien die Streitgrundstücke auch bei fehlender betrieblicher Nutzung zu **gewillkürtem Betriebsvermögen** geworden
- keine **Zurückbehaltung** der Liegenschaften gemäß § 16 Abs. 5 UmgrStG im Zuge des **Einbringungsvertrages**
- Formulierung "**Übertragung des gesamten Betriebsvermögens**" im Einbringungsvertrag = Betriebsvermögen laut Einbringungsbilanz- in dieser seien die zur EZ X gehörigen Gp a, b und c als notwendiges bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen enthalten
- **Haftung** von GS laut Einbringungsvertrag für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Einbringungsbilanz (EB-vertrag als **Titel** für Übertragung)
- Anteiliger Übergang der Verpflichtung des Erblassers, der GmbH die in der EZ X enthaltenen betrieblichen Grundstücke zu übertragen, im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** auf die Erben
- Zuordnung des Eigentums in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, **faktische Übergabe**.

Die Hotel AS GmbH, im Folgenden Berufungswerberin genannt, legte gegen den Feststellungsbescheid der Abgabenbehörde I. Instanz Berufung ein. Sie beantragte für den Fall einer Nichtstattgabe direkte Vorlage an die Abgabenbehörde II. Instanz und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Sie begründete ihren Vorlageantrag wie nachstehend (die

folgenden Ausführungen sind wie eine direkte Rede zu lesen und wurden daher unter Verzicht auf die Konjunktivform verfasst):

*Die im Feststellungsbescheid geschilderten Vorgänge zwischen 1953 und 1994 können mangels Unterlagen zum Teil nicht nachvollzogen werden. Allerdings erscheinen sie auch nicht entscheidungsrelevant. Der im Feststellungsbescheid erweckte Eindruck, die gesamte EZ X sei betrieblich genutzt worden, ist falsch. Im Jahr 1962 war diese EZ nichts anderes als eine grüne Wiese. Später wurden der Tennisplatz und ein Freibad errichtet, deren letztmalige betriebliche Nutzung im Sommer 1975 stattfand. Mangels Wartung sind diese Sporteinrichtungen heute nicht mehr nutzbar. Der bilanzielle Ausweis eines Restbuchwertes hinsichtlich dieser Anlagen ist falsch und wäre zu berichtigen. Nur die Randflächen der Liegenschaft werden als Parkplätze für Gäste oder Mitarbeiter des Hotels verwendet. Es handelt sich dabei um einen Streifen von ca. 30 Metern, auf dem bis zu 12 PKW Platz finden.*

**Beweisantrag 1:** *Die EZ X umfasst eine Gesamtfläche von **150.985 m<sup>2</sup>**. Die heutige betriebliche Verwendung (Parkplatz) umfasst ungefähr 0,1% hiervon. Diesbezüglich wird ein Lokalaugenschein beantragt.*

*GS erwarb das Einzelunternehmen und die EZ X 1962. Damals wurde die Liegenschaft nicht betrieblich verwendet. Daher handelte es sich zu diesem Zeitpunkt um Privatvermögen. Eine Aufnahme in die Bücher 1962 wäre daher falsch, falls man der Abgabenbehörde I. Instanz folgt, wonach in der Bilanzposition "Grundstücke" auch die Anschaffungskosten für die EZ X enthalten sind. Erst 1965 hätte das entsprechende Grundvermögen nach Protokollierung und Wechsel zum § 5 - Ermittler allenfalls als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufgenommen worden sein können. Darauf weise allerdings nichts hin.*

*Wenn man auf den Einbringungsvertrag aus dem Jahr 1994 Bezug nimmt, der von der I. Instanz als Rechtstitel für die Übertragung des Eigentums an der Liegenschaft angeführt wird, so ist dazu zu sagen, dass die grundbücherlichen, zivilrechtlichen Eigentümer Solches bestreiten. Daher müsste die Berufungswerberin ihren allfälligen Rechtsanspruch einklagen, dies bedeutet wiederum, dass sie nicht wirtschaftliche Eigentümerin ist. Im Übrigen ist der Einbringungsvertrag kein tauglicher Rechtstitel für die Durchsetzung des Eigentums an der EZ X. Auf jeden Fall spielt die Nutzung der Liegenschaft seit 1953 keine Rolle für die streitgegenständlichen Überlegungen. **Einzig entscheidend ist, ob aus dem Inhalt des Einbringungsvertrages die Übertragung der EZ 446 ableitbar ist.***

*Aus Punkt "Zweitens" des Vertrages lässt sich nicht ersehen, welche Liegenschaft konkret auf die Berufungswerberin übertragen werden sollen. Es wird lediglich auf die Einbringungsbilanz verwiesen. Im Punkt "Viertens" sind jene Liegenschaften verzeichnet, die auch tatsächlich auf die Berufungswerberin übertragen wurden (EZ A-C). Herr GS besaß weitere private*

*Liegenschaften – es kann dem Einbringungsvertrag nicht die Bedeutung beigemessen werden, er habe sämtliche ihm gehörenden Grundstücke übertragen. Die Aufzählung der EZen im Punkt "Viertens" ist keineswegs demonstrativ, sondern taxativ. Bedeutender als die wörtliche Vertragsinterpretation ist aber der Wille der Vertragsparteien. Es ist in dieser Hinsicht weder ein Indiz zu erkennen, dass GS die EZ X übertragen wollte, noch dass die Berufungswerberin das Eigentum an dieser Liegenschaft beansprucht.*

**Beweisantrag 2:** *Es wird die Einvernahme des ehemaligen Steuerberaters von GS, Dr. P, beantragt. Dies zum Beweis dafür, dass GS keineswegs beabsichtigte die strittige EZ X auf die Berufungswerberin zu übertragen. Ein diesbezügliches Schreiben des Dr. P befindet sich bereits im Akt.*

**Beweisantrag 3:** *Es wird beantragt, den Urkundenverfasser, Notar Dr. H, als Zeugen dahingehend einzuvernehmen, dass nur die im Punkt "Viertens" ausdrücklich erwähnten Liegenschaften, für die auch die Aufsandungserklärungen vorliegen, auf die Berufungswerberin übertragen werden sollten.*

**Beweisantrag 4:** *Im Hinblick auf die Erforschung des Willens des Herrn GS wird die Einvernahme seiner Familienmitglieder, vor allem seiner Ehegattin HS, beantragt.*

*Zusammenfassend wird das Vorhandensein eines Rechtstitels für eine Eigentumsübertragung, in eventu die Durchsetzbarkeit eines solchen gegenüber den eingewanderten zivilrechtlichen Eigentümern bestritten.*

Da die Abgabenbehörde I. Instanz an ihrer im Feststellungsbescheid vertretenen Rechtsmeinung festhielt, legte sie die Berufung – auch entsprechend dem Wunsch der Berufungswerberin – direkt dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde II. Instanz vor. Seitens des unabhängigen Finanzsenates wurde dem Finanzanwalt im Sinne des § 279 Abs. 2 BAO der Auftrag erteilt, den **Beweisanträgen 1 und 4** nachzukommen.

Nachstehend das Ergebnis des Ermittlungsauftrages:

- a) Hat das Hotel derzeit Gäste oder ist es im Sommer zur Gänze geschlossen? Wie wird Gp a genutzt? Ist der Pool in Betrieb? Wird der Tennisplatz gespielt? Sind Pool und Tennisplatz gewartet und somit in einem benutzbaren Zustand? Wo befindet sich der Parkplatz? Wozu dient das auf der Gp a befindliche Gebäude Bp \* ?** *Das Hotel wird derzeit geschlossen gehalten. Es finden umfangreiche Umbauarbeiten statt und zwar dergestalt, dass ein Sommerbetrieb ausgeschlossen ist. Nach Angaben des anwesenden Gesellschafters und (faktischen) Geschäftsführers GeS und der Geschäftsführerin HS wird zumindest seit 1975 kein Sommerbetrieb mehr unterhalten. Auf Gp a befindet sich eine kleine*

*Kapelle, die offenbar im Eigentum der Pfarre steht, ein Holzschuppen, der Tennisplatz und der Pool. Letzterer ist in unbenützbarem Zustand, das Becken enthält kein Wasser, die Wasseraufbereitungsanlage ist defekt. Im Holzschuppen (Gebäude Bp \*) werden ausgemusterte Hoteleinrichtungsgegenstände, insbesondere Zimmereinrichtungen, gelagert. Der Tennisplatz wird nach Angaben von Frau S einem Hotelbediensteten zur kostenlosen Nutzung überlassen, der im Gegenzug für die Wartung des Platzes zu sorgen hat. Im Rahmen des Augenscheins konnte nicht der Eindruck gewonnen werden, dass eine darüber hinausgehenden Nutzung, also Überlassung an andere stattfindet. Insbesondere war erkennbar, dass eine Instandhaltung in nur jenem Ausmaß erfolgt, die eine Benützung gerade noch gestattet. Die Wiesenflächen auf Gp a werden als Weideflächen für Pferde unentgeltlich einem Dritten überlassen. Der Parkplatz befindet sich auf Gp a, bei der Zufahrt zum Hotelgebäude.*

- b) Welche Nutzung lässt sich bei den Gp c (Böschung) und b (Hotelumgebung) feststellen?** *Bei Böschung und Hotelumgebung lässt sich keine besondere Nutzung feststellen, es handelt sich um Wiesenflächen. Auf Gp b wurde ein Gastronomiebetrieb errichtet und zwar als Restaurant bzw. Schihütte mit der Bezeichnung "Sch". Die Einrichtung ist aus Katasterplan und Grundbuchsauszug nicht erkennbar. Das Unternehmen wird in der Rechtsform einer GesbR betrieben. Mitunternehmer sind zu je 25% CS, AnS, AngS und GeS. Die GesbR ist beim Finanzamt Feldkirch steuerlich erfasst. Die vier genannten Mitunternehmer sind gleichzeitig auch zu je 20% Gesellschafter der Berufungswerberin und zu je 20% Miteigentümer an der Liegenschaft Gp b.*
- c) Wo befinden sich der Lage nach die Gp d-k (Wiese, Weide, Weg)? Ist über sie das Hotel wegmäßig erschlossen? Reichen Sie nach Möglichkeit einen Plan ein, aus dem die genannten Gp ersichtlich sind.** *Alle oben angeführten Gp außer n befinden sich nicht in unmittelbarem Nahebereich zum Hotelkomplex. Es handelt sich um Alp- und Weideflächen, die im Gemeindegebiet L (Z) verstreut liegen, eine betriebliche Nutzung oder Nutzbarkeit konnte nicht festgestellt werden. Lediglich bei der Gp n handelt es sich um die Zufahrt zum Hotelgebäude bzw. zu den sich dahinter befindlichen anderen Grundstücken und Hotelgebäuden.*
- d) In der Berufung wird ausgeführt, die Gesamtfläche der EZ X betrage 150.985 m<sup>2</sup>, davon entfalle nur ein geringer Teil auf die vormals betrieblich genutzten Bereiche. Stellen sie bitte die flächenmäßige Aufteilung auf die einzelnen Gp fest.**

| GstNr. | Nutzung                     | Fläche in m2 | Anteil in % |
|--------|-----------------------------|--------------|-------------|
| a      | Baufläche, Garten           | 6.987        | 4,63%       |
| b      | landw. genutzt,<br>sonstige | 7.635        | 5,06%       |
| c      | landw. genutzt              | 1.219        | 0,81%       |
| d      | Baufläche, Alpe             | 22.947       | 15,20%      |
| e      | Baufläche, Alpe             | 14.146       | 9,37%       |
| f      | Baufläche, Alpe             | 18.289       | 12,11%      |
| o      | Baufläche, Alpe             | 58.237       | 38,57%      |
| q      | Alpe                        | 20.846       | 13,81%      |
| n      | sonstige (Weg)              | 387          | 0,26%       |
| j      | sonstige (Weg)              | 120          | 0,08%       |
| *      | Baufläche,<br>Gebäude       | 172          | 0.11%       |

**e) In der Einbringungsbilanz/Anlagevermögen befindet sich u.a. die Position "Schwimmbadhalle". Besteht hierbei ein Zusammenhang mit dem vormaligen Freibad (Überdachung)?** *Die in der Position "Schwimmbadhalle" erfassten Wirtschaftsgüter stehen nicht in Zusammenhang mit dem Freibad, sondern vielmehr mit dem Hallenschwimmbad des Hotelgebäudes.*

*Zur Frage der bilanziellen Erfassung der Grundstücke im Anlagevermögen und der Aufwände für die Grundstücke der EZ X kann berichtet werden, dass nach telefonischer Auskunft des steuerlichen Vertreters vom 17. Juli 2006 die Bilanzpositionen Freibad und Tennisplatz in der Bilanz für das Wirtschaftsjahr 2004 nach wie vor mit einem Erinnerungscnt enthalten sind. Nach den Feststellungen des Prüfers wurden die Aufwände die EZ X betreffend, also Grundsteuer, Tennisplatzsand etc. nach wie vor in der Gewinn- und Veustrechnung der GmbH erfasst.*

Nach Belehrung über das gesetzliche Weigerungsrecht im Sinne des § 171 BAO wurde Frau HS vom Finanzanwalt als Auskunftsperson gemäß § 143 BAO befragt und gab zu den vom unabhängigen Finanzsenat vorgegebenen, folgenden Fragen an:

- **Laut Berufung hat Herr GS die EZ 446 als sein Privatvermögen betrachtet und in Bezug auf sie letztwillige Anordnungen getroffen. Aus dem handschriftlichen Testament lässt sich dies nicht erkennen, vielmehr ist dort keinerlei EZ erwähnt. *Wir haben ein Erbübereinkommen geschlossen, das vom Testament abweicht, wobei jeder ein Fünftel vom Erbe erhalten hat. Somit war das Erbe für uns zum damaligen Zeitpunkt erledigt***
- **Die Positionen "Freibad" und "Tennisplatz" befinden sich ausdrücklich in der Einbringungsbilanz vom 27.5.1994. Zum Punkt "Freibad" und "Tennisplatz" kann ich keine Aussage machen.**
- **Laut Feststellungen der Betriebsprüfung wurden Aufwendungen wie "Tennissand", Grundsteuer für das strittige Grundstück sowie Parkplatzeinrichtungen als Betriebsausgaben der GmbH verbucht. *Ab dem Sommer 1975 wurden das Freibad und der Tennisplatz nicht mehr benutzt. Auf Betreiben der Gemeinde und aus unserer Sicht war es nötig, dass zumindest die Anlagen in Ordnung zu halten waren. Im Übrigen wurde die Vorschreibung der Gemeinde an die GmbH gerichtet und wir haben die Verteilung der Grundsteuer auf die einzelnen Parzellen nicht beachtet.***
- **Einerseits wird vorgebracht, die EZ 446 habe sich niemals im Betriebsvermögen, sondern stets im Privatvermögen befunden, andererseits, sie sei mit dem Einbringungsvertrag entnommen worden (dies allerdings ohne die mit einer Entnahme einhergehenden Realisierung stiller Reserven). *Zu diesem Punkt kann ich keine Auskunft geben. Das ist eine steuerliche Angelegenheit, in die ich zum damaligen Zeitpunkt nicht involviert war, bzw. von der ich keine Kenntnis hatte.***

Dem **Beweisantrag 3** wurde seitens des unabhängigen Finanzsenates nachgegangen: Aus dem Schreiben des Dr. P vom 8.3.2004, das sich im Akt befindet, lässt sich ableiten, dass die ausdrücklich im Einbringungsvertrag erwähnten EZ A-C in die GmbH eingebracht wurden und werden sollten. In einem persönlichen Telefongespräch, das die Referentin des unabhängigen Finanzsenates mit Dr. P am 30.8.2006 führte, teilte dieser ihr mit, er habe bei allen seinen Mandanten aus L immer streng auf eine Trennung zwischen privaten und betrieblichen Grundstücken geachtet. Herr GS habe immer wieder gesagt, das Grundstück "unter der Straße", gemeint sei wohl Gp a, sei sein Alterssitz, mit dem habe er noch etwas

vor. An konkrete Einzelheiten von Bilanzansätzen im Streitfall könne er, Dr. P, sich aber nicht mehr erinnern. Der Geschäftsfall liege lange zurück, er sei 73 Jahre alt und heute weitgehend Privatier.

Zu **Beweisantrag 4** kann ausgeführt werden, dass der vormalig in ZaS ansässige Notar Dr. H, vor dem der Einbringungsvertrag vom 27.5.1994 errichtet worden ist, inzwischen verstorben ist.

In einer am 28.8.2006 erfolgten persönlichen Vorsprache im unabhängigen Finanzsenat betonten die steuerlichen Vertreter Dkfm. B und Mag. E nochmals das bisher Vorgebrachte: Bezug sei einzig auf den Einbringungsvertrag zu nehmen, der ausdrücklich die EZen A-C erwähne. Bezüglich dieser existiere auch jeweils eine Aufsandungserklärung, was entsprechend den Umgründungssteuerrichtlinien unumgänglich sei. Es hätte Sache des Finanzamtes sein müssen, im Jahr 1993 bei Herrn GS eine Entnahme zu realisieren (Anmerkung: Auch für das Jahr 1993 hat eine Betriebsprüfung stattgefunden. Sie ist von der späteren, zum Streitfall Anlass gebenden Betriebsprüfung zu unterscheiden). Es könne nicht angehen, etwas offenbar "verloren Gegangenes" über das Institut des wirtschaftlichen Eigentums zurückholen und sanieren zu wollen. Tatsächlich bestehe auch keine Verfügungsmöglichkeit der GmbH über die Streitgrundstücke. Der damals befasste Steuerberater Dr. P sei ein Umgründungsspezialist, der Fehler des "Übersehens" wertvoller Grundstücke hätte ihm nie passieren können.

In der am 13. September 2006 abgehaltenen **Berufungsverhandlung** legten die steuerlichen Vertreter vor:

- Anlagenverzeichnis aus dem Jahr 1997: Grundstücke mit Anschaffungsdatum 1964 und Anschaffungskosten 494.760 S darin enthalten
- Beilage zum Einbringungsvertrag 1994: hier scheint oben genannter Betrag von 494.760 S als Buchwert der EZ A (Hotel) auf (Anm.: Papier bereits aus Einbringungsvertrag bekannt)
- "Zusammenstellung der Einheitswertbescheide"
- Einheitswertbescheid zum 1.1.1995 betreffend "Grdst.Nr. a u.a., EZ X teilw.", Bescheidadressat GS, Grundstück(-e) ausgewiesen als "unbebautes Grundstück"
- Einheitswertbescheid zum 1.1.1995 betreffend EZ A, Bescheidadressat Hotel AS GmbH, Bewertung als "Geschäftsgrundstück"
- Einheitswertbescheid zum 1.1.1988 betreffend "EZ X teilw.", Bescheidadressat GS, Bewertung als "landwirtschaftlicher Betrieb".

Im übrigen hielten die steuerlichen Vertreter ihr bisheriges Vorbringen aufrecht, wonach zwar in den Jahren 1970 bis 1975 eine betriebliche Nutzung der Gp a stattgefunden hätte, in der Bilanz aber weder diese Gp, noch irgendeine andere Gp oder Bp der EZ X je erfasst gewesen wäre. Insofern habe es auch keiner ausdrücklichen Zurückbehaltung von Grundstücken der EZ X anlässlich der Einbringung 1994 bedurft. Der Wille des Herrn GS sei es stets gewesen, die Streitgrundstücke in seinem Privateigentum zu halten und für private Zwecke zu verwenden. Er habe beispielsweise auch nachvollziehbar über die Gp a verfügt, indem er einen Streifen derselben an seine Schwester IS verschenkte und ihr in Form eines Vermächnisses aus dem Jahr 1988 einen weiteren Teil dieses Grundstückes zukommen ließ – beides ohne Entnahmen zu realisieren. Damit habe er mit Selbstverständlichkeit demonstriert, dass es sich um Privatvermögen handle, über das er frei verfügen konnte. Die heute noch stattfindende betriebliche Nutzung der Gp a hinsichtlich Parkplätzen und Lager ("Stadl") wurde vom Geschäftsführer GeS als gering geschildert: Nicht nur Hotelgäste und –personal parkten dort, nicht nur Hotelzubehör werde dort gelagert. Die steuerlichen Vertreter bezifferten die betriebliche Nutzung allein der Gp a mit weniger als 5% derselben. Der ebenfalls in der EZ X befindliche Weg j sei ein Privatweg mit Öffentlichkeitsrecht, der Weg n eine Privatstraße mit Öffentlichkeitsrecht, die schon vor mehr als 20 Jahren von GS an die Gemeinde L geschenkt worden sei, wobei zur Verbreiterung ein Grundstreifen aus den Gp a und c mitgeschenkt worden sei. Was die Planungskosten für eine Hotelerweiterung auf Streitliegenschaften betreffe, so handle es sich hierbei um das letztlich nicht durchgeführte Projekt eines als Superädifikat aufzuführenden Personalhauses auf der Gp b. Für den Fall, dass der unabhängige Finanzsenat zu der Überzeugung gelangen sollte, es hätten sich Streitgrundstücke doch in der Bilanz des Einzelunternehmens befunden, begehrten die steuerlichen Vertreter in eventu, von einer Zurückbehaltung durch Nichterwähnung anlässlich der Einbringung im Jahr 1994 auszugehen. Eine Interessenkollision durch die Personenidentität von Grundbuchseigentümern und GmbH-Gesellschaftern sahen die steuerlichen Vertreter nicht, auch ein Fremdvergleich würde ihrer Sicht der Dinge entsprechen. Jedenfalls seien die eingetragenen Erben nicht bereit, die Streitgrundstücke herauszugeben. Die GmbH müßte also um die Grundstücke im Streitwege kämpfen – dies spreche aber gegen das Vorliegen eines wirtschaftlichen Eigentums.

Der Finanzanwalt stützte sich auf sein bisheriges Vorbringen, insbesondere die Feststellungen der Betriebsprüfung. Die bereits mit Protokollierung des Einzelunternehmens als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufgenommenen Streitgrundstücke seien nach Errichtung von Tennisplatz und Schwimmbad notwendiges Betriebsvermögen geworden. Mangels Entnahme wären sie nach Einstellung des Sommerbetriebes als gewillkürtes Betriebsvermögen in der Bilanz geblieben. Anlässlich der Einbringung im Jahr 1994 sei durch die Formulierung ...."mit

allen Aktiva und Passiva" die EZ X mit in die GmbH eingebracht worden. GS wollte offensichtlich den gesamten Betrieb übertragen. Hätte er die Streitgrundstücke anlässlich der Einbringung zurückbehalten wollen, so hätte er zweifellos die stillen Reserven realisieren müssen. Der Finanzanwalt verwies nochmals auf die – nicht bestrittene - Kostentragung für Tennissand, Grundsteuer und Parkplatzeinrichtungen sowie auf die ebenfalls unbestrittenen vormaligen Nutzungen. Diese Umstände hätten eine Indizwirkung nach außen hin, die für ein wirtschaftliches Eigentum spreche.

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

**Außer Streit** gestellt wurde in der mündlichen Verhandlung

- dass sich die weit verstreuten, neben anderen im Grundbuchskörper EZ X zusammengefassten Alpgrundstücke Gp d, e, f, o, und q **nicht** im wirtschaftlichen Eigentum der Berufungswerberin befinden,
- dass sich die in der EZ X befindlichen, a) Privatweg mit Öffentlichkeitsrecht Gp j sowie b) die ursprünglich als Privatstraße mit Öffentlichkeitsrecht geführte und vor etwa 20 Jahren von GS an die Gemeinde L verschenkte Straße Gp n **nicht** im wirtschaftlichen Eigentum der Berufungswerberin befinden.

Hinsichtlich der Alpgrundstücke konnte die Abgabenbehörde I. Instanz keine Ausübung von Herrschaftsrechten gleich einem Eigentümer durch die Berufungswerberin feststellen, hinsichtlich der Wege erfolgte in der mündlichen Verhandlung eine Klarstellung durch den Geschäftsführer GeS.

**Strittig ist:** Stehen die weiters in der EZ X enthaltenen Grundstücke Gp a, b und c sowie die auf Gp a befindliche Bp \* im wirtschaftlichen Eigentum der Berufungswerberin?

Nach ausführlicher Erörterung kann im Streitfall vorausgeschickt werden, dass nicht mehr mit Sicherheit feststellbar ist – nicht zuletzt deshalb, weil auf Seiten beider Parteien Unterlagen in Verlust gerieten - , welche bilanzielle Behandlung bzw. Nichtbehandlung die von GS im Rahmen des Übergabs- und Teilungsvertrages vom 12.11.1962 erworbenen, der damals neu eröffneten EZ X zugeschriebenen, Grundstücke ab ihrem Erwerb erfuhren.

§ 24 Abs. 1 lit. d BAO bestimmt generalklauselartig, dass Wirtschaftsgüter demjenigen zuzurechnen sind, der über sie die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt. Gewöhnlich ist dem zivilrechtlichen Eigentümer das Wirtschaftsgut auch tatsächlich zuzurechnen. Bedeutung gewinnt das "wirtschaftliche Eigentum" dort, wo ein anderer als der rechtliche Eigentümer die wirtschaftliche Herrschaft ausübt, deren gewöhnlicher Ausdruck das Eigentum ist. Ein solches Auseinanderfallen liegt dann vor, wenn die positiven Befugnisse, die Ausdruck des

zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, aber auch der negative Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich der Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, dies umfasst auch den Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers selbst, auf Dauer bei einem anderen liegt.

Bloße Verwaltungs- und Nutzungsrechte bewirken noch nicht, dass der zivilrechtliche Eigentümer sein wirtschaftliches Eigentum an der mit Nutzungsrechten belasteten Sache verliert. Dem zivilrechtlichen Eigentümer ist aber eine Sache dann steuerlich nicht zuzurechnen, wenn besondere Umstände hinzukommen, die es dem Nutzungsberechtigten ermöglichen, mit der Sache wie ein Eigentümer zu schalten und zu walten.

Für die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen ist nicht das zivilrechtliche Eigentum, sondern das wirtschaftliche Eigentum maßgebend.

Im gegenständlichen Fall geht die Abgabenbehörde I. Instanz davon aus, die noch strittigen Grundstücke Gp a, b und c sowie Bp \* befänden sich deshalb im wirtschaftlichen Eigentum der Berufungswerberin, weil sie zu deren Betriebsvermögen gehörten.

Im Anlageverzeichnis der Berufungswerberin scheint heute auf Konto 300, "unbebaute Grundstücke" auf: "Grundstücke laut AV", Anschaffungsdatum 31.10.1964, Wert 494.760. Zusammen mit den Positionen "Grundstück Personalhaus R, Vermessung, Grundtrennung, Grundstück Personalhaus W und Grunderwerbsteuer" ergibt sich ein Betrag von 5,068.134. Dieser findet sich unter "Anlagevermögen, Grundstücke" in der Einbringungsbilanz zum 31.10.1993. Nach Auslegung der Abgabenbehörde I. Instanz umfasst dieser auf das Jahr 1964 (was genau am 31.10.1964 geschah, ist für beide Parteien nicht nachvollziehbar) zurückgehende Betrag alle Grundstücke, die GS nach dem Übergabe- und Teilungsvertrag im Jahr 1962 erworben hat, dh auch die Grundstücke der EZ X, nach Argumentation der Berufungswerberin nur das Hotelgrundstück (EZ A). Oben erwähntes, als Beilage zum Einbringungsvertrag unter der Überschrift "Ermittlung Aufwertung Liegenschaften" erstelltes und in der mündlichen Verhandlung vorgelegtes Papier, weist als EZ A, Gp m unter "Buchwert" 494.760 aus, als "Buchwert Gebäude" 12,317.245 (übereinstimmend mit Einbringungsbilanz). Der Argumentation der Abgabenbehörde I. Instanz, wonach die kapitalisierte Leistung, die GS in Form von monatlicher Rente und Wohnrecht an seine Mutter MS zu entrichten hatte, mit ca. 495.000 S an die Anschaffungskosten laut Bilanz wie oben herankäme und somit sämtliche erworbenen Grundstücke mitumfasse, ist nicht zur Gänze befriedigend, wenn auch rein rechenoperativ eine betragliche Übereinstimmung erzielbar ist. Offen bleibt das "Betreffnis" zugunsten von MS, ein mehr als 400.000 S umfassender Betrag, der ihren Minderempfang abgelden sollte und bezüglich dessen unbekannt ist, wieviel von wem (GS ? Geschwister?) bezahlt wurde. Die steuerlichen Vertreter haben in der mündlichen

Verhandlung überdies nicht zu Unrecht die Frage aufgeworfen, welcher tatsächliche Verkehrswert oben genanntem Betrag von 494.760 gegenüberstand und ob das Geschäft engeltlich oder unentgeltlich gewesen sei. Die von der Abgabenbehörde I. Instanz als gesichert angenommene Erfassung aller erworbenen Grundstücke mit dem genannten Betrag bleibt somit eine Mutmaßung.

Dass bereits im Jahr 1965, damals fand die Protokollierung des Einzelunternehmens Hotel AS, GS, statt, eine Einstellung der Grundstücke der EZ X als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz erfolgte, kann daher – allein aufgrund oben angestellter Zahlenmanipulationen - nicht mit Sicherheit angenommen werden. Überdies wäre die Frage ungeklärt, um welche Grundstücke es sich gehandelt habe. Waren es einzelne? Alle? Welche? Nicht nur die letztlich im Rahmen der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellten Alpflächen, sondern auch die das Hotel umgebenden Gp a, b, und c sowie Bp \* waren zum damaligen Zeitpunkt land- und forstwirtschaftliche Flächen.

Die oben angerissene, zwischen Berufungswerberin und Amtspartei ausführlich kontrovers geführte Diskussion erfährt – wenn man ausschließlich auf die Ausübung der Sachherrschaft gleich einem Eigentümer abstellt – eine nicht unwesentliche Relativierung: Eine **betriebliche Nutzung** der Streitgrundstücke – weiter eingeschränkt eine solche der Gp 122/1 – fand nämlich lediglich in den Jahren 1970 bis 1975 statt, in einem Zeitraum also, als steuerliches Zurechnungssubjekt GS als Einzelunternehmer war. Dass dieser zivilrechtlicher Eigentümer all seiner Grundstücke, unabhängig von der Nutzung und Widmung war, ist evident. Ebenso ist unstrittig, dass die Gp a durch die betriebliche Nutzung zum notwendigen Betriebsvermögen wurde, dies unabhängig von einer Aufnahme in die Steuerbilanz. Wenn die steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vorgebracht haben, eine Aufnahme in die Bilanz sei in den Jahren 1970 bis 1975 fälschlicherweise unterlassen worden, eine Bilanzberichtigung hätte dem Rechnung tragen müssen, so mag dies vorerst dahingestellt bleiben. Relevant wird es in dem Augenblick, in dem sich die Frage stellt, ob und wann die Berufungswerberin als GmbH, somit als eigenständige juristische Person, wirtschaftliche Eigentümerin der Streitgrundstücke geworden sein könnte. Als Zeitpunkt für den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums kommt wohl nur der **Einbringungsvertrag** aus dem Jahr 1994 in Betracht mittels dessen die Streitgrundstücke (bei Vorhandensein in der Einbringungsbilanz) hätten auf die Berufungswerberin übergehen können.

Betrachtet man a priori nicht Gestaltung und Inhalt des Einbringungsvertrages, sondern die Art und Weise der "Herrschaftsausübung" durch die Berufungswerberin über die strittigen Grundstücke, kann davon ausgegangen werden, dass diese in einer laut steuerlichen Vertretern und Geschäftsführer sehr geringen (5%) betrieblichen Nutzung der Gp a als Parkplatz und Lager bestand und besteht. Auch der von der Abgabenbehörde I. Instanz im

Auftrag durchgeführte Lokalaugenschein erbrachte keine gegenteiligen Feststellungen. Es entspricht der herrschenden Lehre, dass eine solche "untergeordnete" betriebliche Nutzung allein ein Grundstück noch nicht zu einem betrieblichen macht und auch keine Aufteilung zu erfolgen hat. Dass die Abgabenbehörde I. Instanz den Umstand der langjährigen Geltendmachung von Kosten für Tennissand, Grundsteuer und Parkplatzeinrichtungen als Betriebsausgaben sowie das Aufscheinen der Betriebsanlagen für "Tennisplatz" und "Schwimmbad" mit dem Erinnerungscient in der Bilanz der Berufungswerberin als Indiz für ein wirtschaftliches Eigentum herangezogen hat, ist nachvollziehbar, reicht aber allein letztlich nicht aus, um das wirtschaftliche Eigentum zu begründen. So ist es nicht unplausibel, dass die Wartung der mitten in L gelegenen Anlagen der Gp a im Interesse des Hotelbetriebes stand, so ist nicht unglaubwürdig, dass die Grundsteuer von der Gemeinde unterschiedslos der Berufungswerberin als GmbH vorgeschrieben wurde, so mag die Erklärung, die Betriebsanlagen hätten richtigerweise ausgebucht werden müssen, in den Raum gestellt bleiben (dass die – angesichts eingetretener Verjährung - umso freimütigeren Einbekenntnisse der steuerlichen Vertreter hinsichtlich in der Vergangenheit unterlaufener, grundsätzlich Bilanzberichtigungen erfordernder Unrichtigkeiten bei der Amtspartei wenig Freude auszulösen vermögen, liegt auf der Hand). Die Gp c wird als Viehweide genutzt. Es ist nicht bekannt, ob bzw. wie sie jemals betrieblich verwendet wurde. Auf der Gp b wurde von den Kindern des GS ein Restaurantbetrieb in Form einer GesbR errichtet, der steuerlich gesondert erfasst ist.

Die zum 1.1.1974 erfolgte **einheitswertmäßige Einstufung** der Gp a und c als zur wirtschaftlichen Einheit Sporthotel S gehörig, trägt wohl dem Umstand Rechnung, dass ab Beginn der 70-er Jahre auf Gp a die bereits mehrfach erwähnte betriebliche Nutzung stattfand, indem Tennisplatz und Schwimmbad zur Aufnahme eines Sommerbetriebes angelegt wurden und Gp c in unmittelbarer Hotelumgebung möglicherweise in eine damalige Planung einbezogen war. Es ist jedoch darauf Bedacht zu nehmen, dass Betriebsinhaber damals die natürliche Person GS war, an den auch der Bescheid adressiert wurde. Die Gp b verblieb zum 1.1.1974 einheitswertmäßig als dem "landwirtschaftlichen Betrieb" gewidmet. Den genannten Einheitswertbescheiden, die von der Abgabenbehörde I. Instanz zur Stützung ihrer Argumentationslinie herangezogen wurden, können mit gleicher Überzeugungskraft die von den steuerlichen Vertretern in der Verhandlung vorgelegten Einheitswertbescheide entgegengehalten werden. Diesen zufolge ging die einheitswertmäßige Zurechnung ab 1.1.1995 – dh nach Einbringung und somit zu einem Zeitpunkt als die Berufungswerberin als juristische Person bereits existierte - betreffend "Grdst. a, EZ X teilw." (laut Steuerberater darin auch Gp c enthalten), "unbebautes Grundstück", nämlich an GS als natürliche Person, jene betreffend EZ A, "Geschäftsgrundstück", an die Hotel AS GmbH als juristische Person.

Betreffend "EZ X teilw." (restliche Gp der EZ X außer a und c?) liegt der an GS gerichtete Einheitswertbescheid zum 1.1.1988 auf, der die Art des Steuergegenstandes als "landwirtschaftlichen Betrieb" ausweist.

Bevor näher auf den Inhalt des **Einbringungsvertrages** eingegangen wird, der letztlich von der Abgabenbehörde I. Instanz als Herzstück und Titel für die Übertragung des außerbücherlichen Eigentums an die Berufungswerberin eingestuft wird, fasst der unabhängige Finanzsenat zusammen, dass eine Ausübung umfangreicher Herrschaftsrechte gleich einem Eigentümer über die Gp a, b und c durch die Berufungswerberin nicht festgestellt werden konnte. Eine (eingeschränkte) Nutzung der Gp a als Parkplatz und Lager wurde nicht bestritten. Eine Veränderung, Belastung oder Veräußerung der Streitgrundstücke durch die Berufungswerberin wurde nach Kenntnisstand des unabhängigen Finanzsenates weder beabsichtigt, noch je versucht, noch auch nur behauptet. Es stand auch offenbar nie in der Absicht der Berufungswerberin, den negativen Inhalt des Eigentumsrechts auszuüben – nämlich jeden Dritten und selbst die eingeworteten zivilrechtlichen Eigentümer von der Einwirkung auf die Sache auszuschließen (etwa ist die Berufungswerberin nicht gegen die Errichtung des Restaurantbetriebes "Sch" auf der Gp b durch die Kinder des GS eingeschritten). An diese Stelle passt das von den steuerlichen Vertretern zitierte Erkenntnis des VwGH vom 18.12.1989, 88/15/0114, worin zum Ausdruck gebracht wird, der potentielle wirtschaftliche Eigentümer müsse überhaupt erst in der Lage sein, die Herrschaft gleich einem Eigentümer auszuüben. Sei die Sachlage dergestalt, dass die Erlangung des Eigentums im Streitwege angestrengt werden müsse, so spreche dies eher gegen eine Ausübung von Herrschaftsrechten im maßgebenden Zeitpunkt. Im Streitfall sind die eingeworteten Erben nicht bereit, die strittigen Grundstücke an die Berufungswerberin herauszugeben.

Als Anknüpfungspunkt für die Innehabung des wirtschaftlichen Eigentums verbleibt letztlich die von der I. Instanz vertretene Annahme von einer Übertragung der Streitgrundstücke an die Berufungswerberin im Wege des **Einbringungsvertrages**: In diesem Vertrag vom 27.5.1994 ist die EZ X nicht genannt. Ausdrücklich erwähnt sind die EZ A-C, bezüglich derer auch Aufsandungserklärungen vorliegen (vgl. hierzu Zusammenhang mit UmGrStRiLi RZ 743). Aus der Formulierung "....der gesamte Betrieb....mit allen Aktiven und Passiven.." schloss die Abgabenbehörde I. Instanz, es sei auch die EZ X, als in der Einbringungsbilanz, Position "Grundstücke" enthalten, mitumfasst. Betreffend diese Bilanzposition wurden bereits Überlegungen erörtert, die zu dem Schluss führten, die Erfassung der Streitgrundstücke in dieser Position sei eine nicht beweisbare Mutmaßung. Unbeantwortet ist letztlich auch die Frage, welche Gp aus der EZ X das exakt sein sollten. Die Abgabenbehörde I. Instanz selbst stellte in der mündlichen Verhandlung die Nichtumfassung der Alpgrundstücke wie oben außer Streit.

Nach § 914 ABGB ist bei **Auslegung von Verträgen** die Absicht der Parteien zu erforschen und der Vertrag so zu verstehen, wie es der Übung des redlichen Verkehrs entspricht. Näher ausgeführt bedeutet dies, dass der Wille der erklärenden Partei so zu ergründen ist, wie der andere Vertragsteil die Erklärung verstehen mußte. Die Gattin HS und der Sohn GeS sowie der zum Zeitpunkt der Einbringung beauftragte Steuerberater Dr. P haben mit Nachdruck erklärt, es sei niemals die Absicht von GS gewesen, die drei letztlich strittigen Grundstücke in die GmbH einzubringen. Dr. P erinnert sich daran, dass GS von Plänen hinsichtlich Gp a als "Alterssitz" gesprochen habe und dass er als Steuerberater bei seinen Geschäften mit Klienten aus L stets genau auf die Trennung von betrieblichen und privaten Grundstücken geachtet habe. Weiters wurde auf die von Herrn S getroffenen Verfügungen über Teile der Gp a in den Jahren 1988 (Legat) und 1991 (Schenkung) an seine Schwester IS hingewiesen, die offenbar von einem nicht betrieblichen Verständnis des betreffenden Grundstückes getragen waren. Der Einbringungsvertrag erweist sich bei näherem Studium als sehr detailliert, so werden etwa die sieben auf die Berufungswerberin mitübertragenen Fahrzeuge im einzelnen aufgezählt. Angesichts dieser Systematik wäre eine Übertragung von wertvollen Grundstücken "durch Schweigen" wenig stimmig.

Vorstehend Ausgeführtes spricht dagegen, dass der im Einbringungsvertrag zum Ausdruck kommende Wille des Einzelunternehmers GS als auf eine Übertragung der Streitgrundstücke gerichtet zu verstehen war (so diese überhaupt in der Bilanz des Einzelunternehmens enthalten gewesen wären). Die Annahme der Abgabenbehörde I. Instanz, eine ausdrückliche Entnahme anlässlich der Einbringung sei unterblieben, um eine Realisierung der stillen Reserven zu umgehen, vermag nicht zu überzeugen (sie würde im Übrigen weitere Überlegungen implizieren, die in den Bereich der Unterstellungen fallen würden). Die ebenfalls laut gewordene Argumentation, wonach das Umgründungssteuergesetz Begünstigungsnormen enthalte, daher Einbringungsverträge mit höchstmöglicher Transparenz abgefasst zu sein hätten, ist nicht gänzlich schlüssig: Warum hätten Grundstücke, die nach Willen und Überzeugung des Einzelunternehmers nicht der Bilanz des Einzelunternehmens enthalten waren, ausdrücklich entnommen werden sollen? Wie kann in dem Schweigen über Umstände, die nicht Vertragsgegenstand sind, mangelnde Transparenz erblickt werden? Der Einbringungsvertrag ist nicht unklar abgefasst – auch eine Interpretation im Sinne des § 914 ABGB vermag ihm keinen anderen Sinn als den darin mit Worten umschriebenen beizulegen. Ein im Akt aufliegendes Schreiben des Steuerberaters Dr. P untermauert die im Vertrag dokumentierte Einbringung lediglich der Grundstücke EZ A-C. Es besteht keine Handhabe dafür, dass diese Aufzählung bloß demonstrativ sein sollte. Würde man die Möglichkeit erwägen, dass die strittigen Grundstücke doch in der Bilanz des Einzelunternehmens erfasst gewesen sein könnten, so haben die steuerlichen Vertreter eine Entnahme anlässlich der

Einbringung behauptet. Der unabhängige Finanzsenat verzichtet auf eine weitere Erörterung dieser infolge Verjährung gegenstandslosen Variante und weist auf die im Sachverhalt niedergelegten, diesbezüglichen Ausführungen des Steuerberaters im Zusammenhang mit einer für das Jahr 1993 durchgeführten Betriebsprüfung hin.

Der Einbringungsvertrag stellt nach dem Ausgeführten **keinen Titel** für die Übertragung der Liegenschaften Gp a, b, c und Bp \* in das außerbücherliche Eigentum der Berufungswerberin dar.

Nach Überzeugung des unabhängigen Finanzsenates ist davon auszugehen, dass sich die Grundstücke der EZ X nicht in der Bilanz des Einzelunternehmens befunden haben. Selbst wenn man dem an sich sehr klar formulierten Einbringungsvertrag eine Übertragung durch Nichterwähnung unterstellen wollte, böte dieser daher keine Handhabe für die von der Abgabenbehörde I. Instanz vertretene Position.

Der unabhängige Finanzsenat verkennt nicht, dass der Streitfall mit verschiedenen Unstimmigkeiten behaftet ist. So wird etwa um Jahre verspätet das Erfordernis von Bilanzberichtigungen einbekannt, so wurden Einlagen nicht verbucht (Flächenabschreibungen von b auf m), so fehlen Nutzungsvereinbarungen.

Letztlich **ausschlaggebend** waren aber im Rahmen der Gesamtwürdigung des umfangreichen Sachverhaltes,

- dass sich aus dem Einbringungsvertrag vom 27.5.1994 kein Parteiwille auf Übertragung der Streitgrundstücke auf die Berufungswerberin ablesen lässt,
- dass die Nutzungen und Lastentragungen, die die Berufungswerberin hinsichtlich der Streitgrundstücke ausgeübt und übernommen hat, nicht ausreichend sind, um definitionsgemäß ein wirtschaftliches Eigentum zu begründen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. September 2006