



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X. GmbH, xy, vertreten durch Achleitner & Partner Wirtschaftstreuhand OEG, 4840 Vöcklabruck, vom 22. Oktober 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes ss vom 24. September 2003 betreffend Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer sowie Säumniszuschlag für die Kapitalertragsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

1) Die Höhe der Körperschaftsteuer beträgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.293.956 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	4.293.956 S
Verlustabzug	- 4.293.956 S
Einkommen	0
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem § 22 KStG 1988 34% von 0	0,00 S
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	24.080,00 S
Körperschaftsteuerschuld gerundet	24,080,00 S (in € 1.750)

2) Die Höhe der Kapitalertragsteuer und des Säumniszuschlags für das Jahr 2000 betragen:

Bemessungsgrundlage Kapitalertragsteuer:	1.706.277 S (in € 124.000)
Kapitalertragsteuer (25%):	426.569,30 S (in € 31.000)
Bemessungsgrundlage Säumniszuschlag	426.569,30 S (in € 31.000)
Säumniszuschlag (2%)	8.531,40 S (in € 620)

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (infolge Bw.) handelt es sich um eine Gesellschaft in der Geschäftsform einer GmbH. Der Gegenstand des Unternehmens besteht in der Produktion und dem Vertrieb von Heizungsgütern sowie die Herstellung und der Vertrieb von Anlagen und Geräten und die Entwicklung von know-how auf dem Gebiet der Energietechnik sowie das Handelsgewerbe.

Die Gesellschafter der Bw. sind Herr xx – Gesellschafter Geschäftsführer- und Frau yy.

Die Gesellschafterin Frau yy hat mit Abtretungsvertrag vom 29. Dezember 2000 von ihrem zur Gänze in bar einbezahlten Geschäftsanteil an der Firma zz einen Teil im Nominale von 2.900.000 S um dem Abtretungspreis von 10.000.000 S an die X. GmbH verkauft. Der angeführte Abtretungspreis wurde durch den Verkauf der Liegenschaften EZ aa und EZ bb, Grundbuch mm, BG ss entrichtet.

Der Kaufvertrag vom 29. Dezember 2000 wurde gesondert abgeschlossen, aus dem folgendes hervorgeht:

§ 1 Kaufgegenstand:

Die Verkäuferin (Bw.) ist grundbürgerliche Eigentümerin folgender, in der Katastralgemeinde mm, BG ss, gelegenen Liegenschaften:

Einlagezahl	Grundstück Nr.	Größe in m ²	Nutzung
aa	22	882	Baufläche
aa	33	242	Sonstige (Werkgelände)
aa	44	9.547	Sonstige (Werkgelände)
aa	55	735	Sonstige (Weg)
bb	66	3.938	Landwirtschaftlich genutzt
		15.344	

2. Auf diesen Liegenschaften betreibt die Verkäuferin derzeit eine Heiz- und Kochgeräteproduktion, samt Lager, Schauraum, Verwaltung und Vertrieb sowie Kundendienst. Der diesbezügliche Betrieb ist nicht Gegenstand dieses Kaufvertrages.

3. Die obigen Liegenschaften sind mit folgendem Pfandrecht belastet:

...

4. Die obigen Liegenschaften sind weiters mit Dienstbarkeiten von Hochspannungsleitungen und einer Trafostation sowie des Gehens und Fahrens belastet.

5.

§ 2 Übergabe und Übernahme

....

§ 3 Verrechnung bzw. Abgrenzung

1) Als Verrechnungsstichtag wird einvernehmlich der 31. Dezember 2000 festgelegt...

§ 4 Versicherungen:

Die Käuferin verpflichtet sich, die hinsichtlich des Kaufgegenstandes bestehenden Versicherungsverträge zu übernehmen.

....

§ 5 Grundbürgerliche Lasten:

1. Die Käuferin (Frau yy) hat in das Grundbuch Einsicht genommen.

2.....

§ 6 Gewährleistung, Rücktrittsausschluss sowie Schad und Klagoshaltung

§ 7 Kaufpreis:

1) Der Kaufpreis für den Kaufgegenstand gemäß § 1 wird mit 10.000.000 S (zehn Millionen) vereinbart.

2) Der Kaufpreis ist in Form der Übergabe von Gesellschaftsanteilen an der zz mit dem Sitz in ww im Nominale von 2.900.000 S zu entrichten. Über die Übergabe dieser Anteile wird ein gesonderter Vertrag errichtet, der integraler Bestandteil dieses Vertrages ist.

§ 8 Aufsandungserklärung:

Die X. GmbH erklärt ihre ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieses Vertrages im Grundbuch mm , BG ss , ob den Liegenschaften Einlagezahl aa und Einlagezahl bb das Eigentumsrecht für Frau yy einverleibt werden darf.

§ 9 Erklärung

....

§ 10 Kosten, Steuern und Gebühren....."

Eine konkrete Bewertung der verkauften Liegenschaften erfolgte nicht.

In der Folge vermietete die Käuferin Frau yy der Bw. - X. GmbH (Verkäuferin) - diese Liegenschaften samt den laut Anhang A darauf befindlichen Gebäude laut dem im Akt aufliegenden Mietvertrag.

Bei der Bw. fand für den Zeitraum 1998 bis 2001 eine Betriebsprüfung (infolge Bp.) statt.

Laut dem vom Finanzamt in Auftrag gegebenen Gutachten mit Stichtag 29. Dezember 2000 vom 22. April 2003 wurde der Verkehrswert dieser Liegenschaft laut nachfolgender Berechnung mit 1.086.700 € (14.953.318,00 S) wie folgt ermittelt:

Bodenwert	€ 843.864
Sachwert	€ 688.275
Ertragswert	€ 147.108
Verkehrswert	€ 1.207.439

- 10% Abschlag	€ 120.743
Verkehrswert	€ 1.086.700
	S 14.953.318

Im Zuge der Schlussbesprechung vom 9. September 2003 - Tz 3 der Niederschrift - wurde der Wert der Liegenschaft unter Berücksichtigung der vorgebrachten Argumente (Schreiben vom 19.5.2003 samt Kaufvertrag vom 18.12.2000) des Unternehmens mit 13,5 Mio S festgesetzt, ein pauschaler Abschlag von 10% für möglicherweise nicht berücksichtigte Umstände wurde angesetzt.

Die Kapitalertragsteuer wird vom Unternehmen getragen.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht (infolge Bp.Bericht) - aaa - geht im Wesentlichen folgendes hervor.:

Tz 16: Anlagenverkauf Betriebsliegenschaft

eee, sss

Verdeckte Gewinnausschüttung 2000:

Begründung siehe Tz 2 des Besprechungsprogramms vom 5. Mai 2003 und Niederschrift über Schlussbesprechung vom 9. September 2003:

vgA Frau yy	2000
Unterschied zu angemessenen Kaufpreis	3.500.000 S
Davon 33% Kest	1.155.000 S

Tz 17 des Bp. Berichts: Darstellung der Verlustvorträge

.....

Verlustvortrag 2000

Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Bp.	6.087.679 S
Verbrauch aus Fünftelung	- 81.737 S
Verbrauch ab 1991	-6.005.942 S
	0
Stand Ende 2000 KZ 619	6.846.323 S

....

Tz 19 Ermittlung der Kapitalertragsteuer:

Die unter Tz 16 angeführte verdeckte Ausschüttung ist der Kapitalertragsteuer zu unterziehen
Sie betrifft die Gesellschafterin yy

	Jahr 2000
Kaufpreisunterschied	3.500.000 S
Bemessungsgrundlage	3.500.000 S
Steuersatz	33%
Kapitalertragsteuer	1.155.000 S

Das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 2000 wird gem. § 303 Abs. 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, wieder aufgenommen. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.

Gleichzeitig wurde der Körperschaftsteuerbescheid 2000 sowie der Haftungs- und Abgabenbescheid betreffend Kapitalertragsteuer und Säumniszuschlag für das Jahr 2000 vom zuständigen Finanzamt am 24. September 2003 erlassen.

Gegen diesen Körperschaftsteuerbescheid sowie den Haftungs- und Abgabenbescheid hinsichtlich Kapitalertragsteuer sowie Säumniszuschlag brachte der steuerliche Vertreter der Bw. das **Rechtsmittel der Berufung** mit folgender Begründung ein:

„Die Berufung richtet sich gegen die unrichtige Bewertung der Betriebsliegenschaft EZ aa und EZ bb Grundbuch mm , eee (im folgenden Betriebsliegenschaft bezeichnet).

Das von der Finanzverwaltung in Auftrag gegebene Bewertungsgutachten vom 22. April 2003 erhält schwerwiegende Ansatzmängel sowie daraus resultierende Bewertungsfehler. Diese Bewertungsmängel sollen im Folgenden kurz skizziert werden:

Ad 2.3 des Bewertungsgutachten vom 22.4.2003: Dingliche Rechte und Lasten:

Es wird nur auf die Beilage des Grundbuchauszuges verwiesen. In der Bewertung finden jedoch die einverleibten Dienstbarkeiten des Gehens und Fahrens und der Hochspannungsleitung sowie der Trafostation keinerlei Berücksichtigung.

Ad 2.6. Flächenwidmung und Bebauung:

Die Angabe, es handle sich um gemischtes Betriebs- und Wohnbaugebiet ist definitiv falsch.

Laut dem Schreiben der Gemeinde ddd , welches in dem neu in Auftrag gegebenen Gutachten von Dr. bbb, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger zitiert ist, sind ca 7.400 m² zum Bewertungstichtag als Grünland ausgewiesen, der Rest ist Betriebsbaugebiet und nicht gemischtes Betriebs- und Wohnbaugebiet; dies hat natürlich weit reichende Folgen bei der Grundstücksbewertung unter 3.1.

Ad 3.2. Sachwert:

Unter 3.2. des Gutachtens wird der Sachwert ermittelt, jedoch wird nur der Bauzeitwert ohne Addition des Grundstückwertes angegeben. Dies ist ein fataler Bewertungsfehler der im glatten Widerspruch zu § 6 Liegenschaftsbewertungsgesetz steht: Im Sachwertverfahren ist der Wert der Sache durch Zusammenzählen des Bodenwertes, des Bauwertes und des Wertes sonstiger Bestandteile zu ermitteln (=Sachwert).

Ad 3.3 Ertragswertverfahren:

Im Gutachten wird ausgeführt, dass dem Mieter die völlige Instandhaltungspflicht der Liegenschaft trifft; dazu ist unter Punkt 7.2. des Mietvertrages zwischen Frau yy , Wien als Bestandgeberin und der Fa. X. GmbH als Bestandgeber ausgeführt, dass bei großen Reparaturen, und nur solche sind für die Bewertung maßgeblich, die Kostenteilung zwischen Mieter und Vermieter bei 1:1 liegt, weiters kann die wirtschaftliche Restnutzungsdauer im Ertragswertverfahren unter Berücksichtigung der schlechten Gebäudesubstanz und aufgrund des Alters nicht bei vierzig Jahren liegen. Der Zweitgutachter geht von realistischen fünfundzwanzig Jahren aus. Ein offensichtlicher Bewertungsfehler liegt auch in dem Umstand, dass bei einem sehr hohen Unterschied zwischen Sach- und Ertragswert Berechnungsgrundlagen unrichtig eingeschätzt wurden. Im Bewertungsgutachten des Herrn bbb wurde dieser Umstand durch fiktive Anhebung eines eventuellen Mietertrages beseitigt. Dazu ist anzumerken, dass unter der nachhaltigen und angespannten finanziellen Lage der Fa X. GmbH es nicht möglich wäre eine höhere Miete aufzubringen. Ein höherer Mietzins kann bei gegebener Marktlage nicht geleistet werden und hätte unter Umständen die Insolvenz oder Schließung der Fa X. GmbH und dadurch den vollständigen Mietausfall zur Folge. Ein höherer Mietzins ist daher tatsächlich durch den Vermieter derzeit nicht erzielbar.

Trotz dieser Anpassung der Bewertungsparameter, die zu einer Erhöhung des Ertragswertes führt, ergibt sich insgesamt ein wesentlich niedriger Verkehrswert der Betriebsliegenschaft als im Erstgutachten.

Die aufgezählten Kritikpunkte konnten hier nur exemplarisch dargestellt werden. Nähere Ausführungen entnehmen sie bitte dem beiliegenden Sachverständigen Gutachten des Herrn Mag. bbb , welches einen integrierenden Bestandteil dieser Berufung bildet. Der Aufbau dieses neutralen Gutachtens ist aus unserer Sicht systematisch, sehr sorgfältig und

nachvollziehbar gestaltet und bildet daher mit dem ermittelten Verkehrswert in Höhe von € 778.000 für die Betriebsliegenschaft zum Bewertungsstichtag 29. Dezember 2000 die Bemessungsgrundlage für eine allfällige verdeckte Gewinnausschüttung.

Wir stellen daher den Antrag, dass als verdeckte Ausschüttung des Jahres 2000 lediglich ein Betrag in Höhe von 51.271,66 € in Betracht kommt und bildet dieser auch die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer sowie den Säumniszuschlag. Die vorzuschreibende Kapitalertragsteuer beträgt daher 16.919,65 € der zu verhängende Säumniszuschlag beträgt 338,39 €. Die vorgenommene Kürzung des Verlustabzuges gem. § 18 Abs. 6 EStG ist anzupassen“.

Aus dem der Berufung beigelegten Sachverständigengutachten tb des Sachverständigen Mag. Dr. Thomas bbb Bewertung der Liegenschaften EZ aa und EZ bb Grundbuch mm , eee zur Ermittlung des Verkehrswertes geht folgendes hervor:

I. Allgemeines:

...

2. Zweck:

Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaften EZ aa und EZ bb zur Vorlage bei der Finanzbehörde.

3. Bewertungsstichtag:

29. Dezember 2000

4. Grundlagen und Unterlagen der Bewertung:

.....Grundbuchsäuszeuge vom 10. Oktober 2003

Einsichtnahme in den Bauakt der Gemeinde ddd am 15. Oktober 2003

Mietvertrag zwischen yy und der X. GmbH

Mietvertrag ggg

Auskunft des Gemeindeamtes ddd über die Flächenwidmung und Bebauungspläne vom 10. Dezember 2003

Bewertungsgutachten von 22. April 2003

Auskunft VKB Immobilien ss über Vergleichspreise

Kaufvertrag vom 18. Dezember 2000, Vergleichsgrundstück, BG ss Urkundensammlung ttt)

LBG Kommentar von Stabentheiner, Manz Verlag 1992

Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 4. Auflage, Wien 2002

Bodenproben wurden nicht verlangt....

5. Beilagen:

....

II. Befund

.....

1. – 3.

4. Dingliche Lasten:

Im C-Blatt des Grundbuchs der EZ aa befindet sich aus 1962 eine Dienstbarkeit des Gehens und Fahrens über Gst 44 zugunsten der EZ cc.

Die Kopie aus der Urkundensammlung des BG ss zur bezüglichen Dienstbarkeit sagt aus, dass die Berechtigten „zur Bewirtschaftung ihrer dahinterliegenden landwirtschaftlichen Grundstücke über dieses Trennstück zu gehen und mit Fuhren aller Art zu fahren“ berechtigt sind. Eine ähnliche Dienstbarkeit ist auch unter C LNR 1a in der EZ bb einverleibt. Weiters befindet sich in der EZ aa unter der LNR 2a aus 1966 eine Dienstbarkeit der Hochspannungsleitung, der Trafostation sowie des Gehens und Fahrens für die OÖ Kraftwerke AG. Ebenso eine weitere Dienstbarkeit der Hochspannungsleitung für die OÖ Kraftwerke AG unter der LNR 3a aus 1967(in EZ aa). Aus 1970 befindet sich unter der LNR 4a eine weitere Dienstbarkeit des Gehens und des Fahrens für die EZ nn einverleibt. Weiters ist ein pffff einverleibt und auch bei der EZ bb als Simultanhaftung sichergestellt...

5. Grundstücksbeschreibung:

5.1. Grundstücke

.....

Gesamtfläche 15.344 m²

5.2. Flächenwidmung und Bebauung:

Laut Auskunft der Gemeinde ddd waren die oa Grundstücke zum Bewertungsstichtag im Flächenwidmungsplan wie folgt ausgewiesen:

Zitat Gemeindeschreiben „Ca 7.950 m² waren als Betriebsbaugebiet, die restlichen ca 7.400 m² sind im Flächenwidmungsplan als Grünland ausgewiesen“. Eine diesbezügliche Widmung Änderung des Grünlandes ist 2003 im Gange jedoch nicht rechtskräftig. Die Liegenschaft liegt im Wasserschongebiet dh es besteht für manche Betriebe erhöhte Vorsicht betreffend Bodenkontaminierungen bzw. sind manche Betriebe hier von einer Ansiedelung ausgeschlossen.

Für die Liegenschaften existiert kein Bebauungsplan. Es wurden in den Jahren 1961 bis 1985 die verschiedensten Betriebshallen und Verwaltungsgebäude errichtet.

5.3. Lage und Verkehrsverhältnisse:

Die bewertungsgegenständliche Liegenschaft befindet sich im Gemeindegebiet von ddd und grenzt an die b (e). Zum Ortsgebiet von ss sind es ca 5 km, zum Ortszentrum von ddd sind es rund 2 km. An die Liegenschaft grenzen landwirtschaftlich und gewerblich genutzte Grundstücke an, weiters sind in der Umgebung Wohnobjekte und Gewerbegebiete vorhanden. Zu erwähnen ist auch, dass bereits zum Bewertungsstichtag die geplante Ortsumfahrung offenkundig war und dass der direkt an der Liegenschaft vorbeifahrende Hauptverkehr in Hinkunft umgeleitet wird.

5.4. Maße und Form, Topographie:

Es handelt sich um unregelmäßige Grundstücksformen, die genaue Konfiguration ergibt sich aus dem Beilageplan. An der b ist die Liegenschaft caxxu.xxx tief.

Es handelt sich um eine ebene Lage. Die Liegenschaft liegt im Wasserschongebiet.

Die Gesamtfläche der Grundstücke beträgt laut Grundbuch 15.344 m².

5.5 Ver- und Entsorgung:

Die bewertungsgegenständliche Liegenschaft ist durch das öffentliche Wasser-, Kanalnetz, Telefon- und Stromnetz aufgeschlossen. Es befindet sich eine Ölheizung im Objekt, die Hallen sind teilweise unbeheizt, teilweise mit alten Gebläseheizungen ausgestattet. Das Gebäude e1 auf dem Grundstück 66 wird eigens mittels Pellet Heizung versorgt.

5.6. Beschreibung der Baulichkeiten:

.....

5.7. Bau- und Erhaltungszustand:

Es handelt sich wie oben beschrieben um mehrere Baukörper aus verschiedenen Errichtungsjahren. Insgesamt muss gesagt werden, dass die Gesamtliegenschaft mit der Gesamtheit der darauf errichteten Objekte gewerblich ohne Schonung der Substanz sehr stark abgenutzt wurde. Architektur, Bauweise, technischer Zustand sind nicht mehr zeitgemäß und mit hohen Investitions- und Sanierungskosten verbunden. Bei allen Objekten fehlt zur Gänze eine Wärmedämmung nach außen hin, was sich aus den Aussagen des Betriebsleiters bei den enormen Verbrauchsangaben von Heizöl auch widerspiegelt. Fenster, Fassadenisolierung, Dämmung der obersten Geschossdecken, neue Dachdeckung (inkl. Entsorgung des Sondermülls Asbest Eternit) sind nur einige Punkte, die hinsichtlich Sanierung dringend anstehen. Die Außenflächen sind Großteil befestigt im Sinne von betonierten Wegen.

Erklärung zur Berechnung der Alterswertminderung:

Es handelt sich hier um wirtschaftlich stark abgenutzte Gebäude, die nicht ordentlich instand gehalten wurden und die den heutigen betriebswirtschaftlichen und technischen Anforderungen nicht mehr entsprechen. Dies gilt für die alten Büro- und Verwaltungsgebäude genauso wie für die alten nicht isolierten Hallen. Aufgrund der wirtschaftlichen und technischen Entwicklung für Bürogebäude und Hallenbauten seit den 70iger Jahren haben sich die Gebäude wirtschaftlich schneller abgenutzt, als man aufgrund des Baujahres annehmen dürfte. Daher wird in diesem Fall die voraussichtlich noch verbleibende Restnutzungsdauer unter Berücksichtigung der oben angeführten Zustände eingeschätzt, sodass man zusammen mit den seit den Baujahren vergangenen Jahren auf die gewöhnliche Gebäudelebensdauer kommt.

Für die sonst herangezogenen Werte für die gewöhnliche Gebäudelebensdauer wurden die Tabellen von Kranewitter, S 80 herangezogen.

.....

5.8. Bestandverhältnisse:

Für die Gesamtliegenschaft besteht ein unbefristeter Mietvertrag zwischen Frau yy als Liegenschaftseigentümerin und Vermieterin einerseits und der Firma X. GmbH als Mieterin andererseits. Als Mietzins wurde ein Betrag von € 5.716,15 pro Quartal exkl. USt und exkl. Betriebs- und Heizkosten vereinbart.

Weiters existiert seit 1994 ein Mietvertrag über das Objekt e1 . Als Mieter dort scheint die Firma ggg auf. Der monatliche Mietzins beträgt hier € 1.025,00 exkl. USt und exkl. Betriebskosten. Als Vermieter fungiert hier die X. GmbH, also eine Art der Untervermietung.

Die Ermittlung des nachhaltig erzielbaren Mietzinses erfolgt unten bei der Ertragswertberechnung.

.....

III. Bewertung:

Die Bewertung der Liegenschaft wird nach dem Liegenschaftsbewertungsgesetz und unter Berücksichtigung aller im Befund getroffenen Tatsachen sowie besonders unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse am örtlichen Immobilienmarkt durchgeführt.

Als Bewertungsverfahren werden das Vergleichswertverfahren (§ 4 LBG), das Sachwertverfahren (§ 6 LBG) und das Ertragswertverfahren (§ 5 LBG) herangezogen.

.....

1. Bodenwert:

Unter Berücksichtigung von Vergleichspreisen (Auskunft Gemeinde ddd sowie Urkundensammlung des BG ss und schriftliche Auskunft von VKB Immobilien ss), Immobilienpreisspiegel 2001 (hier wurden für das Jahr 2000 alle Preise erhoben) für Betriebsansiedlung ss Land mit gutem Nutzwert und aufgrund der Erfahrungen des ausführenden Sachverständigen als örtlicher Immobilienmakler in der Region und der im Befund geschilderten Umstände ist für ein unbebautes Grundstück mit der gegebenen Widmung zum Bewertungsstichtag ein Preis von € 45 per m² ortsüblich angemessen, wobei hier ein Abschlag von 10% für die einverleibten Dienstbarkeiten bereits berücksichtigt wurde. Ebenfalls wurde berücksichtigt, dass es sich bei den unter 1. und 4. angeführten Verkäufen um ungewöhnliche Verhältnisse gemäß § 4 Abs. 3 LBG handelt, welche vom ausführenden Sachverständigen entsprechend berichtigt wurden. Weiters wurde zur Preisberechnung des Betriebsbaugebietes ein m² Preis von € 60 und für das Grünland in Ansehung einer zu erwartenden Umwidmung (die war allerdings zum Stichtag noch nicht im Gespräch) der halbe Baulandpreis angenommen, was den Mischpreis von € 45 per m² ergeben hat (wie oben angeführt sind zum Bewertungsstichtag ca 7.400 m² als Grünland ausgewiesen, Grünland hat in der Region normalerweise nur einen Wert von € 4 per m²).

Der Vergleichspreise wurden wie folgt erhoben:

1. BG ss Urkundensammlung zu ttt: Verkauf von 3.360 m² Gewerbegrund von Gemeinde ddd an www GmbH um 600 S (€ 43,60) per m² (EZ ee GB mm).
2. Immobilienpreisspiegel 2001 der Wirtschaftskammer Österreich. Hier wurden alle Preise erhoben und bei den Grundstücken für Betriebsansiedlung zwischen einfachem, guten und sehr guten Nutzwert unterschieden, wobei einfach bedeutet, dass keine optimale Verkehrsanbindung, kaum Infrastruktur und kaum Aufschließung besteht, weiters gut bedeutet, dass verkehrsmäßig günstige Erreichbarkeit besteht, dass gute Infrastruktur besteht, weiters sehr gut bedeutet, dass in der Nähe eine Autobahnauffahrt oder Gleisanschluss oder Hafen im Nahbereich besteht und eine sehr gute Infrastruktur vorhanden ist. Es handelt sich hier um die zweite Kategorie mit gutem Nutzwert, diese Kategorie ist für die Region ss Land mit € 58,10 per m² ausgewiesen.
3. Das Immobilienbüro VKB –Immobilien ss hat seit 1. Dezember 1999 ca 1,2 km von der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft entfernt, jedoch noch auf ss Stadtgebiet ca 9.900 m² gemischtes Baugebiet (gstxx) mit € 51 per m² zum Verkauf angeboten und bislang nicht verkaufen können.

4. Die Gemeinde ddd teilt am 10. Oktober 2003 mit, dass Grundeinlösungen (Betriebsbaugebiet) für die Umfahrung ddd mit € 77 durchgeführt wurden.

Unter Berücksichtigung eines Bebauungsabschlages in Höhe von 20% werden 80% des Wertes des unbebauten Grundes in Ansatz gebracht, woraus sich der Grundteil wie folgt ergibt.

15.344 m ² * 45*0,80	= € 552.384 (inkl Ver- und Entsorgungseinrichtungen)
---------------------------------	--

Dieser Wert setzt ordentliche Bodenbeschaffenheit und Kontaminationsfreiheit voraus. Eine Bodenuntersuchung war jedoch nicht beauftragt.

2. Bauwert:

.....

Neuherstellungskosten in €	Zeitwert in €
3.020.206	987.813

Die herangezogenen m³- Preise wurden auch aus den Richtpreisen bei Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage, S. 260 und S. 262 entnommen.

3. Rück gestauter Reparaturbedarf:

Die oben angeführten, bereits überfälligen Instandhaltungsarbeiten (Wärmedämmung, komplette Verglasung als Isoglasausführung, komplette Dacherneuerungen etc) rechtfertigen einen zusätzlichen Abschlag von 40% als anzunehmenden Minderwert

Zeitwert laut obiger Berechnung	€ 987.813
- 40%	€ 395.125
Verkürzter Zeitwert	€ 592.688

4. Sachwert:

Die Summe aus Bodenwert und Zeitwert der baulichen Anlagen ergibt den Sachwert:

Bodenwert	€ 552.384
Zeitwert der baulichen Anlagen	€ 592.688
Sachwert	€ 1.145.072

5. Ertragswert:

Der Mietzins laut Mietvertrag für die Gesamtliegenschaften beträgt pro Quartal netto nur € 5.716,15 exkl USt. und exkl. Betriebs- und Heizungskosten. Das sind monatlich € 1.905. Die aus der Untervermietung des Objektes e1 an die Fa. ggg erzielten monatlichen Mietzinse betragen hingegen € 1.025.

Nach Ansicht des ausführenden Sachverständigen – insbesondere aufgrund seiner Erfahrungen als örtlicher Immobilienmakler erscheinen auf Dauer und nachhaltig höhere Mieten erzielbar. Sie werden deshalb zur Berechnung auf dieses Niveau nach oben angepasst. Für alle vorhandenen Gebäude werden wesentlich höhere Gesamtmielen in Höhe von insgesamt € 6.000 netto pro Monat als nachhaltig erzielbar angenommen (Kranewitter 4. Auflage S 92).

Hinsichtlich Instandhaltung wird vermerkt, dass laut Punkt 7.1. des Mietvertrages zwar der Mieter die Instandhaltungspflicht und die Kosten hiefür zu tragen hat, jedoch ergänzt Punkt 7.2. das im Fall von Großreparaturen (und nur solche stehen bei der Liegenschaft an) die Kosten zwischen Vermieter und Mieter 1:1 aufgeteilt werden. Aus diesem Grund werden die üblichen Ansätze für Instandhaltung von 1,2% der Neuherstellungskosten auf 0,6% halbiert.

5.1. Ermittlung des Reinertrages:

Nachhaltig erzielbarer Jahresrohertrag: € 6.000 x 12	€ 72.000
Abzüglich 5% Mietzinsausfallwagnis	- € 3.600
Abzüglich 0,6% des Neubauwertes für Instandhaltung	- € 18.121
Jahres- Reinertrag	€ 50.279

5.2. Ermittlung des Bodenertragsanteiles:

Bodenwert	€ 552.384
Kapitalisierungszinssatz für Gewerbe- und Industrieliegenschaften (S.97 Kranewitter)	6%
(Grundwert x Zinssatz)/100	€ 33.143
Jahresreinertrag - Bodenertragsanteil	€ 50.279 - € 33.143

Verbleibender Gebäudeertragsanteil	€ 17.136
------------------------------------	----------

5.3. Berechnung des Ertragswertes:

Gebäudeertragswert:

Wirtschaftliche Restnutzungsdauer nur noch: 25 Jahre

Laut Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Aufl., S 80 beschreibt die wirtschaftliche Nutzungsdauer die Zeitspanne, in der die Gebäude zu den jeweils herrschenden wirtschaftlichen Bedingungen entsprechend ihrer Zweckbestimmung allgemein wirtschaftlich nutzbar sind. Gründe für eine Verkürzung sind zB technische und wirtschaftliche Entwicklung von Branchen, modernen Bedürfnissen nicht entsprechende Aufbauten, Konstruktionen, Zurückbleiben hinter allgemeinen Erfordernissen etc. Im Bewertungsfall sind wohl einige dieser Punkte erfüllt, zumal die schlechte Substanz aufgrund der starken Abnutzung langen wirtschaftlichen Nutzungen entgegensteht.

Vervielfältiger lt. Tabelle bei 6% und 25 Jahren RND (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Aufl.; S 280) **12,78**

Gebäudeertragsanteil x Vervielfältiger € 17.136 x 12,78	€ 218.998
Zuzügl. Bodenwert	€ 552.384
Ertragswert	€ 771.382

6. Verkehrswert:

Da bei einem Objekt wie dem bewertungsgegenständlichen der Ertragswert wesentlich wichtiger zu bewerten ist als der Sachwert, erfolgt vom ausführenden Sachverständigen eine Gewichtung von 1 (Sachwert) : 3 (Ertragswert)

Dies deshalb, da diese Betriebsliegenschaften schließlich nur soviel wert sind, als letztlich Nutzen daraus gezogen werden kann (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 4. Auflage S.114).

Berechnung:	$(1 \times 1,145.072 + 3 \times 771.382)/4$	= € 864.805
-------------	---	-------------

Da das gegenständliche Objekt unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Lage zum Bewertungsstichtag und unter schlechten Wirtschaftsprognosen für die Zukunft am örtlichen Immobilienmarkt schwierig zu verkaufen ist, wird eine Anpassung an den Verkehrswert mit einem Mindestabschlag von 10% vorgenommen. Kranewitter führt dazu noch aus, dass

Gebäude, die für einen bestimmten Betriebszweck errichtet wurden, nur schwer zu veräußern sind und dass Gewerbe und Industriebauten generell schwer veräußerbaren sein können (S 189).

Rechenwert	€ 864.805
Anpassung an Verkehrswert -10%	- € 86.481
Verkehrswert	€ 778.324
Der Verkehrswert wird gerundet ausgewiesen	mit € 778.000.

...“.

Der Bp. wurde die Berufung samt dem Gutachten des Sachverständigen Mag. bbb zur Stellungnahme übermittelt. Aus dieser **Stellungnahme vom 2. Dezember 2003** geht folgendes hervor:

„...Die Bw. wendet sich nunmehr gegen das zugrunde liegende Bewertungsgutachten und legt ein ihrerseits in Auftrag gegebenes Gutachten vor, welches zu einem Verkehrswert von 10,705 Mio S kommt.

Die beiden Gutachten differieren dabei in drei wesentlichen Punkten.

Zum einen gibt der von der Finanzverwaltung beauftragte Gutachter den Wert des nackten Grund und Bodens mit 963,22 S (€ 70)/m² an, wogegen der von der Bw. herangezogene Gutachter diesen Wert mit 619,21 S (€ 45)/m² annimmt.

Zum anderen nimmt der Zweitgutachter im Vergleich zum Erstgutachter eine wesentlich kürzere Restnutzungsdauer der Gebäude (25 gegenüber 40 Jahre) an und schließlich ermittelt der Erstgutachter den Ertragswert der Liegenschaft basierend auf den tatsächlichen Gegebenheiten wogegen der Zweitgutachter fiktive Ertragswerte zugrunde legt.

...

Wert des nackten Grund und Bodens: Wertbeeinflussung durch Dienstbarkeiten:

Im Gutachten vom 22. April 2003 des Sachverständigen fff ist der Wert des nackten Grund und Bodens mit 70 € angegeben. Der Gutachter hat sich dabei nach seinen Auskünften an vergleichbaren Grundstücksverkäufen in unmittelbarer Nachbarschaft zu der Vergleichsliegenschaft sowie an sonstigen, ihm bekannten Informationen orientiert. Zum Vergleich haben folgende Grundstücke gedient.

Am 6. März 1997 wurden die Grundstücke hh, ii und jj, EZ kk der KG md um einen m² von 1.600 S veräußert. Die Grundstücke haben ein vergleichbares Flächenausmaß und liegen in etwa 500 m Entfernung von der berufungsgegenständlichen Liegenschaft an der es.

Am 21. Jänner 2003 wurde das Grundstück II EZ nn KG md mit einem Flächenausmaß von 3.600 m² um den Preis von € 102,02 € (1.404 S) veräußert. Am 13. Februar 2003 wurde ein Teil des Grundstückes oo mit einer Fläche von 553m² um den Preis von € 75,82 verkauft.

Das Ingenieurbüro s GmbH, sp bot im Jahr 2002 Flächen auf einem Grundstück im Ausmaß von etwa 5 ha in unmittelbarer Nähe zur berufungsgegenständlichen Liegenschaft zum Preis von € 102 (1.400 S) zum Kauf an.

Die Gemeinde ddd hat im Zuge der Grundeinlösen für die Umfahrung ddd Einlösebeträge von € 77 bezahlt, wobei die Tatsache, dass die Umfahrung gebaut wird bereits zum Stichtag 12/2000 allgemein bekannt war.

Vom Gutachter bbb wurden sowohl der anlässlich der Schlussbesprechung eingewendete Grundstückskauf der Firma www GmbH als auch die Grundeinlösen der Gemeinde ddd als ungewöhnliche Verhältnisse bezeichnet und insofern nur eingeschränkt berücksichtigt. Er stützt sich hauptsächlich auf einen Immobilienpreisspiegel 2001 der Wirtschaftskammer Österreich, welcher für die Region ss bei gutem Nutzwert einen Preis von € 58,10 ausweist sowie ein bisher nicht verwirklichtes Verkaufsangebot der VKB Immobilien ss , wo angeblich € 51 verlangt werden und nimmt aus diesen Informationen einen Grundstückspreis von € 45 an, wobei die ausgewiesenen Grundstücksbelastungen in diesem Wert bereits berücksichtigt sein sollen.

Zum genannten Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich wird festgestellt, dass diese Publikation bestenfalls Durchschnittswerte für die gesamte Region darstellen können und keineswegs die Besonderheiten der berufungsgegenständlichen Liegenschaft, nämlich die Lage in einem aufstrebenden Gewerbegebiet direkt an der hoz berücksichtigt.

Was das näher bezeichnete gstxx betrifft, war festzustellen, dass dieses doch in erheblicher Entfernung von der Hauptstraße am Rande eines größeren Wohngebietes liegt, als gemischtes Baugebiet gewidmet und für die mögliche Nutzung noch nicht aufgeschlossen ist. Das genannte Grundstück ist weder hinsichtlich der Lage noch der Widmung vergleichbar, weil bei solch einer Grundstückswidmung gegenüber der Widmung als Betriebsbaugebiet doch Einschränkungen bestehen, welche auf den Grundpreis Einfluss haben. Für die Preisgestaltung wird es überdies von erheblicher Bedeutung sein, ob ein Grundstück direkt an einer Bundesstraße liegt, oder über eher schmale Zufahrtswege teilweise entlang eines Wohngebietes erreichbar ist. Die vom Zweitgutachter herangezogenen

Wertermittlungsfaktoren sind aus Sicht der Bp. nicht sehr aussagekräftig und haben somit eine geringere Wahrscheinlichkeit, als jene nachweisbaren Fakten, welche vom Erstgutachter herangezogen worden sind.

An wert beeinflussenden Faktoren wurden sowohl vom Zweitgutachter als auch von der Bw. einerseits der Umstand der Widmung des Grundstückes bzw. von Grundstücksteilen und andererseits die Belastung mit Geh- und Fahrtrechten bzw. der Dienstbarkeit der Hochspannungsleitung und der Trafostation eingewendet.

Es trifft zu, dass Teile der berufungsgegenständlichen Liegenschaft im rechtskräftigen Flächenwidmungsplan als Grünland ausgewiesen sind. Dieser Umstand beruht nach Angaben des Gemeindeamtes ddd auf einem Planungsfehler aus den 80iger Jahren.

Tatsächlich dürften Teile der Liegenschaft nicht als Grünland ausgewiesen sein, weil darauf zum Zeitpunkt der Erstellung des Flächenwidmungsplanes bereits Gebäude gestanden sind. Es trifft zwar zu, dass der Flächenwidmungsplan rechtskräftig ist und eine Bebauung der als Grünland ausgewiesenen Teile von der Baubehörde nicht zugelassen werden dürfte. Ein Antrag auf Änderung des Flächenwidmungsplanes hätte aber jederzeit gestellt werden können und wäre jedenfalls bewilligt worden. Eine Änderung des Flächenwidmungsplanes ist derzeit im Gange.

Es stellt sich nun die Frage, ob ein gedachter Erwerber der Liegenschaft diesen Umstand mit Erfolg würde einwenden können und ob der Veräußere aufgrund dieses Fehlers auf einen erheblichen Teil des Kaufpreises verzichten würde. Nach Ansicht der Bp. würde dies unter gegebenen Umständen, nämlich dass die Gemeinde gegen eine Änderung des Flächenwidmungsplanes keine Bedenken hätte, nicht der Fall sein. Man würde sich bestenfalls auf einen geringen Abschlag vom Kaufpreis einigen, welcher die anfallenden Verfahrenskosten abdeckt. Nachdem diese zu erwartenden Kosten im Vergleich zum Gesamtwert der Liegenschaft kaum ins Gewicht fallen können, kann dieser Einwand weitgehend unberücksichtigt bleiben bzw. findet in der von der Bp. vorgenommenen Abwertung jedenfalls Deckung. Was den Einwand der Belastung durch Dienstbarkeiten anlangt, berücksichtigt der Zweitgutachter einen Abschlag von 10% von dem von ihm angenommenen Baulandpreis. Rechnerisch ergibt dies einen Wert von etwa 516.000 S. Auch wenn nicht angenommen werden kann, dass dieser Wert jemals bei der Preisgestaltung in dieser Höhe Berücksichtigung fände, liegt er in der Bandbreite der von der Bp. vorgenommenen Abwertung des Liegenschaftswertes laut Erstgutachter. Im Vergleich zu den tatsächlichen festgestellten Liegenschaftspreisen benachbarter Grundstücke findet die Wertminderung durch vorhandene Belastungen Deckung.

Wirtschaftliche Restnutzungsdauer:

Die beiden Gutachten unterscheiden sich durch die Annahme verschiedener Restnutzungsdauern, wobei der Erstgutachter diese mit 40 Jahren, der Zweitgutachter mit 25 Jahren annimmt. Nach der einschlägigen Literatur wird die technische Lebensdauer eines Gebäudes dieser Bau- und Nutzungsart im Wesentlichen mit 40 bis 80 Jahren angenommen werden, wobei sich beide Gutachter auch einig sind. Uneinigkeit herrscht lediglich in der angenommenen Restnutzungsdauer und der Art der Berechnung der Substanzwerte. Beide Gutachter gehen von annähernd gleichen Neuherstellungswerten aus, vermindern diese um die bisherige Abschreibung, wobei der Zweitgutachter diese ausgehend von der von ihm angenommenen verkürzten Restnutzungsdauer ansetzt und finden so einen Bauzeitwert, welchen sie dann noch um rück gestauten Reparaturbedarf in unterschiedlicher Höhe vermindern.

Im Falle des Zweitgutachters (Gutachter der Bw.) führt dies zu einem Sachwert des Gebäudes (ohne Grundstück) von etwa 8,156 Mio S wogegen der Erstgutachter einen solchen von 9,471 Mio S ausweist. Es ergibt sich eine Differenz von etwa 1,3 Mio S, welche durch die Gewichtung bei der Verkehrswertermittlung jedoch relativiert wird.

Auffällig bei dem Gutachten bbb ist der Umstand, dass die technische Restnutzungsdauer stark vermindert angenommen worden ist und er gleichzeitig bei der behaupteten schlechten Substanz doch mit seiner Meinung nach marktüblich anzunehmend hohe Mieten argumentiert. Es erscheint nicht sehr schlüssig, dass ein gedachter Mieter bereit wäre, für, wie er es darstellt, den heutigen betriebswirtschaftlich und technischen Anforderungen nicht mehr entsprechenden und in stark vernachlässigtem Zustand befindliche Räumlichkeiten, marktgerechten Mieten zu erzielen oder aber aufgrund dieser mangelnden Voraussetzungen eine dementsprechend verminderte Miete zu akzeptieren. Der Gutachter weicht auch beim vorgenommenen Abschlag für rück gestauten Reparaturaufwand vom Erstgutachten ab, ohne dies näher zu begründen.

Insgesamt gesehen erscheint es der Bp. schlüssiger, von durch die einschlägige Literatur entwickelten Grundsätzen auszugehen und für die Tatsächlichkeiten entsprechende Abschläge vorzunehmen, als diese Grundsätze im Ansatz zu berücksichtigen, dann eine erheblich verkürzte Abschreibung wegen des angeblich sehr schlechten Bauzustandes und zugleich hohe Abschläge für notwendige Reparaturen vorzunehmen. Nach Ansicht der Bp. kann davon ausgegangen werden, dass die in der einschlägigen Literatur entwickelten Grundsätze sowohl die technischen als auch die wirtschaftlichen Aspekte einer bestimmten Art von Bauwerk in Bezug auf dessen gewöhnlicher Nutzungsdauer hinreichend berücksichtigt und darüber hinausgehende Ansätze entsprechend zu beweisen sein werden. Solche Sachbeweise

bestehen nicht. Aus den angeschlossenen Fotos können die Angaben jedenfalls nicht in dem behaupteten Ausmaß nachvollzogen werden. Dass gewerblich oder industriell genutzte Gebäude aus den 60iger und 70iger Jahren nicht dem technischen Standard der Jetztzeit entsprechen, liegt auf der Hand, rechtfertigt nach Ansicht der Bp. für sich alleine aber nicht eine doppelte Berücksichtigung der wertmindernden Faktoren. Die Bp. geht daher davon aus, dass das Gutachten des Sachverständigen fff in diesem Punkt schlüssiger ist, als das nunmehr vorliegende Gutachten bbb .

Ertragswert:

Der Erstgutachter leitet den Ertragswert aus den tatsächlich bezahlten Mieten ab und kommt so zu einem nachhaltig erzielbaren Ertrag von 2,024 Mio S, wogegen der Zweitgutachter einen fiktiven Ertragswert ansetzt und unter Zugrundelegung einer verkürzten Restnutzungsdauer von 25 Jahren einen nachhaltig erzielbaren Ertrag von 3,013 Mio S feststellt, ohne eine nähere Begründung für seinen Ansatz anzugeben.

Für die Betriebsprüfung ergeben sich nun zwei Möglichkeiten, die Sachfrage zu lösen. Entweder man geht von einer betriebswirtschaftlich und technisch intakten Betriebsstätte aus, welche die Erzielung von marktgerechten Mieten so wie im Gutachten angenommen ermöglicht. Gegebenenfalls wäre der gesamte Vertrag mit der Gesellschafterin in Frage zu stellen, weil dieser zu nicht fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen worden ist, wie sich dies aus dem Gutachten ergibt. Niemand würde von einem Fremden ein Grundstück zu marktüblichen Bedingungen kaufen, um es zu einem weitaus unter dem Marktpreis liegenden Mietentgelt wieder zurückzuvermieten. Mit wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Verkäufers und späteren Mieters wird man das wohl kaum argumentieren können.

Oder man geht von einer den heutigen Erfordernissen nicht mehr entsprechenden Betriebsstätte aus, welche eine entsprechend geringere Miete nach sich zieht. Dann wäre der Vertrag zwischen nahen Angehörigen wegen der dann gegebenen Fremdüblichkeit steuerlich anzuerkennen. In solch einem Fall erscheint aber das Gutachten des Erstgutachter zutreffender. Er beschreibt die Liegenschaft in einem technisch nicht mehr zeitgemäßen Zustand und stellt zugleich erhebliche Instandsetzungsmängel fest, welche er durch pauschalen Abschlag berücksichtigt. Gleichzeitig verzichtet er auf eine fiktive Erhöhung der tatsächlich vereinbarten Mieten und hält sich somit ausschließlich an tatsächliche und für ihn realistische Verhältnisse.

Die Betriebsprüfung erkennt in diesem Punkt bei Abwägung der vorliegenden Umstände in freier Beweiswürdigung das Gutachten des Erstgutachters als schlüssiger gegenüber dem

Zweitgutachter, weil es sich an den tatsächlichen Verhältnissen orientiert und diesbezüglich keine Widersprüchlichkeit erblickt werden kann.

Bewertungsmängel:

In der Berufungsschrift wird ein offensichtlicher Bewertungsfehler des Erstgutachters unterstellt, weil er wegen des hohen Unterschiedes zwischen Ertrags- und Sachwert Berechnungsgrundlagen unrichtig eingeschätzt habe. Diese Ansicht kann nicht geteilt werden, weil der Zweitgutachter zu ebendiesen Abweichungen käme, würde er nicht Berechnungsgrundlagen wie die zu erzielende Miete willkürlich ändern. Auch kann in dem Umstand, dass der Erstgutachter vorerst die reinen Substanz- und Ertragswerte ins Verhältnis setzt und abschließend den Bodenwert hinzurechnet kein wesentlicher Unterschied zum Zweitgutachter erblickt werden, welcher den Bodenwert jeweils zum Substanz- als auch zum Ertragswert rechnet und dann erst diese Grundlagen ins Verhältnis setzt.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass sich die beiden Gutachten außer den oben dargestellten Bewertungsansätzen im Wesentlichen beim Wert des nackten Grund und Bodens unterscheiden. Durch unterschiedliche Ansätze und Gewichtungsfaktoren ergeben sich in Anbetracht des Gesamtwertes der Liegenschaft nur geringe Abweichungen bei den Gebäudewerten wogegen die Abweichungen hinsichtlich des Bodenwertes als erheblich zu bezeichnen sind. Laut Dr. bbb beträgt der Wert von Grund und Boden nach Berücksichtigung des Bebauungsabschlages etwa 7,6 Mio S wogegen dieser Wert nach dem Sachverständigen fff etwa 11,6 Mio S ausmacht. Die Differenz zwischen diesen beiden Werten beträgt etwa 4 Mio S und lässt sich auch nicht durch den schlechten Zustand der darauf befindlichen Gebäude, der pauschalen Annahme von Grundstückspreisen oder durch wie in der Berufungsschrift angeführter Berechnungsmodalitäten wegdiskutieren. Die Betriebsprüfung hat unter Berücksichtigung der vorgebrachten Argumente einen Differenzwert von 3,5 Mio S angenommen und liegt dabei für das abgabepflichtige Unternehmen auf der sicheren Seite.

Als Indiz für die Richtigkeit des von der Betriebsprüfung angenommenen Wertes wird auch der Umstand gesehen, dass eine Bank bereit war, die Liegenschaft als Sicherheit für ein Kreditgeschäft im Ausmaß von 14,3 Mio S zu akzeptieren. Es kann als wirtschaftliche Gepflogenheit angenommen werden, dass Banken Sicherheiten nur in jenem Umfang als Sicherstellung akzeptieren, als diese auch durch den Wert der Liegenschaft abgedeckt sind.

Der dem Betriebsprüfungsverfahren zugrunde gelegte Wert lässt sich durch erfolgte Grundverkäufe in unmittelbarer Nachbarschaft zur Vergleichsliegenschaft eindeutig dokumentieren, wobei genügend Spielraum für etwaige wert beeinflussenden Faktoren gegeben sind. Der Wert der Baulichkeiten ergibt sich aus einem, der Bp. gegenüber dem

Zweitgutachten als schlüssiger erscheinenden Sachverständigengutachten, sodass keine Veranlassung besteht, der Argumentation der Bw. zu folgen. Die seitens der Betriebsprüfung in Würdigung der Argumente der Bw. zusätzlich vorgenommenen Abschläge vom zugrunde gelegten Verkehrswert sind jedenfalls geeignet, die in der Berufungsschrift aufgezeigten Mängel abzudecken. Weder aus der Berufungsschrift noch aus dem vorgelegten Sachverständigengutachten ergeben sich Umstände, die im Berufungsverfahren zugunsten der Bw. zu würdigen sein werden....."

Aus der Gegenäußerung vom 7. Jänner 2004 - Ergänzung vom 11. Dezember 2003 des Sachverständigen Mag. bbb – eingelangt beim Finanzamt am 9. Jänner 2004 zur Stellungnahme der Bp. geht folgendes hervor:

1. Wert des nackten Grund und Boden:

Faktum ist, dass zum Bewertungsstichtag und sogar jetzt noch (3 Jahre später) ca. die Hälfte des Grundes (ca 7.400 m²) im rechtskräftigen Flächenwidmungsplan der Gemeinde ddd als Grünland ausgewiesen ist.

Auf Seite 3, Pkt 2.6 bezeichnet der Erstgutachter die Widmung als gemischtes Betriebs- und Wohnbaugebiet und hat die Grünlandproblematik sohin nicht einmal aufgezeigt, er führt sogar eine dort gar nie existente Widmung an und baut auf dieser falschen Tatsache sein Gutachten auf, was zu unrichtigen Ergebnissen führte.

Die Finanzverwaltung hat dieses eminente Thema elegant beiseite gelassen. Richtigerweise sind 7.950 m² als Betriebsbaugebiet, ca 7.400 m² als Grünland ausgewiesen. Dieser Umstand kann keinesfalls als reiner und jederzeit änderbarer Formfehler abgetan werden.

Jeder weiß, dass zahlreiche öffentliche Entscheidungsträger und privatrechtlich betroffene Personen (Anrainer, Nachbarn etc.) Stellungnahme- und Einspruchsrechte in Widmungsverfahren haben, so dass eine Umwidmung erst dann wirksam ist, wenn der Flächenwidmungsplan neu in Rechtskraft erwächst, was sogar heute (Dezember 2003) nicht der Fall ist. Die dazu in Österreich von allen Sachverständigen anerkannte Literatur bezeichnet umwidmungsreife und umwidmungsmögliche Grundstücke als Bauerwartungsland und führt dabei wörtlich an, dass ca 25 -50% der Preise für baureifes Land gezahlt werden.

Simon /Kleiber führt dazu im Fachbuch Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten (7. Auflage) auf S 52 an, dass im Stadium vor Auszeichnung im Flächenwidmungsplan als Bauland für Bauerwartungsland nur 15-40% des Baulandpreises bezahlt werden. Dies ist ein extrem wichtiger Gutachtensatz und diesbezüglich gehen auch die angeführten Vergleichspreise ins Leere, da dort jeweils Baulandwidmungen gegeben waren, in einem Fall

sogar Geschäftsbaugebiet (ba), welches viel höherwertiger als Betriebsbaugebiet zu werten ist, insofern untauglich und unzulässig für einen Vergleich ist.

Sollte aber die Hoffnung auf eine Umwidmung nur sehr vage sein, so ist der übliche Grünlandpreis für diese Zonen anzusetzen, so Kranewitter weiter (was der Zweitgutachter nicht gemacht hat).

Der Zweitgutachter hat in seinem Gutachten die obere Latte mit 50% des Baulandpreises angesetzt. Die Bewertung ließe sich daher auch im Rahmen des rechtlich Möglichen mit den Ansätzen der Finanzverwaltung wie folgt darstellen: 7.950 m² Betriebsbaugebiet mit € 77 per m² (was € 612.150 ergibt), 7.400 m² mit 25% des Baulandpreises, das sind € 19, was € 140.000, ergibt. Dies ergibt dann € 752.150 wobei der Bebauungsabschlag von 20% abgezogen wird, und dann ohne Abzüge für die Dienstbarkeiten € 601.720 ergibt, welche beim Ansatz von 10% Abschlag weitere € 60.172 in Abzug bringen wird und dann € 541.548 als Ergebnis bringen, was wiederum fast exakt den Wert des Zweitgutachtens auf Seite 12 widerspiegelt.

Es ist abermals festzuhalten, dass die vorhandene Widmung eine rechtliche Tatsache darstellt über die nicht hinweggeschaut werden kann. Man stelle sich dazu den möglichen Fall einer betrieblichen Erweiterung oder eines betrieblichen Umbaues vor, bei dem die Baubehörde aufgrund der Widmung ex lege sagen muss, dass diese derzeit nicht möglich und daher nicht durchführbar ist. Dadurch können betriebswirtschaftliche Verluste entstehen, die eben auch bei der Grundstücksbewertung zu berücksichtigen sind. Eine wie von der Finanz eingewendete „jederzeit“ mögliche Umwidmung ist in der Praxis immer mit Zeiträumen von 2-4 Jahren verbunden und allein daher schon wertmäßig mit Abschlägen zu versehen.

Die im Erstgutachten angeführte Widmung auf Seite 3 Pkt 2.6 als gemischtes Betriebs- und Wohnbaugebiet ist rechtlich unrichtig und es sind die angenommenen Preise im Erstgutachten mit € 70 per m² jedenfalls für eine Widmung als reines Betriebsbaugebiet berechnet, was nicht den Tatsachen entspricht.

Interessant ist auch, dass die Finanz in der Stellungnahme vom 3. Dezember 03 plötzlich Vergleichspreise anführt, der Erstgutachter diese jedoch nicht anführt. Hier muss sofort protestiert werden: Das von der Finanz angeführte Grundstück hh allein hat bereits 20.758 m² und wurde um S 1.600 per m² an die fsgmbh (ba) 1997 verkauft. Nur ist hier der springende Punkt, dass es sich um Bauland mit Geschäftsbaugebietswidmung handelt, die in keinem vernünftigen Vergleich mit Betriebsbaugebiet bzw. mit teilw. Grünland zu vergleichen ist. Dabei fällt auf, dass die Finanz den angeführten Vergleichsgrund des Zweitgutachters hinsichtlich Lage und Widmung als nicht vergleichbar tituliert, diesen Vergleich jedoch bei den

selbst angeführten, ebenfalls widmungsunterschiedlichen Grundstücken unterlässt. Die Finanz verteidigt eben ihr Gutachten. Der Erstgutachter verlässt sich bei seinem Gutachten nicht wie behauptet auf den Immobilienpreisspiegel sondern er verlässt sich neben der Faktenlage auf seine Erfahrungen als täglich am Markt tätiger Immobilienmakler in der Region ss und ss Land.

Der Zweitgutachter als örtlicher Immobilientreuhänder macht ständig seine Erfahrungen mit Grundstücksverkäufen in der Praxis und es ist nicht immer so, dass bei nicht 100% Baulandwidmungen niemals die verlangten Kaufpreise bezahlt werden, der Markt rechtfertigt dies immer mit einem verbleibenden Restrisiko und daher mit entsprechenden Abschlägen.

Der Einwand der Lage direkt an der Bundesstraße als wert erhöhender Faktor ist eben unter der Prämisse der Verlegung der Bundesstraße zu betrachten, was wie mehrmals bestätigt, bereits im Jahr 2000 bekannt war. Insofern gehen die Grundstückspreise im betreffenden Gebiet seither stetig nach unten was in einem Bewertungsgutachten jedenfalls Berücksichtigung finden muss. Daher sind die von der Finanz kritisierten Wertermittlungsfaktoren des Zweitgutachters absolut realistisch und werden von diesem ständig am freien Immobilienmarkt überprüft, darüber hinaus hat der Zweitgutachter in seiner Gutachtentätigkeit auch bei Gericht seit 1999 über 100 Bewertungsgutachten angefertigt und es wurden in keinem einzigen Fall die Ansätze und Ergebnisse vom Gericht oder von den Streitparteien in Frage gestellt.

Jedenfalls sind die Ansätze des Erstgutachters betreffend Grundstückspreise immer unter der (falschen) Ausgangsbasis einer Widmung von gemischten Betriebs- und Wohnbaugebiet zu sehen, eine Widmung die für die bewertungsgegenständliche Liegenschaften im übrigen niemals gegeben war.

An dieser Stelle darf der Zweitgutachter auch noch anführen, dass nicht seine Wertermittlungsfaktoren unrealistisch sind, vielmehr entsprechen die angewendeten Bewertungsverfahren des Erstgutachters nicht *leges artis*, sie stehen sogar im Widerspruch zum geltenden Bundes Recht, dem Liegenschaftsbewertungsgesetz: So normiert § 6 LBG das Sachwertverfahren als Zusammenzählen des Bodenwertes und des Bauwertes (=Sachwert). Der Erstgutachter beziffert auf S 8 seines Gutachtens den Sachwert mit € 688.275, aus der Berechnung auf S 7 geht jedoch hervor, dass es sich hier nur um den Bauwert handelt. Es ist weiters nach den österreichischen Sachverständigenregeln nicht üblich Ertragswert und Sachwert auszuweisen und zu diesen Ergebnissen den Bodenwert zu addieren. Es wird dazu auf das Bewertungsschema bei Stabentheiner im Anhang seines LBG Kommentars und auf die Seiten 88 und 107 bei Kranewitter (siehe Beilagen), Liegenschaftsbewertung, 4. Auflage verwiesen. Zum Ertragswertverfahren des Erstgutachters ist noch anzuführen, dass er eine

Ermittlung des Bodenertragsanteiles komplett beiseite lässt und sich eines vereinfachten Ertragswertverfahren bedient, er nimmt die tatsächlich vereinbarte Miete an, aber er lässt komplett die tatsächlich bezahlte Miete von ggg außer Betracht, was die Mietzinse auch erhöht hätte. Da dem Zweitgutachter die Mietzinse zu niedrig erschienen, hat er gesetzeskonform gemäß § 5 Abs. 3 LBG fiktive, höhere, aber auch bei der vorhandenen, schlechten Substanz marktkonforme Mietzinse angesetzt. Weiters muss festgehalten werden, dass bei Ansatz der niedrigen Mietzinse des Erstgutachters im *leges artis* (Ertragswert)Rechenverfahren des Zweitgutachters bereits negative Ertragswerte ermittelt worden wären, spätestens da müsste man sagen, dass die Ansätze unrichtig sind. S 114 bei Kranewitter erläutert auch wie und wann Ertrags- und Sachwerte zu gewichten sind, was der Zweitgutachter auch getan hat.

2. Wirtschaftliche Restnutzungsdauer:

Die Finanz führt die einschlägige Literatur mit technischen Gebäudelebensdauern mit 40-80 Jahren an, was insofern berichtigt gehört, als dass bei Werk- und Lagerhallen die Lebensdauer mit max. 30-50 Jahren angenommen wird und max. für die angebauten Bürogebäude in Massivausführung eine Maximallebensdauer von 80 Jahren angenommen werden kann dies jedoch nur unter der Voraussetzung einer ordnungsgemäßen Instandhaltung (S. 364 bei Simon/Kleiber), was im Anlassfall nie geschehen ist; insofern stellen die Literaturwerte Höchstwerte dar! (S.80 Kranewitter, Liegenschaftsbewertung). S 81 dieses Buches erklärt genau, wie es zu Verkürzungen der Lebensdauer kommen kann, was im Bewertungsfall anzuwenden war. Unter der Gegebenheit der schlechten Substanz stellt eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer von 25 Jahren das Maximum dar. Die im Zweitgutachten angenommenen marktüblichen Mieten stellen keine hohen Mieten oder nur Fiktionen dar, sie beruhen auf den zu erzielenden Mieten aufgrund eben der tatsächlichen Mietvoraussetzungen. Wäre die Liegenschaft perfekt in Schuss, wären durchaus € 8.000 bis € 9.000 zu erzielen. Insofern geht der Einwand der Nichtberücksichtigung der schlechten Substanz ins Leere. Marktgerechte Mieten sind in diesem Fall eben nur jene, die der Markt bei dieser schlechten Substanz und unter Berücksichtigung aller sonstigen Umstände zu zahlen bereit ist.

Allein unter logischen Gesichtspunkten nach Besichtigung der Gesamtliegenschaften muss jedem Gutachter klar sein, dass hier keine 40 Jahre Restnutzungsdauer gelten kann. Die Liegenschaft ist nach weiteren max. 25 Jahren völlig abgenutzt (aber völlig!!), sieht sie doch bereits heute stark abgenutzt aus. Weiters möchte ich hier auch nochmals festhalten, dass ich nicht mit ansteigenden hohen Mieten argumentiere, sondern dass marktkonform durchaus höher sein kann als in den Mietverträgen vereinbart ist. Die Finanz missversteht insofern, dass marktgerecht heißt, dass bei schlechter Substanz eben weniger bezahlt wird als bei perfekten,

neuen Bauten. Marktgerecht ist das, was der Markt unter der gegebenen Voraussetzung und in dem Fall unter der schlechten Substanz bereit ist zu zahlen. Dabei muss noch gesagt werden, dass der Ertragswert ja logischerweise noch niedriger wäre, somit der Verkehrswert noch geringer ausfallen würde, wenn die Mietzinse noch geringer angesetzt würden, das entspricht glaublich noch weniger der Intuition der Finanz.

3. Zum Einwand der Höhe des Abschlages für rück gestauten Reparaturbedarf

Ich habe einen Betrag von € 395.000 als Abschlag für rück gestauten Reparaturbedarf angenommen und darf dazu in meiner Funktion als gewerblicher Bauträger anführen, dass bei einer Liegenschaft in der Größenordnung der bewertungsgegenständlichen um diesen Betrag gerade einmal die notwendigsten Erhaltungsarbeiten erledigt werden können. Eine perfekte Sanierung kostet ca. das Dreifache dieses Betrages!

Besonders empört bin ich weiters über den Einwand der Finanz dem Erstgutachten mit „den durch die einschlägige Literatur entwickelten Grundsätzen auszugehen und für Tatsächlichkeiten entspr. Abschläge vorzunehmen... etc auf S.5“ den Vorzug zu geben. Ich verweise nochmals auf das Ablaufschema bei Kranewitter S 88 (siehe Beilage) und führe es wörtlich an und versichere Ihnen, dass dies die einschlägige, österreichische und aktuelle Literatur darstellt: 1. Herstellungswert minus 2. Wertminderung wegen Baumängel und – Schäden = gekürzter Herstellungswert des Gebäudes zum Weiterlesen habe ich das Ablaufschema in Kopie beigefügt. Weiter lesen sie auch bitte die S 81 über Verkürzung der Lebensdauer.

4. Zum Einwand Ertragswert:

Dazu ist richtig zustellen, dass der Erstgutachter nicht zu einem erzielbaren Ertrag von 2,024 Mio S kommt, sondern dass dieser Betrag in seinem Gutachten den Ertragswert an sich ausweist. Mir wird vorgehalten, dass ich die 25 Jahre Restnutzungsdauer ohne nähere Begründung annehme, obwohl ich aus S 16 meines Gutachtens die 25 Jahre mit der wirtschaftlichen Restnutzungsdauer unter den gegebenen Voraussetzungen begründe, der Erstgutachter im Gegensatz dazu kein Wort für seine Restnutzungsdauer verliert, was die Finanz wiederholt nicht kritisiert. Weiters ist die im Erstgutachten vorhandene Vernachlässigung des Bodenertragsanteiles bei der Ertragswertberechnung nicht leges artis. Der Zweitgutachter gibt dazu auch bekannt, dass er ständig in Fortbildung steht uns so erst kürzlich ein Liegenschaftsbewertungsseminar von Kranewitter besucht hat, der als der Immobilienbewertungsexperte in Österreich gilt und dessen Literatur allgemein anerkannt ist. Und selbst wenn die Finanz das Erstgutachten mit den geringen Mietansätzen als zutreffender erachtet, so muss doch der Finanz klar sein, dass bei der Anwendung des leges artis

Ertragswertverfahren laut Rechenmethoden des Zweitgutachters ein noch wesentlich geringerer Ertragswert und in Folge ein noch geringerer Verkehrswert als Ereignis da steht. Da kann ich der Finanzargumentation überhaupt nicht mehr folgen.

5. Zum Einwand Bewertungsmängel:

Ich habe die Mietzinse nicht willkürlich geändert, vielmehr verlangt das Gesetz vom Gutachter im § 5 Abs. 3 LBG fiktive Mietzinse auf ortsüblichem Niveau anzunehmen, wenn die Tatsachen vom Markt abweichen. Insofern war der Erstgutachter willkürlich, als er die Mietzinse von ggg gar nicht berücksichtigt hat, die entsprechenden Mietverträge sind jedoch einsichtig gewesen. Abschließend den Bodenwert zu addieren widerspricht eindeutig dem LBG (§ 5 und § 6 LBG). Erstaunlich hier die Rechtsansicht der Finanz, mit der Bitte dem Zweitgutachter, der Jurist ist, glauben zu schenken, das Gesetz ist ein Bundesgesetz und seit 1992 gültig.

Die Einwendung der Finanz betreffend Bankhypothek mit 14,3 Mio S als Indiz für höheren Verkehrswert geht ebenfalls ins Leere. Der Zweitgutachter ist in seiner beruflichen Tätigkeit auch als Exklusivgutachter eines oberösterreichischen Bankunternehmens tätig. In dieser Eigenschaft macht er ständig die Erfahrungen, dass Bankmitarbeiter, um Kredite genehmig zu bekommen, von weit überhöhten Verkehrswerten intern ausgehen. Oft sind alle Beteiligten erstaunt und unter Einbeziehung des Zweitgutachters in Bankfälle hat es öfters deswegen Ablehnungen zu Kreditanträgen gegeben. Nur die wenigsten Banken bedienen sich allerdings aus Kostengründen eines Gutachters vor Kreditvergabe, weshalb immer öfters auch Kreditleichen bei den Banken liegen bleiben.

Zur Veranschaulichung:

Ermittlung des Reinertrages mit Faktoren des Erstgutachtens und mit Rechenmethode des vereinfachten Ertragswertverfahren (Kranewitter, S.109):

Nachhaltig erzielbarer Jahresrohertrag laut Erstgutachten:

€ 6.000 x 12	€ 22.864
Abzüglich 5% Mietzinsausfallwagnis	- € 1.143
Jahresreinertrag	€ 21.721

Abzüglich Instandhaltungskosten; diese werden im Erstgutachten nicht angesetzt, da sonst der Reinertrag bereits negativ gewesen wäre.

Berechnung des „Ertragswertes“:

Gebäudeertragswert:

Restnutzungsdauer laut Erstgutachten: 40 Jahre

Vervielfältiger lt. Tabelle bei 6% und 40 Jahren RND (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4. Aufl., S 280) 15,05

Gebäudeertragsanteil x Vervielfältiger

€ 21.721 x 15,05	€ 326.901
------------------	-----------

Im vereinfachten Ertragswertverfahren wäre das dann schon der Ertragswert ohne Hinzurechnung des Bodenwertes (siehe Kranewitter, S 110)...“.

Zur Gegenäußerung der Bw. vom 7. Jänner 2004 wird von der Bp. wie folgt **mit Schreiben vom 25. März 2004 Stellung** genommen:

Wert des nackten Grund und Bodens:

Widmung des Grundstückes:

Es trifft zu, dass ein Teil der Liegenschaft im rechtsgültigen Flächenwidmungsplan zum Bewertungsstichtag als Grünland ausgewiesen ist. Auf den Umstand wurde in der Stellungnahme der Bp. vom 2. Dezember 2003 auch eingegangen. Aufgrund des fachlich fundierten Einwandes des Zweitgutachters wurden weitere Erhebungen bei der Gemeinde ddd durchgeführt, welche folgenden Ergebnisse brachten:

„Ein Flächenwidmungsplan Änderungsverfahren dauert in der Regel ca 6 Monate. Die Kosten für ein Änderungsverfahren belaufen sich auf ca 1.700 € inkl Ust. Da die Umwidmung der betroffenen Grundstücke im jetzt laufenden Änderungsverfahren letztlich positiv beurteilt wurde und die Änderungen auch durchgeführt werden, wäre auch ein entsprechender Antrag in den vergangenen Jahren mit sehr großer Wahrscheinlichkeit positiv entschieden worden.“

Tatsache ist, dass die betroffenen Liegenschaften zum Bewertungsstichtag durch die in den Bewertungsgutachten angeführten Gebäude zum Zeitpunkt der Erstellung des Flächenwidmungsplanes bereits überwiegend verbaut waren und somit eindeutig ein Planfehler vorliegt. So war das im Wesentlichen betroffene Grundstück 44 mit einem Flächenausmaß vom 9.547 m² zu etwa 5.406 m² verbaut, was einem Anteil von 56,63% entspricht. Die unverbauten Flächen wiederum stellen zu einem nicht unwesentlichen Teil die notwendigen Abstände zu den Grundnachbarn dar, welche aufgrund der Bauordnung ohnedies nicht verbaut werden dürfen. Lediglich ein Teil der Grundfläche 66 stellt tatsächlich unverbautes Grünland dar. Eine Änderung des Flächenwidmungsplanes wäre somit reine Formsache gewesen und wäre aufgrund der herrschenden Tatsachen weder Anrainer- noch

Behördeneinwände zu erwarten gewesen. Zumindest hätten solche Einwände das Verfahren bestenfalls verzögert.

Für die Beurteilung der abstrakten Frage, zu welchem Preis der nackte Grund und Boden bei der vorliegenden Grünlandwidmung gehandelt worden wäre, ist nach Ansicht der Betriebsprüfung die Frage zu klären, ob ein Verkäufer freiwillig auf die Hälfte des Verkaufserlöses (429.000 €) verzichtet hätte oder ob er die Kosten einer Umwidmung kalkuliert und dem Käufer unter Umständen eine Risikoabgeltung zugestanden hätte.

Nach der Lebenserfahrung kann diese Frage nur zugunsten eines wirtschaftlich denkenden Menschen entschieden werden. Niemand würde auf die doch sehr erhebliche Differenz verzichten, nur um ein Behördenverfahren zu vermeiden. Kein Käufer würde auf eine so beträchtliche Kaufpreisreduktion hoffen können, nur wegen eines offensichtlichen und überdies sanierbaren Fehlers im Flächenwidmungsplan. Dem Einwand des Zweitgutachters, wonach Bauerwartungsland mit 25 bis 50% des Baulandpreises gehandelt wird, muss entgegengehalten werden, dass es sich im konkreten Fall nicht um Bauerwartungsland im typischen Sinn handelt, sondern um bereits bebaute Grundstücke. Ein direkter Vergleich erscheint somit nicht zulässig.

Dem Argument des Zweitgutachters, wonach die tatsächliche rechtliche Widmung Einfluss auf den Kaufpreis hat, wird jedenfalls Rechnung getragen und ein Abschlag von 10% (das sind 41.440 €) für die als Grünland ausgewiesenen Flächen anerkannt. Der Abschlag ergibt sich aus den Auskünften des Gemeindeamtes ddd vom 18. April 2004 sowie einer geschätzten Risikoabgeltung und errechnet sich wie folgt:

Fläche	Widmung	m ² Preis	Abschlag	Wert
7.944 m ²	Bauland	70	20%	444.864,- €
7400 m ²	Grünland	63	20%	372.960 €
Wert Grund und Boden				817.824 €

In dem Abschlag ist neben den zu erwartenden Verfahrenskosten eine Risikoabgeltung von etwa 40.000 enthalten, welche von der Bp. als ausreichend angesehen wird.

Wie in der ersten Stellungnahme ausgeführt, wurden die Grundstücke hh , ii und jj (ba) zum Preis von 1.600 S/m² veräußert. Nach Auskunft des Gemeindeamtes ddd lautete die Widmung des Grundstückes hh auf Gebiet für Geschäftsbauten ohne Lebens- und Genussmittel. Die Grundstücke ii und jj waren genauso wie die berufungsgegenständliche Liegenschaft als

Betriebsbaugebiet gewidmet. Eine direkte Vergleichbarkeit ist somit zumindest hinsichtlich der letztgenannten Grundstücke eindeutig gegeben. Aber auch der Umstand, dass das erstgenannte Grundstück hh zum gleichen m² Preis gehandelt worden ist, lässt den Schluss zu, dass die geringfügigen Unterschiede in der Widmung keinen wesentlichen Einfluss auf den Wert der Grundstücke zumindest in diesem Gebiet haben dürften.

Der vom Zweitgutachter angenommene Wert für den rein als Betriebsbaugebiet gewidmeten Teil der berufungsgegenständlichen Liegenschaft wurde mit umgerechnet 825,60 S (60 €) beziffert, was bezogen auf die Vergleichsflächen 51,6% entspricht.

Wenn man schon aufgrund der Widmung als Geschäftsbaugebiet (konkret Gebiet für Geschäftsbauten ohne Lebens und Genussmittel) von einer Höherwertigkeit dieses Grundstückes ausgeht, wird man mit großer Wahrscheinlichkeit nicht annehmen können, dass ein in unmittelbarer Nähe gelegenes und als Betriebsbaugebiet gewidmetes Grundstück eben wegen dieser Widmung lediglich einen Wert von gerade der Hälfte des Grundstückpreises erreichen wird.

Die Ausführungen des Zweitgutachters erscheinen insofern nicht schlüssig.

Vergleichsgrundstücke:

Die in der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 2. Dezember 2003 angeführten Vergleichsgrundstücke befinden sich alle in unmittelbarer Nähe zum Bewertungsobjekt, weisen im wesentlichen eine vergleichbare Widmung und Infrastruktur auf und wurden in einem vernünftigen zeitlichen Rahmen zum Bewertungstichtag veräußert. Allen diesen Vergleichsflächen ist gemein, dass sie die tatsächlich erzielten Preise widerspiegeln, wogegen der Zweitgutachter einerseits auf einen Immobilienpreisspiegel und andererseits auf seine Erfahrungen als täglich am Markt tätiger Immobilienmakler in der Region verweist. Klammt man den erwähnten Immobilienpreisspiegel aus, bleibt die Erfahrung über. Aufgrund dieser müsste es dem Zweitgutachter aber leicht möglich sein, Vergleichsgrundstücke namhaft zu machen, welche die von ihm gemachten Grundstückspreisangaben untermauern.

Was den in der Stellungnahme des Zweitgutachters vom 11. Dezember 2003 als nicht vergleichbar bezeichneten Kauf von Bauland an die Firma fsgmbh (ba) im Jahr 1997 betrifft, wird seitens der Stellungnahme der Bp. lediglich aufgezeigt, dass die im Zweitgutachten angegebenen Werte mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmen können, ohne dass die bei diesem Verkauf erzielten Preise einer etwaigen Schätzung direkt zugrunde gelegt worden sind. Im Unterschiedsbetrag zwischen dem bei diesem Kauf erzielten m² Preis und dem vom Erstgutachter für die berufungsgegenständliche Liegenschaft angenommenen

Grundstückspreis findet ein höherer Grundpreis infolge qualitativ höherwertiger Widmung leicht Deckung.

Die Bp. vertritt allerdings nach wie vor den Standpunkt, dass die im Erstgutachten angenommenen Grundstückspreise eher den Tatsachen entsprechen als die im Zweitgutachten angenommenen Werte.

Was die eingewendete Vergleichbarkeit der einzelnen Grundstücke betrifft wird man abgesehen von geringfügigen Unterschieden in der Widmung solche Grundstücke, welche in unmittelbarer Nähe zum Vergleichsobjekt liegen und verkehrsmäßig absolut gleich aufgeschlossen sind eher miteinander vergleichen können, als Grundstücke, welche weniger gut aufgeschlossen in einiger Entfernung zur Hauptverkehrsroute am Rande eines reinen Wohngebietes liegen. Noch dazu, wenn diese vom Zweitgutachter genannte Liegenschaft aus welchen Gründen auch immer noch gar nicht verkauft ist und somit Vergleichspreise nicht zur Verfügung stehen.

In der Stellungnahme der Bp. wird ein Indiz für die Wertigkeit des Grundstückes in der Lage direkt an der hoz gesehen. Nach Auffassung des Zweitgutachters sei dieser Faktor unter der Prämisse der Verlegung der Bundesstraße zu betrachten, was unbestritten bereits zum Bewertungsstichtag bekannt war.

Dem muss entgegengehalten werden, dass seine Prognose durch die seitens der Bp. genannten Grundverkäufe weder bestätigt wird, noch irgendwelche sonstige Gründe vorliegt, diese Aussage richtig anzuerkennen. Es trifft zwar zu, dass eine Umfahrungsstraße zur Umfahrung des Ortsgebietes ddd gebaut wird. Diese Umfahrung wird nur einige hundert Meter von der streitgegenständlichen Liegenschaft entfernt errichtet und gewährleistet in Zukunft eine noch bessere und schnellere Anbindung an den Zentralraum. Für die jeweiligen Liegenschaftsbesitzer ergeben sich einerseits durch den Wegfall der Ortsdurchquerung kürzere Fahrzeiten Richtung Zentralraum und andererseits eine erhebliche Verkehrsentlastung in unmittelbarer Nähe der Grundstücke. Eine optimale Verkehrsanbindung des aufstrebenden Gewerbe- und Industriegebietes, in dem die streitgegenständliche Grundstücke liegen, wird man wohl annehmen können.

Diese Aussage trifft auch für eine im Jahr 2000 noch diskutierte Trasse östlich der Ortschaft zu, weil auch diesfalls eine optimale Anbindung der Gewerbegebiete vorausgesetzt werden konnte. Eine Verringerung der Grundstückspreise aus diesem Grund kann daher nicht angenommen werden.

Gebäudewert:

Die vorliegenden Gutachten unterscheiden sich im reinen Zeitwert der Gebäude kaum. Unterschiede zeigen sich lediglich im Abschlag für rückgestaute Instandhaltung bzw. rück gestautem Reparaturbedarf, welche das Gutachten fff mit 30% das Gutachten bbb mit 40% angibt. Der Zweitgutachter widerspricht sich dabei nach Ansicht der Bp. aber insofern, als es beim Ertragswert abweichend von den tatsächlichen bezahlten Mieten einen wesentlich höheren nachhaltig erzielbaren Mietertrag annimmt. Der Gutachter begründet seine Annahme dabei mit seinen Erfahrungen als örtlicher Immobilienmakler. Nach diesen Erfahrungen müsste er aber zum Schluss kommen, dass Gebäude welche sich in einem derart vernachlässigtem Zustand befinden, wie er es beschreibt, wohl kaum zu einem Preis für Immobilien in tadellosem Zustand zu vermieten sein werden.

In Anbetracht dieses Widerspruches folgt die Bp. den Ansichten des Erstgutachters, welcher den Abschlag für rück gestautem Reparaturaufwand mit 30% beziffert.

Alle übrigen Angaben hinsichtlich der Wertermittlung werden außer Streit gestellt und die Betriebsprüfung folgt insofern den Ausführungen des Zweitgutachters.

Zusammenfassung:

Die Bp. folgt hinsichtlich der Wertermittlung des Grund und Bodens grundsätzlich den Ausführungen des Erstgutachters mit der Einschränkung, dass für die Tatsache der Widmung einer Teilfläche von etwa 7.400 m² als Grünland ein Abschlag von 10% vom m² Preis anerkannt wird. Dieser Abschlag steht für die laut Auskunft des Gemeindeamtes ddd zu kalkulierenden Verfahrenskosten sowie einer angemessenen Risikoabgeltung. Durch weitere Erhebungen von Vergleichsgrundstücken wurden die im Erstgutachten gemachten Angaben über die Grundstückswerte bestätigt, wogegen sich das Zweitgutachten lediglich auf vage Angaben stützt, welche durch die gepflogenen Erhebungen nicht bestätigt worden sind.

Hinsichtlich der bemängelten Art der Wertermittlung sowie den Gebäudewerten wird der diesbezügliche Berufungseinwand außer Streit gestellt und der Argumentation der Bw. weitgehend gefolgt. Die Berechnungsweise und die Wertansätze des Zweitgutachters werden übernommen, wobei jedoch der dort angesetzte Abschlag für rück gestauten Reparaturaufwand nur im Ausmaß von 30% anerkannt werden kann. Die diesbezügliche Berechnung ist in der Anlage dargestellt. Ebenfalls angeschlossen ist eine Anfragebeantwortung des Gemeindeamtes ddd vom 18. März 2004.

Berechnung des Verkehrswertes (laut Seite 139 im Akt):

	Gutachten Dr. bbb	Ansatz Bp. (€)

Fläche Bauland	7.944 m ²		€ 70	556.080
Fläche Grünland	7400 m ²		€ 63	466.200
		690.480		1.022.280
Bodenwert	15.344 m ²	690.480		1.022.280
Abschlag Bebauung	20%	138.096	20%	204.456
Ansatz		552.384		817.824
Ermittlung	Sachwert			
Zeitwert Gebäude		987.813		987.813
Rückgest. Repbed.	40%	395.125	30%	296.344
		592.688		691.469
+ Bodenwert		552.384		817.824
Sachwert		1.145.072		1.509.293
Ermittlung	Ertragswert			
Jahresrohertrag		72.000		72.000
Mietausfallswagnis	5%	3.600	5%	3.600
Instandhaltung	0,6%	18.121	0,6%	18.121
		50.279		50.279
Bodenwert		552.384		817.824
Kap. Zinssatz	6%	33.143	6%	49.069
Jahresreinertrag		17.136		1.209
Vervielfältiger		12,78		12,78
Gebäudeertrag		218.995		15.455
+ Bodenwert		552.384		817.824

Ertragswert		771.379		833.279
Ermittlung	Verkehrswert			
Sachwert		1.145.02		1.509.293
Ertragswert		771.379		833.279
gewichtet		864.802		1.002.283
Anpassung Verkehrswert	10%	86.480	10%	100.228
Verkehrswert		778.322		902.054
gerundet		778.000 € 10.706.000 S		902.054 € 12.412.000 S

Auf das **Auskunftsersuchen des FA ss vom 26. Jänner 2004** hat der Bürgermeister der Gemeinde ddd wie folgt mit Schreiben vom 18. März 2004 geantwortet:

Ein Flächenwidmungsplan Änderungsverfahren dauert in der Regel ca 6 Monate. Die Kosten für ein Änderungsverfahren belaufen sich auf ca 1.700 € inkl Ust. Da die Umwidmung der betroffenen Grundstücke im jetzt laufenden Änderungsverfahren letztlich positiv beurteilt wurde und die Änderungen auch durchgeführt werden, wäre auch ein entsprechender Antrag in den vergangenen Jahren mit sehr großer Wahrscheinlichkeit positiv entschieden worden.

Zum Stichtag 29. Dezember 2000 lagen folgende rechtskräftige Widmungen vor:

GP hh Gebiet für Geschäftsbauten ohne Lebens- und Genussmittel

GP ii Betriebsaugebiet

GP jj Betriebsaugebiet

GP II Grundteilung nicht rechtskräftig Betriebsaugebiet

GP oo teilweise Betriebsaugebiet, restlich Grünland.

Zum Schreiben vom 11. Dezember 2003 des Herrn bbb nahm Herr fff betreffend Bewertungsgutachten vom 22. April 2003 wie folgt im Schreiben vom 7. April 2004 nochmals Stellung:

Zu Punkt Bauerwartungsland:

Bei dem Begriff Bauerwartungsland bzw. Bauaufschließungsgebiet wird bei Kranewitter und bei Simon/Kleiber von unbebauten bzw. noch landwirtschaftlich genutzten Grundstücken ausgegangen.

Zum Stichtag 29. Dezember 2000 waren die Grundstücke 44 , 55 ,33 und die Baufläche 22 mit einer Gesamtfläche von 11.406 m² im Grundbuch unter Nutzung Baufläche (Gebäude) und sonstige (Werksgelände) bis auf einige Randstreifen zur Gänze bebaut bzw. befestigt.

Grundstück Nr. 66 mit einer Fläche von 3.938 m² ebenfalls als Baufläche (Gebäude) und Sonstige (Werksgelände) ausgewiesen, war zum Stichtag teilweise bebaut bzw. befestigt und eine ca 2.500 m² große Wiesenfläche.

Zu Punkt Widmung:

Die Einstufung als Betriebsbau/Wohnbaugebiet erfolgte aus dem Grunde, da lediglich die e die Wohnbaugebiete von der gegenständlichen Liegenschaft trennt. Großflächig gesehen, würde reines Betriebsbaugebiet einen höheren Grundstückswert erzielen. Durch diesen Umstand bzw. durch die oben angeführte Wiesenfläche von ca 2.500 m² wurden vom Gutachter nicht die in unmittelbarer Nähe der gegenständlichen Liegenschaft erzielten Quadratmeterpreise von € 100, sondern ein Durchschnittswert von € 70 angesetzt.

Die tatsächlich erzielten Quadratmeterpreise wurden aus der Kaufpreissammlung der Bewertungsstelle des Finanzamtes ss erhoben. In dieser Kaufpreissammlung sind alle wesentlichen Käufe bzw. Verkäufe der Bezirke ss -Stadt und ss -Land erfasst.

Punkt Ermittlungsverfahren:

Gemäß § 3 Liegenschaftsbewertungsgesetz wurde aus dem Gebäudesachwert und dem vom Bodenwert bereinigten Gebäude- Ertragswert der reine Gebäudewert ermittelt.

Diesem Gebäudewert wurde der nach der Vergleichswertmethode berechnete Bodenwert hinzugefügt. Diese Vorgangsweise soll dem Leser ermöglichen, die Gedankengänge des Gutachters nachzuvollziehen.

Zum Einwand „... die angewendeten Bewertungsverfahren des Erstgutachters stehen im Widerspruch zum geltenden Bundesrecht, dem Liegenschaftsbewertungsgesetz“, verweise ich auf Punkt 5 „Hauptgesichtspunkte des Gesetzes“ LBG, S 16).

Weiters siehe LBG Seite 18 oben, wo es heißt:

„....Damit beschränkt sich das Liegenschaftsbewertungsgesetz darauf, allgemeine rechtliche Rahmenbedingungen für eine sachgerechte Wertermittlung zu schaffen und die konkrete Vorgangsweise bei der Ermittlung des zu treffenden Wertes im einzelnen Fall letztlich in den Verantwortungsbereich des unabhängigen Gerichtes und seines fachkundigen Helfers, des Sachverständigen, zu stellen und dessen Erfahrungen und Wissen zu überlassen.“

Zu Punkt Ertragswertberechnung:

Bei Vorliegen eines Mietvertrages über die Gesamtfläche von 15.344m² inklusive aller Räumlichkeiten und Gebäude mit Beginn 1. Jänner 2001 (3 Tage nach dem Bewertungsstichtag) erscheint es nicht zielführend, eine Weitervermietung eines kleinen Teiles der Liegenschaft, ein Lager von 120 m², Büro und Ausstellungsräume von 180 m², bei einer Gesamtnutzfläche von ca 6.500 m² zu berücksichtigen.

Die Berechnung des Zweitgutachters nach fiktiven Mieten von monatlich € 6.000 würde eine Jahresmiete von € 72.000 bedeuten (rd 1 Million S). Es ist nicht vorstellbar, dass für die doch teilweise wie va renovierungsbedürftige Objekte, eine derart hohe Miete zu erzielen ist.

Bei Besichtigung der Objekte rd 3,5 Jahre nach Beginn des Mietverhältnisses bzw. Bewertungsstichtages, war der Mietvertrag über die Gesamtligenschaft noch aufrecht. Der Erstgutachter hatte keine Veranlassung, die Rechtmäßigkeit des Mietvertrages anzuzweifeln.

Zu Punkt Restnutzungsdauer

Bei Besichtigung der Liegenschaft am 26. März 03 wurde festgestellt, dass die Objekte teilweise renovierungsbedürftig sind. Dieser Umstand wurde durch einen 30%igen Abschlag vom Gebäudewert berücksichtigt. Auf keinen Fall kann aber davon ausgegangen werden, dass sämtliche Objekte in 25 Jahren völlig abgenutzt bzw. Ruinen sind.

Aufgrund dieser Stellungnahme sehe ich mich nicht veranlasst, bei meinem Gutachten Änderungen durchzuführen.

Die Ergänzung zur Stellungnahme der Bp. vom 25. März 2004 samt Berechnung sowie die Stellungnahme des Erstgutachters fff vom 7. April 2004 wurde der Bw. übermittelt.

Aus der **Gegenäußerung der Bw.** vom **25. Mai 2004** geht folgendes hervor:

„Ad 1. Wert des nackten Grund und Bodens:

Es ist in der Bewertungspraxis nicht üblich eine nicht vorhandene Widmung durch in weiter Zukunft liegende eventuelle Umwidmungsmöglichkeiten, die nur theoretisch bestehen, umzuwerten bzw. vereinfachend davon auszugehen, dass Planfehler vorliegen.

Diese Darstellung wird unseres Erachtens nur deshalb derart hartnäckig beibehalten, um die ungenau gehaltenen Ausführungen im Erstgutachten einigermaßen zu rechtfertigen. Die vorgebrachten Argumente der Finanz rechtfertigen aus unserer Sicht kein Abweichen vom Ansatz des Gutachtens vom Zweitgutachter.

Insbesondere wird in der Stellungnahme die unterschiedliche Wertigkeit von Betriebsbaugebiet und Geschäftsbaugebiet (insbesondere für Geschäftsbauten ohne Lebens und Genussmittel) empirisch nicht richtig beurteilt.

Es besteht daher aus unserer Sicht kein Anlass von den Bewertungsansätzen der Grundstücksbewertung vom Zweitgutachter, der letztlich als einziger der beiden Gutachter beim Landesgericht ss für das hier betreffende Fachgebiet 94,10 (gewerblich oder industriell genutzte Liegenschaften) eingetragen ist, abzuweichen.

Ad 2. Gebäudewert:

Es ist aus unserer Sicht tatsächlich unmöglich, einen objektiv richtigen Abschlag für rück gestaute Instandhaltung bzw. rück gestauten Reparaturbedarf zu ermitteln. Es wäre für uns zumindest vorstellbar den Abschlag für rück gestauten Reparaturbedarf mit 30% anzunehmen.

Zur Stellungnahme des Erstgutachters wird in diesem Schreiben nicht mehr gesondert Stellung genommen, weil die Stellungnahme insgesamt wieder in einem ähnlichen Stil als das vorgelegte Erstgutachten gehalten ist und dieses aus unserer Sicht vom Zweitgutachter in schlüssiger und auch für Nicht Immobiliensachverständige nachvollziehbarer Weise entkräftet wurde, sodass die dort angegebenen Wertansätze auch aus Sicht der Finanzverwaltung nicht mehr haltbar waren.

Es wird daher der Antrag gestellt auf Beibehaltung der im Zweitgutachten ermittelten Bewertungsansätze mit der Einschränkung, dass der Abschlag für rück gestaute Instandhaltung bzw. rück gestauten Reparaturbedarf im Ausmaß von lediglich 30% anerkannt wird..."

Am **23. April 2009** fand mit dem steuerlichen Vertreter sowie dem Vertreter Herr I der Bw eine **Besprechung** statt, dabei wurde vorgebracht, dass an den Bewertungen bzgl. des Grunds und Boden sowie am Gutachten des Herrn bbb festgehalten werde. Bezuglich des vorgebrachten Argumentes einer möglich vorliegenden Kontaminierung des Grund und Bodens werde die Zustimmung des Eigentümers hinsichtlich eines Gutachtens eingeholt. Weiters werde der Antrag auf Flächenumwidmung vorgelegt und bekannt gegeben, wann die Umwidmung in Bauland erfolgte.

Im **Schreiben** vom **30. April 2009** - eingelangt am 5. Mai 2009 beim Unabhängigen Finanzsenat – gab der steuerliche Vertreter der Bw. an, dass ein Gutachten über die Kontaminierung des Betriebsbaugeländes nicht eingeholt werde.

Hinsichtlich weiterer Vergleichsgrundstücke werde auf eine unmittelbar in der Nachbarschaft zum Betriebsgelände gelegene Grundstückstransaktion aufmerksam gemacht, bei der folgender Sachverhalt vorliege:

„Die Firma bgg (genauere Informationen werden eingeholt) hat in unmittelbarer Nähe zum Betriebsgelände ein Grundstück von einem Landwirt angeschafft (Familie w.), wobei bei dieser Transaktion ein Grundstückspreis, der zwischen 20 und 30 Euro gelegen ist, bezahlt wurde. Auf der Liegenschaft wurde nach erfolgter Umwidmung ein Fachmarktzentrum errichtet. Es wäre sinnvoll, vor Festlegung der nächsten gemeinsamen Besprechung die Einholung dieser genauen Informationen abzuwarten, um ein sachgerechtes Ergebnis erreichen zu können und eine abschließende Beurteilung zu ermöglichen.“

Mit **Vorhalt vom 5. Mai 2009** wurde die Bw. ersucht, die in der Niederschrift vom 23. April 2009 genannten Unterlagen sowie die im Schreiben vom 30. April 2009 genannten Informationen betreffend das Vergleichsgrundstück der Firma bgg – über genaue Flächenwidmung, genaue Größe, Namen und Adresse des Verkäufers und Käufers, Verkaufszeitpunkt, Kaufpreis pro m², Lage etc - samt Unterlagen bis spätestens 20. Mai 2009 vorzulegen, da ansonsten anhand der Aktenlage entschieden werde.

Mit **E-Mail vom 19. Mai 2009** wurden die Angaben über die im Oktober 2004 durchgeföhrte Umwidmung in der Anlage übermittelt. Ein gesonderter schriftlicher Antrag auf Umwidmung sei nicht gestellt worden. Weiters wurde vorgebracht, dass hinsichtlich der Vergleichsliegenschaft noch keine genaueren Informationen eingeholt worden seien.

Der Vollständigkeit halber werde darauf verwiesen, dass bei der gemeinsamen Besprechung am 23. April 2009 ein Baulandpreis mit € 58 und ein Grünlandpreis mit € 53 als Bewertungsansatz für angemessen erachtet worden sei.

In der Folge wurde zwecks Wahrung des Parteiengehörs der gesamte Verfahrensstand samt Unterlagen dem Finanzamt zur Kenntnis und zu allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Hinsichtlich des Vorbringens von seitens des steuerlichen Vertreters im E- Mail vom 19. Mai 2009, dass „bei der gemeinsamen Besprechung am 23. April 2009 ein Baulandpreis mit € 58 und ein Grünlandpreis mit € 53 als Bewertungsansatz für angemessen erachtet wurde“ wird darauf hingewiesen, dass die angeführten Beträge bei der Besprechung als Bewertungsansatz diskutiert wurden, aber deren Ansatz nicht zugesagt wurde (diese Beträge wurden in der Niederschrift vom 23. April 2009 auch nicht festgehalten).

Der Behördenvertreter des Finanzamtes teilte in der Folge mit, dass sich aus den Einwänden der Bw. keine Gründe ergeben hätten von dem bisherigen Standpunkt abzuweichen. Der

Einwand hinsichtlich eines Vergleichsgrundstückes sei sehr ungenau und betrifft wahrscheinlich Verkäufe, welche nach dem streitgegenständlichen Zeitpunkt stattgefunden hätten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Hinsichtlich der Bewertung von Liegenschaften wird Folgendes vorweg festgehalten:

Liegenschaftsbewertung durch den ordentlichen Geschäftsführer

"Werden Immobilien von Kapitalgesellschaften an ihre Gesellschafter zu einem unangemessen niedrigen Preis verkauft, liegt ertragsteuerlich eine so genannte verdeckte Gewinnausschüttung vor. Gleches gilt für den Fall, dass eine Kapitalgesellschaft eine Immobilie zu einem überhöhten Preis von einem ihrer Gesellschafter erwirbt.

Geschäftsführer und Vorstände von Kapitalgesellschaften müssen deshalb ein vitales Interesse daran haben, Immobilientransaktionen mit Gesellschaftern nur zum tatsächlichen Verkehrswert vorzunehmen. Um die Übereinstimmung von bezahltem Kaufpreis und tatsächlichem Wert der Immobilien nachzuweisen, wird der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer bzw Vorstand den Verkehrswert der Immobilie durch ein Sachverständigengutachten erheben lassen. Diese Beweisvorsorge wird sowohl aus ertragsteuerrechtlicher als auch unternehmens- und strafrechtlicher Sicht zu empfehlen sein" (Keppert, ÖStZ 2007, 417)."

Pröll (Verdeckte Gewinnausschüttung: Liegenschaftsbewertung durch den ordentlichen Geschäftsführer - RdW 2007 Heft 7, 434) präzisiert dies wie folgt:

"Bedauerlicherweise erwecken Kepperts Ausführungen den Eindruck, als ginge es bei der Festsetzung eines fremdüblichen Preises, der einer verdeckten Ausschüttung iZm Grundstückstransaktionen vorbeugen sollte, grundsätzlich um den Verkehrswert, den der Autor durchaus im Einklang mit der in der Lehre vertretenen Auffassung mit dem gemeinen Wert iSd § 10 BewG gleichsetzt.

Nach § 10 (2) BewG ist der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre, wobei ungewöhnlichen oder persönlichen Umständen keinerlei Bedeutung zukommen darf. Seit jeher wurde in der Literatur die Auffassung vertreten, dass iZm dem Institut der verdeckten Ausschüttung gerade auch ungewöhnliche, nur betrieblich erklärbare Sachlagen Berücksichtigung erfahren müssten. Wiesner (Anm.: SWK 1984, A I 167) weist darauf hin, dass der idealtypische Fremdvergleich die Bedachtnahme auf solche besonderen Umstände im

Einzelfall jedenfalls nicht ausschließe. Gassner (Anm.: Raupach (Hrsg), Werte, 266 ff) äußert sich sogar dahin gehend, dass der gemeine Wert dem Merkmal der Betriebsbezogenheit keinesfalls Rechnung trage und daher als Bewertungsmaßstab für die verdeckte Ausschüttung grundsätzlich abzulehnen sei...

Mittlerweile entspricht es aber ohnehin einer zu steuerlichem Gemeingut gewordenen Erkenntnis, dass bei der Bewertung verdeckter Ausschüttungen weder der Teilwert noch der gemeine Wert maßgeblich ist, sondern jener Wert, den ein (ordentlicher) Geschäftsführer im Interesse der von ihm vertretenen Kapitalgesellschaft angesetzt hätte, wenn sich abgesehen vom Anteilsinhaber noch ein anderer Interessent gefunden hätte (Anm.: VwGH 27.7.1999, 94/14/0018; Lechner, SWK 1985; A I 209; vgl auch Pröll, UFS aktuell 2005/9). In seinem Erkenntnis vom 14.12.1993, 90/14/0264, bringt der VwGH zum Ausdruck, dass es darauf, ob sich angesichts der Grundstücksbesonderheiten überhaupt ein weiterer Käufer gefunden hätte, gar nicht ankommt (Anm.: VwGH 14.12.1993, 90/14/0264).

Das pflichtgemäße Handeln des vertretungsbefugten Organs sollte prinzipiell Sollobjekt des Vergleichs sein... Das vertretungsbefugte Organ der Kapitalgesellschaft ist mE gut beraten, wenn es die für die Festsetzung des fremdüblichen Grundstückspreises ausschlaggebende Verkäuferposition im Auge behält, sobald eine Liegenschaft an den Anteilsinhaber oder eine diesem nahestehende Person verkauft werden soll (Anm.: VwGH 14.12.1993, 90/14/0264; VwGH 27.7.1999; 94/14/0018; Lechner, SWK 1985; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer 1988 II § 8 (2005) 58; Rz 987 KStRL 2001; Pröll, UFS aktuell 2005/9; Rz 988 KStRL 2001). Dabei gilt es zu beachten, dass das von einem Sachverständigen für Liegenschaftsbewertung erstellte "Verkehrswertgutachten" grundsätzlich nur bedingt geeignet ist, den Grundstückswert des (ordentlichen) Geschäftsführers nachzuweisen, weil die in Auftrag gegebene Expertise zwar Aufschluss über den im gewöhnlichen Geschäftsverkehr erzielbaren Preis geben kann, für sich allein aber noch keine Schlussfolgerungen dahin gehend erlaubt, welchen - auf die einzelne Körperschaft bezogenen - Wert die betreffende Liegenschaft nun tatsächlich hat..."

Diese durchaus überzeugenden Ausführungen bedeuten auf den Berufungsfall umgelegt, dass der für die Beurteilung, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliegt, anzusetzende Wert der Liegenschaft stets nur unter, nicht aber über dem Verkehrswert liegen kann.

Auffällig ist diesbezüglich zunächst, dass ein Gutachten über den Wert der Liegenschaft erst im Zuge des Berufungsverfahrens von der Bw. vorgelegt wurde. Und erst nach Ergehen eines Finanzamtsgutachten. Darüber hinaus lässt die Berufung jede Begründung offen, auf welche Weise die Wertfindung tatsächlich erfolgte.

Es geht nicht hervor, wie der Verkaufspreis für den Verkauf überhaupt ermittelt wurde. Die Beweisvorsorgepflicht wurde somit durch die Bw. gröblichst verletzt, weshalb Unklarheiten zu ihren Lasten gehen.

Gerade das Verhalten der Bw. spricht entgegen ihrer geäußerten Rechtsansicht nicht für, sondern gegen ihren Standpunkt. Bei Verträgen unter Fremden würde eine in der Branche tätige Käuferin vor dem Kauf bei einer Investitionsentscheidung dieser Dimension eine Wirtschaftlichkeitsrechnung anstellen, ob nämlich die Liegenschaft gewinnbringend verwertet werden kann, und den Kaufvertrag somit nur dann abschließen, wenn bei einer Vermietung eine angemessene Rendite erreicht werden kann bzw. bei einem Weiterverkauf eine angemessene Gewinnspanne erzielbar wäre.

Somit steht fest, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht in dieser Weise gehandelt hätte.

Veräußert die Körperschaft ein Grundstück an den Anteilsinhaber (oder einer ihr nahestehenden Person) zu einem unangemessenen niederen Preis, ist eine verdeckte Gewinnausschüttung iSd § 8 Abs 2 KStG in der Höhe des Unterschiedsbetrages zu einem angemessenen Veräußerungspreis anzunehmen.

Verdeckte Ausschüttungen sind alle außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gelegenen Zuwendungen einer Körperschaft an Anteilsinhaber, die das Einkommen der Körperschaft vermindern und ihre Wurzel in der Anteilsinhaberschaft haben (VwGH 30.05.2001, 99/13/0024).

Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist aufgrund der obigen Ausführungen und des Sachverhalts im gegenständlichen Fall anzunehmen. Selbst die Bw. gibt in der Berufung an, dass die bewertungsgegenständliche Liegenschaft mit der EZ aa und EZ bb unter den tatsächlichen Wert verkauft worden sind, wenn sie ausführt, dass „*als verdeckte Ausschüttung des Jahres 2000 lediglich ein Betrag in Höhe von € 51.271,66 in Betracht kommt und bildet dieser auch die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer sowie den Säumniszuschlag.*“

Konkret ist nunmehr die Bewertung von Grund und Boden des 15.344 m² großen Grundstücks strittig, zumal die bemängelte Art der Wertermittlung sowie die Gebäudewerte vom Finanzamt außer Streit gestellt und der Argumentation der Bw. weitgehend gefolgt wird. Die Berechnungsweise und die Wertansätze des Zweitgutachters (Gutachter der Bw.) werden übernommen, wobei jedoch der dort angesetzte Abschlag für rück gestauten Reparaturaufwand nur im Ausmaß von 30% anerkannt werden kann.

Der Unabhängige Finanzsenat sieht diesbezüglich auch keine Veranlassung eine Abänderung vorzunehmen. Auch hinsichtlich des rück gestauten Reparaturaufwands nicht, zumal die Bw. nichts Entscheidungswesentliches für einen höheren Prozentsatz vorgebracht hat.

Strittig ist nunmehr die Bewertung des Grund und Bodens für die gegenständliche Betriebsliegenschaft und somit die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung. Dazu wird Folgendes ausgeführt:

Laut dem im Berufungsverfahren vorgelegten Gutachten der Bw. würde unter Berücksichtigung eines 20%igen Abschlages der Bodenwert der 15.344 m² Liegenschaft € 552.384 betragen, wobei ein m² Preis von € 45 - Mischpreis – berücksichtigt wurde und laut Bewertung Bp. (und dem Finanzamt) € 817.824, wobei ein m² Preis von € 70 für Bauland und € 63 für Grünland angesetzt wurde.

Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann insbesondere durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch steht (VwGH 21.7.1993, 91/13/0231).

Folgende Umstände sprechen dafür, dass von Seiten der Bw. im vorgelegten Gutachten der Grund- und Bodenwert zu niedrig angesetzt wurde:

Die Bw. berücksichtigt für die Bewertung von Grund und Boden die Preise aus dem Immobilienpiegel 2001 der Wirtschaftskammer OÖ mit guten Nutzwert, wobei der m² Preis mit € 58,10 angenommen wird und einer noch nicht verkauften Liegenschaft im Ausmaß von 9.900 m² vom 1. Dezember 1999 (gstxx) vom Immobilienbüro VKB Immobilien ss , die ca 1,2 km von der berufungsgegenständlichen Liegenschaft entfernt ist, als gemischtes Baugebiet gewidmet ist, wobei ein Verkaufspreis von 51 € angesetzt wurde und ein Grundstück der Fa bgg mit einem Verkaufspreis zwischen 20 und 30 € pro m².

Wenn die Bw. die Werte im Immobilienpreisspiegel 2001 anspricht, so muss dazu ausgeführt werden, dass dieser Wert für die Bewertung maximal ein allgemeiner Ansatzpunkt und somit nur einen Durchschnittswert darstellen kann. Wie aus den Erläuterungen im Gutachten der Bw. hervorgeht, werden bei einfachen, guten und sehr guten Nutzwert die Parameter Verkehrsanbindung, Infrastruktur und Aufgeschlossenheit angesprochen. Es ist nicht nachvollziehbar, warum von seiten der Bw. lediglich vom „Wert der guten Lage“ ausgegangen wird, zumal der Zugang zur einer Umfahrungsstraße gegeben ist, sowie die zentrale Lage, nämlich die unmittelbare Nähe zu einem Orts- und einem Stadt kern, und zudem das Grundstück noch voll aufgeschlossen ist. Auf die sehr gute Anbindung - Lage in einem aufstrebenden Gewerbegebiet direkt an der hoz wurde von der Bp. auch mehrmals hingewiesen, dem die Bw. nichts Relevantes entgegengesetzt hat. Selbst der Gutachter der

Bw. gibt im Gutachten (Punkt 5.3 „Lage und Verkehrsverhältnisse) an, dass „*die Liegenschaft sich im Gemeindegebiet ddd befindet und an die b (e) angrenzt. Zum Ortskern von ss sind es ca 5 km, zum Ortszentrum von ddd sind es rund 2 km*“ und dass „*bereits die geplante Ortsumfahrung offenkundig war und dass der direkt an der Liegenschaft vorbeifahrende Hauptverkehr in Hinkunft umgeleitet wird.*“ Auch erwähnt der Gutachter der Bw. weiters, dass *die bewertungsgegenständliche Liegenschaft durch das öffentliche Wasser- Kanalnetz, Telefon und Stromnetz aufgeschlossen ist.* (Punkt 5.5 „Ver- und Entsorgung“). Auch die Zufahrt zu der Liegenschaft ist ungehindert möglich, ohne enge Durchfahrten durch Wohn- und Stadtgebiet.

Dass sind alles Aspekte die einfach bei der detaillierten Bewertung mit ein zu ziehen sind, und daher den höheren Wert der sehr guten Lage – entgegen der Behauptungen der Bw. - repräsentieren.

Das allgemeine Vorbringen des Gutachters der Bw., dass die Grundstückspreise seit Bekanntgabe der Verlegung der Bundesstraße im betreffenden Gebiet seither stetig nach unten gehen würden, ist nicht einsichtig und nachvollziehbar, wenn eine Umfahrungsstraße zur Umfahrung des Ortsgebietes ddd gebaut wird und die Ortsdurchquerung daher wegfällt, sodass in Zukunft eine noch bessere und schnellere Anbindung an den Zentralraum gewährleistet ist.

Wenn von seiten der Bw. das nichtverkaufte Grundstück auf Vergleichsbasis herangezogen wird, so muss dazu ausgeführt werden, dass nicht erwähnt wurde aus welchem Grund das Grundstück nicht verkauft wurde. Außerdem ist ein unmittelbarer Vergleich nicht möglich, zumal einige entscheidungsrelevanten Umstände wie zB Widmung, Aufgeschlossenheit, Entfernung – nicht mit der zu bewertenden Liegenschaft übereinstimmen. Den Einwendungen der Bp, dass das Vergleichsgrundstück nicht aufgeschlossen ist, und dass die Entfernung von der Hauptstraße am Rande eines größeren Wohngebietes doch erheblich ist, hat die Bw. nichts Konkretes entgegengesetzt. Dazu kommt noch der Aspekt, dass das Vergleichsgrundstück eine andere Widmung aufweist, und die Lage im Wohngebiet nicht mit der Lage des gegenständlichen Grundstücks vergleichbar ist.

Das vom steuerlichen Vertreter erwähnte Vergleichsgrundstück der Firma bgg im Schreiben vom 30. April 2009 kann zur Lösung der Bewertung des Grund und Bodens auch nichts beitragen, zumal es hinsichtlich des Preises, des Käufers, der Lage, Widmung, Größe und des Verkaufszeitpunkts keine Ausführungen von Seiten der Bw. gibt. Die vom UFS angeforderten Unterlagen hat die Bw. nicht vorgelegt. Weitere Konkretisierungen erfolgten - trotz Aufforderung durch den UFS – nicht.

Die Behauptung des Gutachters der Bw., dass die Dinglichen Lasten sprich Dienstbarkeiten nicht in die Bewertung mit eingeflossen sind, entbehrt jeder Grundlage.

Der UFS kann dem Argument der Bw., dass es sich bei den Grundeinlösungen für die Umfahrung ddd mit € 77 pro m² und beim Grundstücksverkauf an die www GmbH im Ausmaß von 3.360 m² um € 43,60 pro m² um ungewöhnliche Verhältnisse gem § 4 Abs. 3 LBG handelte, nicht widersprechen, zumal einerseits das öffentliche Interesse und andererseits die Betriebsansiedlung und die Schaffung von Arbeitsplätzen offensichtlich die ausschlaggebenden Argumente für die genannten m² Preise waren.

Die vom Finanzamt herangezogenen Vergleichsgrundstücke liegen in unmittelbarer Nähe des berufungsgegenständlichen (ca 500m) Grundstücks und sind auch als Betriebsbaugebiet bzw (zum Teil) als Grünland gewidmet. Es ist keine Widmung gemischtes Baugebiet gegeben, sondern wie aus dem Gutachten ersichtlich ist handelt es sich um 7.950 m² Betriebsbaugebiet und 7400 m² Grünland.

Die angewendete Methode, den Verkehrswert mit Hilfe der tatsächlich beim Erwerb von Vergleichsliegenschaften gezahlten Kaufpreisen zu ermitteln, ist nicht zu beanstanden, zumal die Vergleichsobjekte, die vom Finanzamt konkret berücksichtigt wurden aus der Kaufpreissammlung für das gegenständliche Gebiet entnommen wurden und in unmittelbarer Nähe zu der gegenständlichen Liegenschaft liegen und hinsichtlich Widmung vergleichbar sind.

Als Vergleich dienten lt. Bp. folgende Grundstücke:

Grundstück	Verkaufszeitpunkt	Fläche	Widmung zum Stichtag 29.12.2000	Preis
EZ kk KGmd				
hh	6.3.1997	Vergleichbares Flächenausmaß	Gebiet für Geschäftsbauten ohne Lebens und Genussmittel	1.600 S/m ²
ii	6.3.1997	Vergleichbares Flächenausmaß	Betriebsbaugebiet	1.600 S/m ²
jj	6.3.1997	Vergleichbares Flächenausmaß	Betriebsbaugebiet	1.600 S/m ²

EZ nn KG md				
II	21.1.2003	3.600 m ²	Betriebsbaugebiet	€ 102,02/m ²
oo	13.2.2003	553m ²	Tw Betriebsbau-gebiet, Rest Grünland	€ 75,28
Fa s GmbH				
Grundstücks-Anbote	2002	5 ha	Betriebsbaugebiet	102 €/m ²

Wenn die Bw. anführt, dass das Vergleichsgrundstück hh ein Bauland mit Geschäftsbaugebietswidmung ist, die in keinem vernünftigen Vergleich mit Betriebsbaugebiet bzw. mit teilweise Grünland zu vergleichen ist so mag das vielleicht zutreffend sein, doch übersieht die Bw. dabei, dass Verkäufe in unmittelbarer Nähe die als Betriebsbaugebiet gewidmet waren zB ii , jj mit S 1.600/m² (€ 116,27) und II sowie die Verkaufsangebote im Jahr 2002 der Fa s GmbH mit € 102 erfolgten. Weiters darf nicht übersehen werden, dass das Finanzamt unter Berücksichtigung der Aspekte wie Lage, Größe, Form, Widmung, Aufgeschlossenheit etc der gegenständlichen Liegenschaft von einem durchschnittlichen m² Preis von € 66,50 (Bauland 70 €, Grünland 63 €) ausgeht, der lediglich einen Mindestansatz darstellen kann, wenn berücksichtigt wird, dass im Jahr 2003 in unmittelbarer Nähe das Grundstück 925/1 mit einer Größe von 553 m² mit einer laut Schreiben vom 2004 der Gemeinde ddd angeführten Widmung „tw. Betriebsbaugebiet Rest Grünland“ mit einem m² Preis von € 75,82 verkauft wurde, wobei natürlich zu berücksichtigen ist, dass für ein kleines Grundstück der m² Preis höher sein wird als für ein großes Grundstück, welches im gegenständlichen Fall zu beurteilen gilt.

Warum also ein m² Preis von € 70 für ein Bauland mit Betriebsbaugebietswidmung und von € 63 für Grünland nicht den Tatsachen entspricht und viel zu hoch ist, wurde von der Bw. nicht näher erläutert.

Die Bw. konnte mit keinem Vergleichsgrundstück und mit keinem sachlichen Argument punkten, das den Mischpreis in Höhe von € 45/m² gerechtfertigt hätte.

Dass das von seiten der Bw. herangezogene Grundstück www GmbH, mit dem m² Preis von € 43,60, die Grundeinlösungen durch die Gemeinde ddd mit dem m² Preis von € 77 sowie die Immobilienpreise im Immobilienpreisspiegel mit lediglich gutem Nutzwert - wie oben ausgeführt - nichts unmittelbar zur Lösung beitragen kann, ergibt sich somit von selbst, zumal

der gemeine Wert durch den Wert bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. Der gemeine Wert ist im Regelfall mit dem Verkehrswert ident, welcher nach § 2 Abs. 2 LBG der Preis ist, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann. Die besondere Vorliebe und andere ideelle Wertzumessungen einzelner Personen haben bei der Ermittlung des Verkehrswertes außer Betracht zu bleiben.

Somit bleiben die vom Finanzamt aus der Grundstückssammlung herangezogenen Grundstücke zum Vergleich übrig, wobei trotzdem zu beachten war, dass es sich bei den herangezogenen Grundstücken um unbebaute und im gegenständlichen Fall um ein bebautes Grundstück handelt.

Auch die Bewertung des Grünlandes der Bw. im Ausmaß von ca 7.400 m² mit dem halben Baulandpreis - also mit € 30/m² -, ist nicht nachvollziehbar.

Dazu ist festzuhalten, dass die Argumentation des Gutachters der Bw. (Stellungnahme vom 11. Dezember 2003) hinkt und inkonsequent ist, wenn ausgeführt wird, dass „die Bewertung auch im Rahmen des rechtlichen Möglichen mit den Ansätzen der Finanzverwaltung... fast exakt den Wert des Zweitbegutachters aus Seite 12 widerspiegelt“, zumal er von unterschiedlichen Prozentsätzen ausgeht; bei der eigenen Berechnung werden 50% des Baulandpreises und bei der Vergleichsrechnung mit den Werten des Finanzamtes 25% des Baulandpreises angesetzt.

Wenn der Gutachter der Bw. hinzufügt „*die dazu in Österreich von allen Sachverständigen anerkannte Literatur bezeichnet umwidmungs reife und umwidmungsmögliche Grundstücke als Bauerwartungsland, und dabei anführt, dass ca 25% bis 50% der Preise für baureifes Land gezahlt werden*“ und (laut Kranewitter Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, Seite 42) „*Die Höhe des Werts für Bauerwartungsland davon abhängt, wie groß die Chancen für eine Bebauung beurteilt werden; im Allgemeinen aufgrund der Zinsverluste ca 25 bis 50% der Preise für baureifes Land gezahlt werden und sollte die Hoffnung auf eine Umwidmung nur sehr vage sein der übliche Grünlandpreis für diese Zone anzusetzen ist*“ so ist dagegen folgendes einzuwenden:

Von Bauerwartungsland wird gesprochen, wenn noch nicht feststeht, was und wann gebaut werden darf.

Im gegenständlichen Fall steht unstrittig fest, dass die streitgegenständliche Liegenschaft, obwohl sie teilweise noch als Grünland gewidmet ist, schon seit Jahren mit Verwaltungs-

gebäude und Lagerhallen - laut Bw. (Gutachten S 5-7) erfolgte die Bebauung im Zeitraum 1961 bis 1985 - verbaut sind. Lediglich die Umwidmung erfolgte noch nicht. Auch ist zu erwähnen und geht aus den Gutachten hervor, dass diese Liegenschaft durch das öffentliche Wasser-, Kanalnetz, Telefon und Stromnetz aufgeschlossen sind (Punkt 5.5. des Gutachten Ver- und Entsorgung).

Weiters wurde auf Anfrage des Finanzamtes bei der Gemeinde ddd im Schreiben vom 18. März 2004 mitgeteilt, dass „*ein Flächenwidmungsplan Änderungsverfahren im Regelfall ca 6 Monate dauert. Die Kosten für ein solches Verfahren sich auf etwa 1.700 € inkl USt belaufen. Da die Umwidmung der betroffenen Grundstücke im jetzt laufenden Änderungsverfahren letztlich positiv beurteilt worden ist und die Änderungen auch durchgeführt werden, wäre auch ein entsprechender Antrag in den vergangenen Jahren mit sehr großer Wahrscheinlichkeit positiv entschieden worden*“.

Aufgrund des vorliegenden Schreibens dauert ein Flächenwidmungsplan Änderungsverfahren entgegen der Behauptung der Bw. nicht 2-4 Jahre, sondern wie von der Gemeinde angegeben etwa 6 Monate. Genau dieses Faktum floss bei der Bewertung des Grünlands in die Bewertung des Finanzamtes ein, so dass das Finanzamt mit der Berücksichtigung eines großzügigen Abschlages von 10% des m^2 Preises Betriebsbaugebiet das Auslangen finden konnte.

Die Behauptung der Bw, dass sich die Behörde immer wieder auf einen Planfehler bzw zwangsläufig auf ein Änderungsverfahren verstieft ist nach Meinung des UFS somit widerlegt.

Und dass „eine Umwidmung somit nur vage ist“ - wie von der Bw. behauptet - geht daraus auch keineswegs hervor. Sondern das Gegenteil ist der Fall.

Dazu muss auch festgehalten und erwähnt werden, dass sich der Verkehrswert zwar auf einen bestimmten Zeitpunkt bezieht, Umstände, welche jedoch am Wertermittlungsstichtag **bereits voraussehbar sind**, müssen Berücksichtigung finden, wobei allerdings spekulative Momente auszuscheiden sind; zB muss Ertragsänderungen, die in absehbarer Zeit zu erwarten sind, durchaus Rechnung getragen werden (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 5. Auflage, S. 2).

Dass von Bauerwartungsland auszugehen ist, ist schon aufgrund der bereits vorliegenden Aufschließung wie Wasser, Strom, Telefon, Kanal und der gegebenen Bebauung nicht einsichtig und nachvollziehbar. Selbst dem Gutachter der Bw. war dies bei der Erstellung des Gutachtens offensichtlich bewusst, sodass er bei der Bewertung der Grünlands den halben Baulandpreis von € 30 für den m^2 Grünland berücksichtigt und angesetzt hatte. Eine Grünlandbewertung in Höhe von € 4 / m^2 wäre aufgrund der vorliegenden Tatsachen keinesfalls nachvollziehbar gewesen.

Auch die Behauptung der Bw. „*wenn eine Grünlandwidmung vorliegt, ist normalerweise auch der Grünlandquadratmeterpreis anzusetzen*“, kann aufgrund der obigen Ausführungen nicht aufrecht erhalten werden und würde der allgemeinen Lebenserfahrung, der wirtschaftlichen Betrachtungsweise sowie den Bewertungsregeln widersprechen.

Im Übrigen ist noch zu beachten, dass laut E-Mail vom 19. Mai 2009 des steuerlichen Vertreters „*ein gesonderter schriftlicher Antrag auf Umwidmung nicht gestellt wurde*“.

Auch würde ein Unternehmer ein Gründstück mit Grünlandpreis nicht veräußern, wenn innerhalb eines 6 monatigen abzuwickelnden Flächenwidmungsplan Änderungsverfahren eine Umwidmung in Betriebsbaugebiet erfolgt und auch genehmigt wird. Die Kosten für ein Änderungsverfahren würde er jedenfalls für einen höheren Grundstückspreis in Kauf nehmen. Da die notwendige Genehmigung relativ kurzfristig erreicht werden kann, wird eine solche in die Preisgestaltung und somit in den Wert des Grundstückes einfließen. Daher wird eine solche Vorgangsweise sich für den Wert des Grünlandes positiv auf den Marktpreis des Gründstücks auswirken, sodass der vom Finanzamt genannte Preis für den m² Grünland sehr wohl zu erzielen sein wird. Gegenteiliges und konkretes hat die Bw. diesbezüglich nicht vorgebracht.

Auch die Andeutung des steuerlichen Vertreters der Bw. dass „*eine Kontaminierung der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft vorliegt*“ wurde durch nichts nachgewiesen. Ein in den Raum gestelltes Kontaminierungsgutachten, wurde von der Bw. nicht vorgelegt.

Das Vorbringen der Bw. „*Eine wie von der Finanz eingewendete „jederzeit“ mögliche Umwidmung ist in der Praxis immer mit Zeiträumen von 2-4 Jahren verbunden und allein daher schon wertmäßig mit Abschlägen zu versehen*“ wurde mit dem Schreiben der Gemeinde ddd widerlegt. Außerdem übersieht die Bw. dass ein 10%iger Abschlag für die Risikoabgeltung und die angefallenen Kosten laut Stellungnahme der Bp. vom 25. März 2004 in die Bewertung des Grund und Bodens einfloss.

Insgesamt ergibt sich daher, dass das von der Bw. in Auftrag gegebene Gutachten in diesem Punkt nicht geeignet ist, den von der Bp. ermittelten Wertansatz von € 70/m² Bauland und € 63/m² Grünland zu widerlegen.

Es muss auch noch angemerkt werden, dass nicht bloß die Käuferposition, sondern insbesondere die Verkäuferposition der Gesellschaft zu berücksichtigen ist. Es kommt darauf an, um welchen Preis die Bw. verkauft hätte, wenn sich doch ein anderer Interessent gefunden hätte (zB VwGH 14.12.1993, 90/14/0264). Es kommt jedoch nicht darauf an, ob sich angesichts der Besonderheiten des Grundstücks kein anderer Interessent gefunden hätte (VwGH 3.7.1991, 90/1470221)

Dass die Bw. bereit gewesen wäre, einem Fremden den Grund und Boden ihrer Betriebsliegenschaft um einen Quadratmeterpreis von € 45 - Mischpreis - zu verkaufen, wurde selbst von der Bw. nicht behauptet

Im Übrigen wird auf die Ausführungen der Bp. - um Wiederholungen - zu vermeiden hingewiesen.

Aufgrund der obigen Ausführungen sind folgende Änderungen und Berechnungen laut UFS im **Jahr 2000** vorzunehmen:

Berechnung Verkehrswert:

Fläche Bauland 7.944m ² * € 70/m ²	556.080 €
Fläche Grünland 7400 m ² * € 63/m ²	466.200 €
Bodenwert It. UFS	1.022.280 €
Bodenwert Abschlag Bebauung 20%	204.456 €
Bodenwert It UFS	817.824 €
Ermittlung Sachwert:	
Zeitwert Gebäude	987.813 €
Rück gestauter Reparatur Bedarf 30%	- 296.344 €
	691.469 €
+ Bodenwert It UFS	<u>+ 817.824 €</u>
Sachwert	1.509.293 €
Ermittlung Ertragswert:	
Jahresrohertrag	72.000 €
Mietausfallwagnis 5%	3.600 €
Instandhaltung 0,6%	<u>18.121 €</u>
	50.279 €
Bodenwert It. UFS	817 824 €
Kap. Zinssatz 6%	<u>49.069 €</u>
Jahresreinertrag	1.209 €
Vervielfältiger	12,78
Gebäudeertrag	15.455 €
+ Bodenwert	<u>817.824 €</u>
Ertragswert	833.279 €

Ermittlung Verkehrswert:	
Sachwert	1.509.293 €
Ertragswert	833.279 €
gewichtet 1:3	1.002.283 €
Anpassung Verkswert 10%	100.228 €
Verkehrswert lt UFS	902.054 €
gerundet lt UFS	902.000 €
in ATS	12.412.000 S
Verkehrswert lt UFS	902.000 €
Verkehrswert lt Berufungswerberin	778.000 €
Differenz	124.000 €
	1.706.277,20 S
Verdeckte Gewinnausschüttung	124.000 €
	1.706.277 S

Anlagenverkauf Betriebsliegenschaft laut UFS:

vGA Frau yy	2000
Unterschied zum angemessenen Kaufpreis (verdeckte Gewinnausschüttung)	1.706.277,20 S 124.000 €

Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2000

Gewinn/Verlust lt. HB/PB	2.590.528 S
Verdeckte Ausschüttung lt. UFS	1.706.277 S
Körperschaftsteuer	24.080 S
Lt. KZ 629 (von Bp Bericht übernommen) Tz 15	14.338 S
Lt. KZ 633	-41.267 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.293.956 S
Verlustabzug lt. UFS	- 4.293.956 S (€ 312.053,95)

Darstellung des Verlustvortrages und Berechnung für 2000:

Stand Ende 1998 lt. Bp	
KZ 618 (aus 1990, Fünftelung)	408.685 S
KZ 619 (ab 1991)	13.099.856 S
Stand Ende 1999 KZ 619 lt. BP Bericht Tz 17	12.852.265 S
Gesamtbetrag der Einkünfte lt UFS	4.293.956 S
Verbrauch aus Fünftelung	- 81.737 S
Verbrauch lt. UFS	-4.212.219 S
	0
Stand Ende 2000 KZ 619	8.640.046 S
	€ 627.896,63

Berechnung der Körperschaftsteuer 2000

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	4.293.956 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	4.293.956 S
Verlustabzug	- 4.293.956 S
Einkommen	0
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt: Gem § 22 KStG 1988 34% von 0	0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	24.080,00 S
Körperschaftsteuerschuld gerundet	24.080,00 S

Haftungs- und Abgabenbescheid für 2000 laut UFS:

A) Kapitalertragsteuer 2000:

Gemäß § 93 Abs. 1 EStG 1988 wird die Einkommensteuer bei inländischen Kapitalerträgen durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu solchen Kapitalerträgen gehören gemäß Abs. 2 Z 1 lit. a dieser Gesetzesstelle auch verdeckte Ausschüttungen (vgl. Doralt, EStG⁸, § 93 Tz 20 mit Verweis auf § 27 Tz 23 ff; VwGH 24.7.2007, 2007/14/0013 mwN).

Gemäß § 95 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Kapitalertragsteuer 25%.

Schuldner der Kapitalertragsteuer ist gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 der Empfänger der Kapitalerträge. Die Kapitalertragsteuer ist durch Abzug einzubehalten. Der zum Abzug Verpflichtete (Abs. 3) haftet aber dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Kapitalertragsteuer. Gemäß Abs. 3 Z 1 leg.cit. ist bei inländischen Kapitalerträgen (§ 93 Abs. 2 EStG 1988) der Schuldner der Kapitalerträge zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichtet. Im vorliegenden Fall ist daher die Bw. zum Abzug und zur Abfuhr der Kapitalertragsteuer verpflichtet.

Die Kapitalertragsteuer erfährt folgende Änderung:

Verdeckte Gewinnausschüttung lt. UFS	1.706.277 S 124.000 €
Davon 25 % KEST	426.569,25 S 31.000 €

B) Säumniszuschlag:

Wir eine Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so ist gemäß § 217 ff BAO ein Säumniszuschlag im Ausmaß von 2% zu entrichten. Dies gilt auch bei der Geltendmachung von Kapitalertragsteuer.

Berechnung des Säumniszuschlags von der Kapitalertragsteuer gemäß § 217ff BAO:

	Bemessungsgrundlage X 2%	Säumniszuschlag
Kapitalertragsteuer	426.569,25 S X 2%	8.531,38 S 620 €

Aufgrund der obigen Ausführungen war der Berufung teilweise stattzugeben.

Linz, am 30. September 2010