



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AGmbH., 1160 Wien, OStr., vertreten durch LBG, Wirtschaftstreuhand GmbH., 1014 Wien, Schauflergasse 6/4, vom 29. April 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 3. März 1999 betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 1994 im Beisein der Schriftführerin Fr. Newrkla nach der am 21. März 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für das Jahr 1994 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Bei der AGmbH (im folgenden Bw. genannt), in 1160 Wien, OStr. wurde im Jahre 1998 eine **Betriebsprüfung** abgehalten.

Das geprüfte Unternehmen bewirtschaftete im Wirtschaftsjahr 1993/1994 in A einen

landwirtschaftlichen Betrieb mit einem Eigenbesitz von ca. 490 ha zuzüglich einer Zupachtung vom Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer H, im Ausmaß von ca. 15 ha.

Ein sich in der Nähe befindender Industriebetrieb (JAG) erwarb mit Kaufverträgen vom 9. und 29. 6. 1993 aus dem Besitz der geprüften GmbH die landwirtschaftliche Liegenschaft EZ1 im Ausmaß von 162.900 m<sup>2</sup> bzw. G2 im Ausmaß von 137.100 m<sup>2</sup> also im Gesamtausmaß von 30 ha um S 30.000.000 (Preis pro m<sup>2</sup> S 100).

Dabei handelt es sich um Ackerland, für das nach den Ansätzen in der Kaufpreissammlung des Finanzamtes M folgende Preise zu erzielen waren:

Der Höchste in den Jahren 1993 und 1994 in der Gemeinde W erzielte Grundpreis betrug S 28,57 pro m<sup>2</sup>, der niedrigste S 3,67 pro m<sup>2</sup>.

Dazu führt die Betriebsprüfung in ihrem Bericht aus:

"Die Gründe dafür, dass die JAG (spätere Umgründung in die Rechtsform einer GmbH) bereit war, einen derart überhöhten Kaufpreis zu bezahlen, waren ungewöhnlicher Natur und wurden erst durch Erhebungen beim FA für Gebühren im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens ermittelt.

Gemäß einer vom Abgabepflichtigen im Betriebsprüfungsverfahren nicht vorgelegten

Nachtragsvereinbarung vom 11. 8. 1993 zu oben erwähntem Kaufvertrag (vom 9. 6. 1993) *verpflichtete sich* das geprüfte Unternehmen im Hinblick auf die Höhe des Kaufpreises, *auf jegliche gerichtliche Schritte* gegenüber der JGmbH bezüglich der von ihr verursachten auf den vom geprüften Unternehmen genutzten Liegenschaften möglicherweise beeinträchtigenden Umweltprobleme (Einleitung von Abwässern der Z in die P bzw. daraus folgend in die T, die an den flussabwärts liegenden Liegenschaften des G vorüber fließt, wodurch eine Beeinträchtigung der Böden z. B. durch Versalzung möglich ist) *zu verzichten*, und auch sonst in allen behördlichen Verfahren in dieser Hinsicht ein "wohlwollendes Verhalten" an den Tag zu legen".

Im Besitz des Geschäftsführers und Mehrheitsgesellschafters H befand sich eine bisher bereits vom geprüften Unternehmen im Rahmen eines auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Pachtvertrags genutzten Liegenschaft im Ausmaß von 15,6008 ha. Dabei handelt es sich um die Liegenschaft EZ2.

Anfang des Jahres 1993, also während der Verkaufsverhandlung mit der JAG (GmbH), habe nach Ansicht der Bp. festgestanden, dass der grundbücherlich bereits veräußerte Grund einschließlich einiger anderer kleineren Flächen an den bisherigen Pächter veräußert werden solle, allerdings zu dem für landwirtschaftliche Flächen außergewöhnlich hohen Preis, der bereits beim Verkauf an den Industriebetrieb erzielt werden konnte, also um ca. S 100 pro m<sup>2</sup>.

Dieser Preis, so sei seitens der steuerlichen Vertretung der Bw. eingeräumt worden, sei für landwirtschaftliche Liegenschaften im Allgemeinen sehr hoch zu beurteilen.

Die steuerliche Vertretung wandte sich zur Klärung der Rechtsfrage mit Schreiben vom 12. 1. 1993 an das zuständige Finanzamt für Körperschaften und vertrat dabei die Auffassung, dass

eine verdeckte Gewinnausschüttung wegen der gegebenen Umstände ihrer Ansicht nach nicht vorliege.

Besonders betont wurde, dass die Bw. ein verständliches, großes Interesse gehabt habe, die im Besitzzentrum gelegenen Liegenschaften des Gesellschafter H selbst zu erwerben, und dafür Randlagen abstoßen, und dadurch zu vermeiden, dass fremde Liegenschaftseigentümer in dieser Lage auftreten können. Es werde ersucht, seitens der Behörde, zu dieser Einschätzung des Rechtsgeschäftes Stellung zu nehmen.

Dies geschah im Zuge einer Vorsprache des steuerlichen Vertreters des Unternehmens im Finanzamt für Körperschaften (Aktenvermerk vom 8. 3. 1993). Dabei wurde folgende mündliche Auskunft erteilt: Nach Meinung des zuständigen Referenten liege in diesem Zusammenhang eine verdeckte Gewinnausschüttung vor,

1. da die JGmbH nur Gründe vom Rand des Gutsbesitzes wolle und den Teil, der dem Gesellschafter gehöre, nicht kaufen würde.
2. da ein längerfristiger Pachtvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vorliege, der stillschweigend "untergehe".

Die zu beurteilende Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 7. 2. 1994 von H an die Bw. (AGmbH) zu einem Quadratmeterpreis von S 85 veräußert. Es wurde für die 15,6008 ha einen Kaufpreis von S 13.260.680 bezahlt.

Gleichzeitig wurden folgende Pfandrechte, die die Liegenschaft belasteten, übernommen:  
Pfa .

Zeitpunkt der Übergabe war der 1. 1. 1994. Die oben angeführten Hypotheken blieben bis auf weiters ob den kaufgegenständlichen Liegenschaften intabuliert. An der schuldrechtlichen Zuständigkeit der den Hypotheken zugrunde liegenden Aushaftungen trat keine Änderung ein.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden sowohl der Abgabepflichtigen, als auch der steuerlichen Vertretung der Bw. oben dargestellter Sachverhalt mehrmals mündlich vorgehalten.

Im Schreiben der steuerlichen Vertretung (Dr.D) vom 19. 10. 1998 wird betont, dass die JGmbH (lt. Schreiben vom 9. 10. 1998) auch das Grundstück von H (im Ausmaß von 15 ha), wäre es zum Verkauf gestanden, erworben hätte.

Damit sei der Grundsatz der Fremdüblichkeit erfüllt.

H habe aus Gründen, die rein im wirtschaftlichen Interesse des geprüften Unternehmens gelegen seien, von der dargestellten Möglichkeit, die in seinem Eigentum stehende Liegenschaft um S 100/m<sup>2</sup> an die Fa. JGmbH zu verkaufen, keinen Gebrauch gemacht, sondern sich für die Durchführung des Verkaufs einer entsprechenden Liegenschaft des geprüften Unternehmens, um denselben Kaufpreis an die Firma JGmbH entschieden.

Weiters wird betont, dass das geprüfte Unternehmen dadurch einen Gewinn i. H. v. S 2.250.000 für 15 ha, also S 15/m<sup>2</sup> erzielt habe, und dass diese nur ein strategisch und produktionstechnisch unbedeutendes Grundstück in Randlage seines genutzten Besitzes verloren habe.

Die produktionstechnische und strategische Bedeutung des vom geprüften Unternehmen erworbenen Grundstücks begründet die steuerliche Vertretung der Bw. damit, dass im Gegensatz zu der an die JGmbH veräußerten Liegenschaft, die Bw. ein bereits auf die biologische Landwirtschaft umgestelltes Grundstück erworben habe, dass dieses außerdem an der tschechischen Grenze neben dort zu gepachtetem Land liege (135 ha, biologisch bewirtschaftet), für das ein von der Zollbehörde genehmigter privater Grenzübergang existiere, der für eine Zoll- und Umsatzsteuerbefreiung für die von Tschechien importierten Feldfrüchte notwendig sei.

Der Verkauf dieser Liegenschaft an einen fremden Dritten wäre daher für das geprüfte Unternehmen von großem Nachteil gewesen.

Abschließend werde festgehalten, dass der Nachtrag zum Kaufvertrag für die Abwicklung der in Frage stehenden Geschäfte keine Auswirkung gehabt hätte, da H anlässlich des Eingehens dieser Vereinbarung auch persönlich entsprechende Verpflichtungen und drohende Sanktionen sowohl gegenüber der JGmbH und damit – also infolgedessen – auch gegenüber dem geprüften Unternehmen eingegangen wäre, womit eine verdeckte Gewinnausschüttung in diesem Zusammenhang nicht vorliege.

**Berufung:** Die Abgabenbehörde vertrete die Rechtsansicht, dass es sich beim erwähnten Grundstücksgeschäft und dem Verkauf der landwirtschaftlichen Liegenschaft EZ1 mit dem Ausmaß von 162.900 m<sup>2</sup> bzw. G2 mit dem Ausmaß von 137.900 m<sup>2</sup>, also im Gesamtausmaß von ca. 30 ha, vom geprüften Unternehmens an die JGmbH zu einem Kaufpreis von ca. S 100 je m<sup>2</sup>, d. s. für 30 ha S 30,000.000) um zwei stikt voneinander zu trennende Rechtsgeschäfte handle.

Sie räume allerdings ein, dass Hr. H die Möglichkeit gehabt habe, auch andere Liegenschaften aus dem Bestand des G zu veräußern und es hätte auch sein können, dass die JGmbH angesichts einer offensichtlich bestehenden Klagdrohungen auf ähnliche Angebote eingegangen wäre.

Die Abgabenbehörde habe behauptet, sie können solchen Spekulationen nicht folgen, da sie ausschließlich die getätigten tatsächlichen Rechtsgeschäfte untersuchen müsse.

Es sei zwar richtig, dass die Abgabenbehörde nicht allen denkbaren Sachverhaltsmöglichkeiten nachgehen müsse, wenn hierfür keine hinreichenden Anhaltspunkte vorlägen, aber sie verletze die ihr durch § 115 Abs. 1 BAO auferlegte Sachaufklärungspflicht, wenn sich auf Grund der Aktenlage einschließlich der Parteibehauptungen und der sich daraus ergebenden

nahe liegenden Einsichten und weiterführenden Erwägungen, Folgerungen in Richtung auf bestimmte weitere Geschehnisse als Möglichkeiten ergeben würden, sich demnach weitere Tatsachen in ihrer Ereignung als reale Möglichkeiten anböten, und die Behörde diesen Potentialitäten nicht nachgehe.

Die Behörde lasse das Kaufverhalten der Firmengruppe J am Standort Pn außer Ansatz und verstoße daher gegen das Amtswegigkeitsprinzip, wodurch sie einen Verfahrensmangel begehe.

Zur Unterstützung dieser Argumentation wird ein Gutachten von a. o Univ. Prof. DI Dr. HH, welches der Berufung beiliegt, vorgelegt. Kernaussage dieses Gutachtens ist, dass die von der Firmengruppe J für die im Raum um L getätigten Grundstückskäufe bezahlten Quadratmeterpreise sich überwiegend zwischen S 99 und S 290 je m<sup>2</sup> bewegten.

Damit könne der von der Behörde vertretenen Auffassung, wonach der Vermögenszuwachs durch unterstellte Überzahlung einem Fremdvergleich nicht standhalte und überwiegend durch die Gesellschaft veranlasst sei, nicht gefolgt werden.

Weiters wird betont, dass es unzulässig sei, für Grundstücksgeschäfte einen Kaufpreis von S 35 je m<sup>2</sup> zwischen benachbarten Großgrundbesitzern als fremdüblich anzusehen.

Begründet wird dies damit, dass die Behörde verpflichtet gewesen sei, die Aussagen des Gutachtens zu berücksichtigen.

In diesem Gutachten werde nämlich festgestellt, dass die von der Firmengruppe J bezahlten Preise im Zusammenhang mit dem Kaufzweck als angemessen zu betrachten seien. Überdies hätten landwirtschaftliche Großbetriebe, die an das Betriebsgelände der J angrenzten, nur dann Flächen für Firmenzwecke der Firmengruppe abgegeben, wenn dafür *wesentlich höhere Quadratmeterpreise bezahlt worden seien, als im Grundstücksverkehr zwischen Landwirten* oder hätten diese nur Grundstücke im Tauschweg mit wesentlich größeren Flächen samt Aufzahlung veräußert.

Zusammenfassend wird betont, dass der von der Firma AGmbH für die in Frage stehende Liegenschaft bezahlte Kaufpreis als fremdüblich angesehen werden, wobei noch einmal auf das im Prüfungsbericht bereits gewürdigte Schreiben der JGmbH vom 9. 10. 1998 hingewiesen wird. Es sei zu berücksichtigen, dass sich der Quadratmeterpreis nicht nach dem *zwischen benachbarten Großgrundbesitzern im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblichen Preis richte*, sondern ausschließlich unter dem Blickwinkel der Flächenerweiterung der J Firmengruppe zu sehen sei.

In der **Stellungnahme zur Berufung** führt die Betriebsprüfung wird aus:

Die Behauptung, die Behörde sei der Sachaufklärungspflicht gem. § 115 Abs. 1 BAO nicht nachgekommen, sei angesichts der Vielzahl der Erhebungen, die die Behörde in ihrem

Ermittlungsverfahren tätigte (siehe Prüfungsbericht) und über die die steuerliche Vertretung auch informiert wurde, unverständlich.

Daran ändere auch das nunmehr beigebrachte Gutachten nichts. Im Gegenteil, es verstärke die im Prüfungsbericht angeführten Argumente nur noch.

Gerade weil darin darauf hingewiesen wird, dass für den Industriebetrieb nur gewisse Grundstücke verwertbar sein, verliert die bisherige Argumentation der steuerlichen Vertretung, wonach die beiden Grundstücke beliebig austauschbar gewesen wären, an Gewicht.

Es werde noch einmal darauf hingewiesen, dass die 30 ha, die tatsächlich veräußert wurden, eine Randlage im Gutsbesitz A waren, für die im übrigen (wie unzweifelhaft für jedes andere im o. a. Gutachten erwähnte Grundstück im Raume Pn zu überhöhten Preisen, für besondere Zwecke, veräußert wurde) besondere Umstände vorgelegen seien, die eben für die im ausschließlich landwirtschaftlich verwertbaren Kernbereich des Gutsbesitzes A gelegene 15 ha, nicht gegeben waren.

Die Gründe dafür, dass die JGmbH bereit gewesen sei, einen derart überhöhten Kaufpreis zu bezahlen, seien ungewöhnlicher Natur gewesen, und seien erst durch die Erhebungen beim FA für Gebühren im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens erhellt worden.

Gemäß der von der Abgabepflichtigen der Betriebsprüfung nicht vorgelegten

Nachtragsvereinbarung vom 11. 8. 1993 zu oben erwähnten Kaufvertrag vom 9. 6. 1993 habe sich das geprüfte Unternehmen verpflichtet, in Hinblick auf die Höhe des Kaufpreises, auf jegliche gerichtliche Schritte gegenüber der JGmbH bezüglich der von dieser verursachten, auf der vom geprüften Unternehmen genutzten Liegenschaften auftretenden Umweltprobleme (Einleitung von Abwässern der Z in die P bzw. daraus folgend in die T, die an den Fluß abwärts liegenden Liegenschaften des G vorüber fließt, wodurch eine Beeinträchtigung der Böden z. B. durch Versalzung möglich ist) zu verzichten, und auch ansonsten in allen behördlichen Verfahren in dieser Hinsicht "wohlwollendes Verhalten" an den Tag zu legen. Dieser Vereinbarung musste sich folgerichtig H als Geschäftsführer und Privatperson und auch die übrigen von ihm als Mehrheitseigentümer und Geschäftsführer dominierten Firmen der Firmengruppe A/H anschließen.

Diese Zusatzvereinbarung kann nicht so einfach abgetan werden, wie es die Bw. begehrt, denn schließlich habe die Firma J der Behörde niederschriftlich bestätigt, dass die Kaufverhandlungen von H selbst ausgegangen seien.

Betont werden muss auch, dass das von der J erworbene Grundstück entgegen anders lautenden Gerüchen, nicht zu Deponiezwecken verwendet werden soll, sondern wie auch im o. a. Gutachten selbst festgehalten als "präsumtive Tauschfläche mit der Gutverwaltung B (S)", was sie mit allen anderen im Gutachten erwähnten Grundstücken, die nunmehr der

industriellen Nutzung zugeführt wurden und die auch geographisch näher am Industriebetrieb liegen, von vornherein unvergleichbar mache.

Dazu komme, dass die Firma S lt. Niederschrift vom 3. 9. 1998 zwar ein Kaufinteresse an der genannten Liegenschaft gezeigt habe, sie aber tatsächlich nur gepachtet habe, noch dazu betont habe, dass die Firma J gegenwärtig nicht daran interessiert sei, ihr das Grundstück zu einem ortsüblichen Preis zu verkaufen.

Ein fremder Dritter, nämlich die Firma StKG, bezahle also für das in Frage stehende Grundstück, so wird der Behörde niederschriftlich bestätigt, nicht mehr als S 35 / m<sup>2</sup>.

Es werde auch weder in der Berufung oder sonst wo im Verfahren behauptet, dass das Grundstück selbst aufgrund irgendwelcher Umstände, die in ihm selbst gelegen wären (z. B. der Absicht der JGmbH, eine Deponie auf der Liegenschaft zu errichten) einen Wert von S 100/m<sup>2</sup> haben könnte (ein Maßstab sei dafür der Pachtpreis, den die Firma S bezahle, nämlich für 30 ha S 62.640/Jahr).

Wird in der Berufung vom 28. 4. 1999 betont, dass die Grundstückskäufe der Firmengruppe J von nicht landwirtschaftlichen Überlegungen und einem begrenzten Angebot an vorhandenen Flächen bestimmt seien, wurden im Verfahren ausschließlich landwirtschaftliche Überlegungen herangezogen, um den ungewöhnlichen Preis von S 85/m<sup>2</sup> zu rechtfertigen.

In einem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 19. 10. 1998 wird darauf hingewiesen, dass die produktionstechnische und strategische Bedeutung des vom geprüften Unternehmen erworbenen Grundstücks im Ausmaß von 15 ha darin zu sehen sei, dass es ein bereits auf die biologische Landwirtschaft umgestelltes Grundstück sei, und dass es außerdem an der tschechischen Grenze neben dort zugepachtetem Land (135 ha, biologisch bewirtschaftet) gelegen sei, für das ein von der Zollbehörde genehmigter privater Grenzübergang, der für eine Zoll- und Umsatzsteuerbefreiung für die von Tschechien importierten Feldfrüchte notwendig sei, existiere.

Der Adressat der Nachtragsvereinbarung sei das geprüfte Unternehmen und nicht deren Gesellschafter Hr. H, der ihr, wie auch die beiden anderen Firmen der Unternehmensgruppe zwar habe beitreten müssen, dies aber wohl nur zur juristischen Absicherung der Gesamtvereinbarung.

Hätte H, so wie es möglich gewesen wäre, nur 15 ha aus dem Bestand des geprüften Unternehmens und die anderen 15 ha aus seinem Privatbesitz an die JGmbH verkauft, so wäre diese erst recht als eine verdeckte Ausschüttung zu qualifizieren.

Es hätte doch keinen Fremdvergleich standgehalten, wenn behauptet worden wäre, dass - auch unter Berücksichtigung der Fischereirechte - die 15 ha des Privatmannes H für eine mögliche Klage eine ähnliche Bedeutung haben könnten wie der Gesamtbesitz des geprüften

Unternehmens. Der Vermögenszuwachs durch die Überzahlung sei daher überwiegend durch die Gesellschaft veranlasst gewesen.

Die vom steuerlichen Vertreter angeführten strategischen und produktionstechnischen Vorteile der Liegenschaft H1, für das geprüfte Unternehmen rechtfertigen an sich keinen Kaufpreis von S 85 / m<sup>2</sup>, sie sind nicht einmal geeignet, die Bezahlung eines höheren als des ortsüblichen Preises anzunehmen.

Denn gerade die aufgezählten angeblichen Vorteile für das geprüfte Unternehmen (Grenzlage, Umschlossenheit von Liegenschaften der A/H-Firmengruppe) senken in Wahrheit den Wert für jeden Dritten.

Im Übrigen könne die Betriebsprüfung nicht nachvollziehen, inwiefern die angeführten Vorteile schon 1993/1994 absehbar gewesen seien.

Tatsächlich sei das strittige Grundstück vor dem Geschäft mit J von der Bw. im Kaufvertrag vom 18. 2. 1992 um S 30 / m<sup>2</sup> erworben worden.

Dieser Kaufvertrag sei jedoch im Vertrag vom 10. 6. 1992 rückgängig gemacht worden.

Im vorliegenden Verfahren bezüglich des Kaufvertrages vom 7. 2. 1994 behaupte nun die Bw., die Liegenschaft besitze jedenfalls einen Wert von S 85/ m<sup>2</sup>, obwohl sie dieses doch mit Kaufvertrag vom 18. 2. 1992 um nur S 30/ m<sup>2</sup> erworben hatte.

Bei Berücksichtigung aller Umstände könne man bestenfalls von einem Kaufpreis von S 35 / m<sup>2</sup> ausgehen, der unter gewöhnlichen Umständen für die Liegenschaft zu erzielen gewesen wäre.

Es entspricht nicht den Erfahrungen des allgemeinen Wirtschaftsverkehrs, dass ein Besitzer einer kleinen Liegenschaft, die weder als Baugrund noch als isoliert betrachtetes Ackerland einen außergewöhnlichen Wert habe, dieses zu einem derart überhöhten Preis einem benachbarten Großgrundbesitzer verkaufen kann.

Wie soll dieses zweifellos nur landwirtschaftlich nutzbare Grundstück an der tschechischen Grenze für die Absichten der Firma J überdies nutzbar sein? Wo wird im der Berufung beigelegten o. a. Gutachten ein von der Entfernung her vergleichbares Grundstück eines nur 15 ha besitzenden, pauschalierten kleinen Landwirtes angeführt? die in Frage stehende 15 ha große Liegenschaft lässt sich vielmehr offensichtlich wegen ihrer exponierten Lage (mitten im Gut A an der Staatsgrenze) nicht einmal als Tauschgrundstück verwenden. Wenn die J nun noch bestätigt, dass sie auch dieses Grundstück zu S 100/m<sup>2</sup> gekauft hätte, zeigt sich doch umso mehr, dass sie keineswegs tatsächlich einen Bedarf für irgendein Grundstück aus dem Gutsbesitz A hatte, sondern dass es vorrangig für sie ausschließlich darum ging, sich die in der o. a. Nachtragsvereinbarung erwähnten Vorteile zu sichern, und sie dafür sogar den Nachteil, das Grundstück möglicherweise zu einem geringen Preis an H für landwirtschaftliche

Zwecke zu verpachten, in Kauf genommen hätte.

Die Behörde sei, so werde noch einmal betont, vorrangig verpflichtet, vor allem gewöhnliche Umstände, die Erfahrung des täglichen Lebens, die Usancen des allgemeinen wirtschaftlichen Verkehrs, sowie die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu berücksichtigen.

Sie muss aber, so ist einzuräumen, auch sicher alle Denkmöglichkeiten nachgehen, wenn sie wahrscheinlich sind. Doch die von der Bw. vorgebrachten Argumente entbehren gerade dieser Wahrscheinlichkeit, sie seien nicht einmal in sich stimmig.

Die strikte Trennung des Rechtsgeschäfts 1, Kauf Liegenschaft 30 ha durch die Fa J, zu einem überhöhten Preis und des Rechtsgeschäfts 2, Kauf Liegenschaft 15 ha durch das geprüfte Unternehmen, werde durch das vorgelegte Gutachten bestätigt und nicht widerlegt.

Was habe der Kauf der 15 ha im Kerngebiet des Guts durch die geprüfte Gesellschaft, die weder Tauschgrundstücke suche, noch Deponien errichten wolle, mit dem unter gewöhnlichen Umständen zustande gekommenen Kaufs von 30 ha am Rand des Guts zu tun?

Was habe wiederum dieser Kauf mit den in o. a. angeführten Gutachten im Raum Wu – Zw – Pn erwähnten Deponieerweiterungen der Firma J, hier vornehm als Flächenerweiterungspläne bezeichnet, zu tun?

Die behaupteten Zusammenhänge seien weit hergeholt und allesamt im Detail nicht nachvollziehbar.

Die Vorwürfe, die der Behörde wegen angeblicher Verfahrensmängel gemacht werden, seien angesichts des Texts der Niederschrift vom 13. 1. 1999 bzw. der beinahe gleich lautenden Tz. 22 des Prüfungsberichts unverständlich, wo auf die Erhebungen der Betriebsprüfung welche diese zur Klärung des Sachverhalts tätigen musste, hingewiesen werde.

Der verrechenbare Wartetastenverlust sei mit S 930.698 und nicht wie im Bescheid ausgewiesen mit S 910.010 anzusetzen.

In der am 21. März 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurden seitens des steuerlichen Vertreters und Hrn. H über die Feststellungen der Betriebsprüfung hinaus zum Sachverhalt keinerlei Ergänzungen gemacht.

Die Parteien wiederholen ihre bisherigen Vorbringen.

Dabei wird seitens des steuerlichen Vertreters nochmals ausgeführt, dass dem Grunde nach keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege.

Aus Sicht der Bw. sei es vermögensmäßig gleichgültig, ob diese ein Grundstück um S 100/m<sup>2</sup> an die Firmengruppe J verkaufe, wenn sie gleichzeitig eines um S 100/m<sup>2</sup> von Hrn. H erwerbe. Betrachte man daher die gesamte Transaktion, liege eine verdeckte Gewinnausschüttung

nicht vor (Argumentation im Schreiben vom 12. 1. 1993).

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

Verdeckte Gewinnausschüttungen sind alle unmittelbaren oder mittelbaren, nicht ohne weiteres als Ausschüttungen von Gewinnanteilen erkennbaren Zuwendungen aus dem Vermögen einer Körperschaft an die an ihr beteiligten Personen, die sich als Zuwendungen von Einkommensteilen der Körperschaft darstellen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Einkommensteuergesetz 1988, Rz 11.5 zu § 27).

Das KStG 1988 verwendet zwar den Begriff der verdeckten Ausschüttungen, gibt aber keine Begriffsdefinition. Verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8 KStG 1988 liegt vor, wenn den Gesellschaftern in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung, Vorteile zugewendet werden, die die Gesellschaft dritten, ihr fremde gegenüberstehenden Personen nicht zuwenden würde (Erkenntnis 15.2.1980, 2427, 2508/79; vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1993 sowie die Ausführungen in Doralt-Ruppe: Grundriss des österreichischen Steuerrechtes I, 6. Auflage, 1998, Seite 290).

Ausschlaggebend ist, ob die fraglichen Geschäfte von fremden Personen unter denselben wirtschaftlichen Voraussetzungen und in der gleichen Rechtsform abgeschlossen wären. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist besonders durch den Umstand charakterisiert, dass Personen Vermögensvorteile zugewendet werden, deren Grund in der beherrschenden Stellung des Empfängers gegenüber dem Unternehmer oder in seiner Beteiligung an der Körperschaft gelegen ist (Erkenntnis vom 17.2.1956, 877/54, VwSlg 1362 F/1956; E 13.1.1961, 990/58 VwSlg 2363 F/1961 und E 23.5.1978, 1630/77, Erkenntnis vom 30. Mai 2001, 99/13/0024, ).

Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Es ist zu prüfen, ob die Zuwendung nach ihrem "inneren Gehalt" ihre Ursache in einer schuldrechtlichen Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafterin oder im Gesellschaftsverhältnis hat. Im letzteren Fall ist die Leistung - ungeachtet der allfälligen Bezeichnung z.B. als Kaufvertrag – als verdeckte Einlage bzw. als verdeckte Ausschüttung anzusehen (vgl. die Erkenntnisse vom 21. Oktober 2004, 2000/13/0179, vom 14. Dezember 2000, 95/15/0127, und vom 28. April 1999, 97/13/0068,

VwSlg 7.398/F, Erkenntnis vom 31. Mai 2000, 97/13/0240, näheren Ausführungen bei Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Tz 40 zu § 8 KStG 1988 ).

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung ob das Einkommen

- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

Bewertung:

Gem. § 1 Abs. 1 Liegenschaftsbewertungsgesetz 1992 gilt dieses Gesetz für die Ermittlung des Wertes (Bewertung) von Liegenschaften.

Gem. § 2 Abs. 2 Liegenschaftsbewertungsgesetz 1992 ist der Verkehrswert der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann.

Gem. § 4 Abs. 1 Liegenschaftsbewertungsgesetz 1992 ist im Vergleichswertverfahren der Wert der Sache durch Vergleich mit tatsächlich erzielten Kaufpreisen, vergleichbarer Sachen zu ermitteln (Vergleichswert).

Vergleichbare Sachen sind solche, die hinsichtlich der den Wert beeinflussenden Umstände weitgehend mit der zu bewertenden Sache übereinstimmen.

Abweichende Eigenschaften der Sache und geänderte Marktverhältnisse sind nach Maßgabe ihres Einflusses auf den Wert durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen.

Gem. § 4 Abs. 2 Liegenschaftsbewertungsgesetz 1992 sind zum Vergleich Kaufpreise heranzuziehen, die im redlichen Geschäftsverkehr in zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag in vergleichbaren Gebieten erzielt wurden. Soweit sie vor oder nach dem Stichtag vereinbart wurden, sind die entsprechen den Preisschwankungen im redlichen Geschäftsverkehr des betreffenden Gebietes auf- oder abzuwerten.

Gem. § 4 Abs. 3 Liegenschaftsbewertungsgesetz 1992 dürfen Kaufpreise, von denen anzunehmen ist, dass sie durch ungewöhnliche Verhältnisse oder persönliche Umstände der Vertragsteile beeinflusst wurden, zum Vergleich nur herangezogen werden, wenn der Einfluss dieser Verhältnisse und Umstände wertmäßig erfasst werden kann und die Kaufpreise entsprechen berichtigt werden.

Eine mängelfreie Feststellung eines Marktpreises setzt voraus, dass anhand der Beobachtung einer *Mehrzahl von Verkaufsfällen* ein Preisgefüge ermittelt wird.

Die Heranziehung nur eines Objektes bietet keinerlei Gewähr dafür, dass ein vom allgemeinen Preisgefüge in auffälliger Weise abweichender Preis überhaupt als solcher erkannt werden könnte (VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0079).

Für die Ermittlung des Verkehrswertes soll somit der redliche Geschäftsverkehr maßgeblich sein. Das heißt, der Markt wird hypothetisch um persönliche und unredliche Verhältnisse bereinigt. Es wird also ein freier und transparenter Markt ohne Zwang und Not, Zeitdruck oder persönlicher Präferenz postuliert, welcher auch individuelle Erwartungen (Spekulation) außer Acht lässt.

Diese Hypothesen lehnen sich an die volkswirtschaftlichen Begriffe des vollkommenen Marktes und der vollkommenen Konkurrenz an.

Alle rechtlichen und faktischen Gegebenheiten fließen in den Verkehrswert ein, wenn sie für die Ermittlung des Verkehrswertes von Bedeutung sind.

Die Verhältnisse auf dem Grundstücksmarkt sowie der Zustand des Grundstücks können nur zu einem exakt definierten Wertermittlungstichtag bestimmt und bewertet werden.

Es handelt sich also nicht um den maximal für eine Immobilie am Markt erzielbaren Preis, sondern um einen nach den normierten Grundsätzen zu ermittelnden Wert, wobei der redliche Geschäftsverkehr die zentrale Annahme bildet.

Was nun die Bewertung der Liegenschaft im Ausmaß von 15,6008 ha (und zwar EZ2) betrifft, beträgt der auf Basis der Kaufpreissammlung, also aus den im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufen, aus einem repräsentativen Querschnitt ermittelten Kaufpreise zwischen S 3,67 pro m<sup>2</sup> und S 28,57 pro m<sup>2</sup> (durchschnittlicher Kaufpreis = S 16) pro Quadratmeter in den Jahren 1993 und 1994.

Demgegenüber wird von Seiten der Bw in der Anfrage vom 12. 1. 1991 ein Preis von "ca. S 100 je m<sup>2</sup>" als nicht überhöht angesehen. Im Kaufvertrag vom 7. 2. 1994 wird ein Kaufpreis von S 85 pro m<sup>2</sup> vereinbart. Im Gutachten vom 2. 1. 1998 betragen die durchschnittlichen Kaufpreise rund S 90 pro m<sup>2</sup>.

Im Gutachten wird das Kaufverhalten der Firmengruppe J an Hand von 12 Kaufverträgen der Katastralgemeinden Zw und Pn untersucht.

Da t u m	Verkäufer:	Käufer:	Verwendung:
K V			
13. 8 .	JAG	JX	Standort für Fabrikanlage
1 9 8 4			

10. 5 .	AuW	JAG	Standort für Fabrikanlage
1 9 8 5			
17. 0 7 . 1 9 8 7	StL	JAG	Fabrikgelände
16. 6 .	StKG	JAb	Kläranlage und Deponie
1 9 8 6			
20. 2 .	VH	J	-
1 9 8 8			
21. 1 2 . 1 9 8 8	LK	JAG	Deponieerweiterung
14. 2 .	AuW	JAG	Fabrikgelände
1 9 8 9			
20. 3 .	MH	JAG	Deponieerweiterung
1 9 8 9			
6. 7 .	JAG	StKG	Fabrik- u. Deponieerweiterun gsflächen

1 9 8 9			
27. 7 .	WZ	J	Entwässerungsgraben
1 9 9 0			
27. 7 .	WZ	JAG	Wassergraben im Bereich der Deponieerweiterung
1 9 9 0			
9. 6 .	AGmbH	JGmbH	Präsumtive Tauschfläche mit Gutverwaltung E (S)
1 9 9 3			

Zu den im Gutachten angeführten Kaufverträgen vertritt der Unabhängige Finanzsenat die Auffassung, dass schon auf Grund der in einem erheblichen zeitlichen Abstandes zum gegenständlichen Bewertungsstichtag (Kaufvertrag vom 7. 2. 1994 – Kaufvertrag 1 lt. Gutachten vom 13. 8. 1984) stattgefundenen Verkäufen diese als Vergleichsmaßstab (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes vom 19. 3. 2002, 97/14/0034) als nicht repräsentativ erscheinen. Darin hat der Gerichtshof den drei Jahre nach dem Bewertungsstichtag stattgefundenen Verkauf bereits als nicht für einen Vergleich zulässig angesehen. Demgegenüber wurden vom Finanzamt die auf Grund der Kaufpreissammlung der Jahre 1993 und 1994 ermittelten Preise der Berechnung zugrunde gelegt.

Zur Beurteilung des Gutachtens ist weiter darauf hinzuweisen, dass Hr. a. o. Universitätsprofessor Dipl. Ing. Dr. HH als Nachweis für den im Kaufvertrag vom 7. 2. 1994 mit S 85 pro m<sup>2</sup> als landwirtschaftliche Fläche erworbenen Liegenschaft (lt. Kaufpreissammlung durchschnittlich S 16) *im Gutachten* fast ausschließlich als Fabrikgelände und Deponiegelände genutzte Liegenschaften anführt, die zu bewertende Liegenschaft *im Gutachten* jedoch als biologische Landwirtschaft beschreibt und ausführt, dass die Bw. diese als solche nutze.

Die im Gutachten als Fabrikgelände oder Deponiegelände ausgewiesenen Kaufpreise liegen durchaus ihrer Höhe nach im Bereich der für Industriegelände mit derartiger Nutzung bezahlten Vergleichspreise. Das Gutachten übersieht jedoch, dass die Preise für

landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften sich deutlich unterhalb derer industriell genutzter Liegenschaften bewegen.

Auf Seite 12 des Gutachtens wird ausgeführt, dass der gegenständliche Preis "ausschließlich unter dem Blickwinkel der Flächenerweiterung der J Firmengruppe" zu betrachten wäre, und dieses möglicherweise als Tauschgrundstück Verwendung finden wird können.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind bei der Bewertung von Liegenschaften nur solche Vergleichspreise zu berücksichtigen, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften der Liegenschaft bei einer Veräußerung zu erzielen wären. *Ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen* (VwGH v. 21. 10. 1993, 92/15/0079).

Nun findet sich im Gutachten gerade der Hinweis auf derartige ungewöhnliche Verhältnisse (Notwendigkeit der Flächenerweiterung), welche dazu geführt hätten, dass im vorliegenden Fall Preise zur Anwendung gekommen sind, welche in dieser Höhe Preise im Grundstücksverkehr zwischen Landwirten nicht erzielbar wären (Seite 12, 5. Absatz des Gutachtens).

Für die Bewertung gegenständlicher Liegenschaft müssen jedoch (dies hat die Betriebsprüfung in ihrem Bericht auch dargestellt) die üblicherweise im Bereich der Landwirtschaft für landwirtschaftliche Liegenschaften (Acker für die biologische Landwirtschaft) bezahlten Vergleichspreise Berücksichtigung finden.

Wenn die Betriebsprüfung bei Bewertung gegenständlicher Liegenschaft unter Heranziehung der Preise der Kaufpreissammlung des betreffenden Jahres und einem Durchschnittswert aus geringstem und höchstem Preis der Kaufpreissammlung von S 16 pro m<sup>2</sup> und einem Höchstwert von S 28,57 pro m<sup>2</sup>, der Berechnung einen Vergleichspreis von S 35 pro m<sup>2</sup> zugrunde legt, werden nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die im Verfahren von Seiten der Bw. vorgebrachten Argumente (biologische Landwirtschaft, Grenzlage, Grenzübergang), für den Fall dass sich diese, wie dies im Gutachten ausgeführt wird, Wert erhöhend auswirken, bereits berücksichtigt. Das in ihrer Stellungnahme zur Berufung von der Betriebsprüfung angeführte Argument, dass gegenständliche Liegenschaft für einen "fremden Dritten" (Grenzlage, Umschlossenheit von einer Firmengruppe) einen weitaus geringeren Wert aufweisen würde, wurde bei Ansatz von S 35 pro m<sup>2</sup> von der Betriebsprüfung bei der Berechnung der verdeckten Gewinnausschüttung nicht berücksichtigt.

Die von der Betriebsprüfung angewendete Methode, den Verkehrswert mit Hilfe der tatsächlich beim Erwerb von Vergleichsliegenschaften gezahlten Kaufpreise zu ermitteln, ist als solche seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht zu beanstanden (vgl. VwGH 21. 10. 1993, 92/15/0079).

Was die amtliche Kaufpreissammlung für die Eignung zur Findung von Vergleichswerten

betrifft, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19. 3. 2002, 97/14/0034 dazu ausgeführt, dass es auf die Vollständigkeit der amtlichen Kaufpreissammlung nicht ankomme. Entscheidend ist vielmehr, dass daraus ein (repräsentativer) Querschnitt der im fraglichen Gebiet getätigten Verkäufe hervorgeht. Anhaltspunkte dafür, dass dies im Berufungsfall nicht zugetroffen haben könnte, ergaben sich gegenständlich nicht.

Wenn die Bw. in der Berufung darauf hinweist, dass (Schreiben vom 8. 10. 1998) die Firmengruppe J, wäre die Liegenschaft damals zum Verkauf gestanden, bereit gewesen wäre S 100 pro m<sup>2</sup> zu bezahlen, kann diese Aussage, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nur im Zusammenhang mit der schlussendlich durch den Erwerb der Liegenschaft um S 30.000.000 (für 30 ha), unter Berücksichtigung der Nachtragsvereinbarung erfolgten Abgeltung des Schadens gesehen werden, den die Firmengruppe J der Bw. durch Ertragseinbußen im Zusammenhang mit der Bewässerung der Grundstücke verursacht hat.

Es erscheint nicht plausibel, warum ein fremder Dritter, der lt. Kaufpreissammlung zwischen S 3,67 pro m<sup>2</sup> und S 28,57 pro m<sup>2</sup> (durchschnittlicher Kaufpreis = S 16) pro Quadratmeter in den Jahren 1993 und 1994 für ein landwirtschaftlich nutzbares Grundstück in der Region bezahlten muss, für ein nur landwirtschaftlich nutzbares Grundstück in dieser Region S 85 pro m<sup>2</sup> bezahlen würde.

Schließlich sind bei der Bewertung nur solche Vergleichspreise zu berücksichtigen, die im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach den rechtlichen Gegebenheiten und tatsächlichen Eigenschaften der Liegenschaft bei einer Veräußerung zu erzielen wären, wobei ungewöhnliche und persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind. Weicht der bei einer Veräußerung eines ansonsten vergleichbaren Liegenschaft erzielte Preis in besonders auffälliger Art und Weise (nach oben oder nach unten) von dem durch Heranziehung einer Mehrzahl von Vergleichspreisen ermittelten Preisgefüge ab, indiziert dies das Vorliegen ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse; ein solcher Preis ist nur zu berücksichtigen, wenn das Vorliegen ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse auf Grund einer den Vergleichsfall betreffenden besonderen Prüfung ausgeschlossen werden kann (vgl. hiezu das Erkenntnis vom 17. Februar 1992, Zl. 90/15/0155). Das Heranziehen des Vergleichspreises des von der Bw. verkauften Liegenschaft EZ 101 hat nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wegen des Vorliegens ungewöhnlicher Verhältnisse in Form der bestehenden Nachtragsvereinbarung zum Liegenschaftserwerb, zu unterbleiben.

Unbeachtlich erscheint dem UFS auch der Hinweis der Bw, dass das "maßgebliche Kaufverhalten der J in der Region" Berücksichtigung finden müsse, da dieses, was die Kaufverträge, die im Gutachten angeführt sind, betrifft, ausschließlich auf eine industrielle Nutzung der Liegenschaften ausgerichtet ist, es sich im vorliegenden Fall jedoch (lt. Gutachten) um den Erwerb einer Liegenschaft mit dem Zweck der Nutzung zur biologischen

Landwirtschaft handelt. Der von der Bw. im Kaufvertrag vereinbarte Preis von S 85 pro m<sup>2</sup> kann nach Ansicht des UFS bei einem durchschnittlichen Preis lt. Kaufpreissammlung von S 16 pro m<sup>2</sup> mit diesem Gutachten nicht schlüssig nachgewiesen werden.

Da die Bw. jedoch bereits, im Kaufvertrag vom 18. 2. 1992, also zwei Jahre vor den Transaktionen mit der Firmengruppe J bereit war, S 30 pro m<sup>2</sup> zu bezahlen, und die von der Betriebsprüfung angesetzten S 35 pro m<sup>2</sup> davon nicht erheblich abweichen, wird dieser Betrag (S 35 pro m<sup>2</sup>) ebenfalls der Bewertung durch den UFS zugrunde gelegt. Damit sind auch die im Gutachten von der Bw. ausgeführten subjektiven Überlegungen der Bw. (Gesichtspunkt der Flächenerweiterung, biologische Landwirtschaft, Grenzübergang) berücksichtigt. Schließlich hat der Gutachter in seinem Gutachten ausgeführt, dass die angesetzten Beträge "wesentlich höher" seien als die Preise "im Grundstücksverkehr zwischen Landwirten".

Dem Einwand der Bw, dass die Betriebsprüfung von zwei strikt zu trennenden Rechtsgeschäften ausgegangen sei, beide Kaufverträge aber gemeinsam zu betrachten seien (Vorteilsausgleich aus Sicht der Bw.), wird auf die Nachtragsvereinbarung hingewiesen, welche diesem Kaufvertrag (S 100 pro m<sup>2</sup>) die Vergleichbarkeit zur Bewertung mit einer landwirtschaftlichen Liegenschaft nimmt. Diese Vereinbarung bezieht sich, dies geht aus der Formulierung eindeutig hervor, ausschließlich auf den Kaufvertrag vom 9. Juni 1993.

Auch wenn es der Bw. subjektiv sehr erstrebenswert erschienen sei, das Grundstück des Geschäftsführers Hrn. H unter dem Gesichtspunkt der Flächenerweiterung (einheitliche biologische Landwirtschaft) zu erwerben, stellt dies aber nach Ansicht des UFS einen Umstand dar, der bei der Bewertung der Liegenschaft außer Acht zu lassen ist. Der Wert vergleichbarer Liegenschaften zur Bewertung ist im Sinne der Rechtsprechung um subjektive Überlegungen zu bereinigen. Nicht ein maximaler für eine Immobilie am Markt erzielbarer Preis, sondern der nach normierten Grundsätzen zu ermittelnder Wert ist anzusetzen, wobei der redliche Geschäftsverkehr die zentrale Annahme bildet.

Die Nutzung der Liegenschaft als Deponiegelände oder industriellen Nutzung als Fabrikgelände, welche einen derartigen Preis begründen hätte könnte, wurde im Verfahren von der Bw. nicht angeführt, vielmehr hat der Gutachter im Gutachten ausdrücklich auf die Nutzung als biologische Landwirtschaft abgestellt, und wurde diese Aussage auch in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt.

In der Berufungsverhandlung hat der steuerliche Vertreter der Bw. nochmals darauf hingewiesen, dass der Preis von S 85/m<sup>2</sup> insoweit vertretbar sei, als die Bw. gleichzeitig auch in der Lage gewesen sei, das Grundstück EZ1 um S 100/m<sup>2</sup> zu verkaufen. Dazu wird von Seiten des Finanzamtes, mit Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung, zu Recht die Auffassung vertreten, dass beim Verkauf der Liegenschaft um S 100/m<sup>2</sup> dieser Preis eine

Folge der bestehenden Nachtragsvereinbarung gewesen sei und dieses insofern als Vergleichsgrundstück ausscheidet.

In der Berufungsverhandlung wurde überdies wiederum bestätigt, dass die von H erworbene Liegenschaft tatsächlich landwirtschaftlich genutzt wird, und dies auch für die Glaubwürdigkeit des Bestehens einer biologischen Landwirtschaft erforderlich sei.

Diesbezüglich erübrigt es sich auch der in der Stellungnahme zur Berufung von der Betriebsprüfung angesprochenen Möglichkeit der Nutzung der Liegenschaft als Deponieerweiterungsfläche nachzugehen, wodurch eben ein Unterschied zu den im Gutachten von der Firmengruppe J erworbenen Grundstücke gegeben ist, welche von dieser einer industriellen Nutzung zugeführt wurden.

Überdies erscheint es dem Unabhängigen Finanzsenat seitens der Bw. nicht schlüssig argumentiert, wenn die Bw. vom Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer die Liegenschaft im Kaufvertrag vom 18. 2. 1992 um S 30 pro m<sup>2</sup> erwirbt, und nach erfolgter Rückabwicklung des Kaufes, dieses mit dem Hinweis, ein anderes Unternehmen hätte (möglicherweise) einen höheren Preis (S 100/m<sup>2</sup>) bezahlt, nunmehr um S 85 pro m<sup>2</sup> zu erwerben, und an der Argumentation festhält, dass dies der Preis sein, den auch ein "fremder Dritter" für die Liegenschaft bezahlt hätte.

Die Tatsache, dass Die Bw. im Kaufvertrag vom 18. 2. 1992 die strittige Liegenschaft um S 30 pro m<sup>2</sup> erworben hat, spricht vielmehr dafür, dass aus dieser Preis aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates jener war, der auch von Seiten der Bw. im Jahre 1992 als der Marktpreis der Liegenschaft angesehen wurde. Der Ansatz von S 35 pro m<sup>2</sup> stellt eine Berücksichtigung der Wertsteigerungen zwischen den Jahren 1992 und 1994 dar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 28. März 2006