

GZ. RV/0315-G/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat am 20. April 2004 über die Berufung des Bw., vertreten durch Steirische Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe (in Schilling) sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

In **Euro** beträgt die festgesetzte Einkommensteuer daher:

**22.362,00**

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Kaufvertrag vom 5. Jänner 1987 erwarb der Berufungswerber (Bw.) gemeinsam mit WH (je zur Hälfte) in G, S-Straße 3, eine Liegenschaft in der Größe von 4.553 m<sup>2</sup> mit Wohnhaus, Werkshalle, Überdachungen und einer Halle, in der sich eine Krananlage (Brückenkran) befand, um insgesamt 2,500.000,- S. Anlässlich dieses Erwerbes war ein Gutachten von L erstellt worden, in dem der Wert der Liegenschaft zwar mit 3,765.582,- S geschätzt wurde, als realistisch erzielbarer Kaufpreis (wegen der eingeschränkten Nutzbarkeit der Liegenschaft nur durch ein Bau- oder ähnliches Gewerbe) jedoch ein Wert von nur 2,400.000,- S angegeben worden war. Die Krananlage selbst sei – nach den Angaben des Bw. - jedoch nicht mitveräußert worden. Diese habe der Veräußerer der Liegenschaft anderweitig verkaufen wollen. Da ihm dies in der Folge nicht gelungen sei, habe er die Krananlage dem Bw. und WH unentgeltlich überlassen.

Nach Teilung der Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 4. August 1992 ein Teil in der Größe von 2.115 m<sup>2</sup> mit Wohnhaus und Werkshalle an JH um 1,400.000,- S verkauft.

Mit dem (laut Grundbuchsatz) am 23. April 1993 abgeschlossenen Kaufvertrag wurde der zweite Teil der Liegenschaft in der Größe von 2.438 m<sup>2</sup>, auf der sich die Halle mit der Krananlage befindet, um 1,600.000,- S an EM und MZ (je zur Hälfte) verkauft. Laut Kaufvertrag ist die Liegenschaft mit dem gesamten rechtlichen und natürlichen Zubehör sowie allen selbständigen und unselbständigen Bestandteilen in das Eigentum der Erwerber übergegangen. Aus diesem Verkaufsgeschäft erklärte der Bw. für das Jahr 1993 einen Spekulationsgewinn von 63.301,64 S.

Anlässlich einer für die Jahre 1992 bis 1994 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass im Jahr 1993 neben der oa. Liegenschaft die Krananlage gesondert, und zwar an die EM GmbH (an dieser waren laut Firmenbuchsatz im Jahr 1993 EM und MZ je zur Hälfte beteiligt) um 600.000,- S verkauft worden sei. Der Kaufvertrag sei am selben Tag abgeschlossen worden wie jener betreffend die Liegenschaft. Der Prüfer ermittelte daraufhin den Spekulationsgewinn für das Jahr 1993 neu. Er vertrat die Ansicht, dass die seinerzeitigen Anschaffungskosten für die Liegenschaft um den darin enthaltenen

Kaufpreis für die Krananlage zu kürzen seien, wodurch sich der vom Bw. erklärte Spekulationsgewinn des Jahres 1993 um 300.000,- S erhöhe. Der vom Prüfer ermittelte Spekulationsgewinn betrug – nach Anerkennung weiterer Werbungskosten – 265.043,- S. Darüberhinaus anerkannte der Prüfer die Verluste aus der Vermietung der Liegenschaft in den Jahren 1992 und 1993 nicht, weil der Bw. bereits seit dem Jahr 1990 die Absicht gehabt habe, diese Liegenschaft zu verkaufen.

Das Finanzamt folgte bei der Erlassung der angefochtenen Bescheide den Feststellungen des Prüfers.

Die gegen die angefochtenen Bescheide erhobene Berufung richtet sich sowohl gegen die Nichtanerkennung der Vermietungsabsicht als auch gegen die Kürzung der Anschaffungskosten für die Liegenschaft im Rahmen der Ermittlung des Spekulationsgewinnes. Im Zusammenhang mit dem Vorwurf der fehlenden Vermietungsabsicht wurde vorgebracht, der Bw. habe bis zum Jahr 1992 mit verschiedenen Interessenten nicht nur Kaufverhandlungen, sondern auch Vermietungsverhandlungen geführt. Es müsse einem Unternehmer zugestanden werden, dass er hinsichtlich der optimalen Verwertung einer Liegenschaft parallele Überlegungen zu Verkauf und Vermietung anstelle. Zur Frage der Ermittlung des Spekulationsgewinnes wurde ausgeführt, während des gesamten Prüfungsverfahrens habe der Prüfer die Ansicht vertreten, dass der mit der Liegenschaft verkaufte Brückenkran als zum Grundstück gehörig zu betrachten sei und der für den Brückenkran erzielte Verkaufserlös daher ebenfalls dem Spekulationstatbestand unterliege. Der auch vom Prüfer geäußerten Ansicht, dass möglicherweise die Anschaffungskosten der Liegenschaft aus dem Jahr 1987 um den Wert des Brückenkran zu mindern seien, sei entgegengehalten worden, dass im Kaufvertrag vom 5. Jänner 1987 ein Brückenkran nicht erwähnt werde, der Kaufpreis ungefähr dem Gutachten des L vom 6. November 1986 entsprochen habe und es unsinnig gewesen wäre und dem gesunden Menschenverstand widersprochen hätte, für die Anschaffung eines Brückenkran freiwillig Grunderwerbsteuer und Grundbuchseintragsgebühr zu bezahlen. Aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 4. November 1996 gehe erstmals hervor, dass der Erlös für die im Jahr 1993 verkaufte Krananlage für Zwecke der Ermittlung des Spekulationsgewinnes sowohl auf der Ankaufs- als auch auf der Verkaufsseite auszuscheiden sei. Anerkannt werde jedoch, dass die als nachträgliche Anschaffungskosten berücksichtigte Kanalanschlussgebühr um den Betrag von 21.426,- S gekürzt werde (das ist jener Betrag, der bereits als AfA bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt wurde).

Über Auftrag der Abgabenbehörde erstellte P ein Gutachten, datiert mit 3. Oktober 2000, zur Feststellung des gemeinen Wertes der Brückenkrananlage im Jänner 1987 und im April 1993. Die gesamte, im Jahr 1970 errichtete Krananlage bestehe – laut Gutachter – aus zwei Teilen, einem ortsfesten Bauteil, nämlich der Kranbahn-Tragekonstruktion aus Beton und einem transportfähigen maschinellen Teil. Letzterer bestehe aus dem Hubwerk mit dem Katzfahrwerk (zusammen auch "Laufkatze" genannt), der Kranbrücke, den beiden Brückenfahrwerken, den zwei mal 50 Meter langen Schienen, auf denen das Brückenfahrwerk fahre und den elektrischen Schalt-, Steuer- und Bediengeräten. Die Kranbahn-Tragekonstruktion befindet sich zu rund einem Drittel im Freien und zu rund zwei Dritteln im Inneren der Halle, wo das Mauerwerk zwischen den Betonträgern die Außenhaut der Halle bilde. Die Kranbahn bilde im Inneren der Halle somit gleichzeitig das Tragwerk für das Hallendach und sei daher ein integraler Bestandteil des Bauwerks. Nach dem derzeitigen Zustand der Halle könne der Kran – wenn er funktionieren würde – nur noch die wenigen Meter im Freien fahren. Vor dem in den Jahren 1993/1994 vorgenommenen Umbau der Halle habe sich eine schlitzartige Öffnung in der Stirnwand der Halle befunden, durch die der Kran habe einfahren können. Der derzeitige (Oktober 2000) Zustand der Krananlage stelle sich so dar, dass zwar alle Krankomponenten vollständig vorhanden und von ihrer Bauweise her von guter und dauerhafter Qualität seien, durch ein etwa achtjähriges Stehen im Freien die Korrosion jedoch so weit fortgeschritten sei, dass dies einem wirtschaftlichen Totalschaden gleichkomme. Über den vermutlichen Zustand der Krananlage in den Jahren 1987 und 1993 führte der Gutachter aus, aufgrund der regelmäßigen Eintragungen über die gesetzlich vorgeschriebenen jährlich wiederkehrenden Überprüfungen durch einen Sachverständigen in das Kranbuch bis zum Jahr 1987 sei zu schließen, dass sich der Kran zumindest bis zu diesem Jahr in einem guten, betriebsfähigen Zustand befunden habe. Der Kran dürfte verhältnismäßig wenig benutzt worden sein. Es hätte somit nichts gegen einen Weiterbetrieb der Krananlage nach dem Jahr 1987 gesprochen. In der Zeit von 1987 bis 1993 sei der Kran vermutlich nicht mehr betrieben worden, weil es im Kranbuch keine Aufzeichnungen über die wiederkehrenden Überprüfungen mehr gäbe. Da der Kran bis zum Umbau der Halle in den Jahren 1993/1994 in deren Inneren habe abgestellt werden können, sei nicht anzunehmen, dass der Kran schon im Jahr 1993 verrostet gewesen sei. Wenn der Kran im Jahr 1993 wieder in Betrieb genommen worden wäre, hätte ein Sachverständiger aus Sicherheitsgründen aber mit hoher Wahrscheinlichkeit die Zerlegung sicherheitsrelevanter Bauteile und deren Überprüfung angeordnet, weil die Krananlage davor sechs Jahre nicht überprüft worden sei. Auch diese Kosten seien bei der Bewertung zu berücksichtigen. Beim Verkauf der Krananlage (gemeint ist

dabei nur der transportfähige maschinelle Teil) an einen Gebrauchtmachinenhändler wäre nach den Berechnungen des Gutachters im Jahr 1987 ein Preis von 26.400,- S und im Jahr 1993 ein Preis von **16.800,- S** zu erzielen gewesen. Beim Verkauf derselben Krananlage an einen Erwerber, der beabsichtigt habe, den Kran an Ort und Stelle weiter zu betreiben, wäre im Jahr 1987 ein Preis von 48.000,- S und im Jahr 1993 ein Preis von **30.000,- S** zu erzielen gewesen (in diesem Fall würden die Kosten für die Demontage, für den Transport und die Handelsspanne des Gebrauchtmachinenhändlers wegfallen). Tatsächlich habe der neue Eigentümer die Krananlage aber weder verkauft noch selbst benutzt, sondern die Stirnwand der Halle unmittelbar nach dem Erwerb geschlossen und die Krananlage seither im Freien ohne Wetterschutzdach belassen. Da die Krananlage, um betriebsfähig zu sein, neben den maschinen- und elektrotechnischen Einrichtungen auch die Betonkranbahn benötige, ermittelte der Gutachter auch die Werte der Krananlage unter Einbeziehung der Betonkranbahn. Er wies in diesem Zusammenhang jedoch nochmals darauf hin, dass nur der maschinen- und elektrotechnische Teil gesondert verkäuflich und an einem anderen Ort wieder aufstellbar sei, die Kranbahn hingegen einen untrennbar Teil des Werkstattengebäudes bilde. Würde man die Betonsteher der Kranbahn aus der Halle herausreißen, wäre die Halle statisch nicht mehr tragfähig. Aber auch für den Gebäudebenutzer habe die Betonkranbahn nur dann einen Nutzen, wenn er tatsächlich einen Kran darauf betreibe. Andernfalls stelle die Kranbahn nur eine Art überdimensionierte Tragekonstruktion für das Hallendach dar. Bei der Werteermittlung ging der Gutachter davon aus, dass die Betonkranbahn zu einem Drittel der Krananlage und zu zwei Dritteln der Halle zuzurechnen sei. Der Wert von einem Drittel der Betonkranbahn habe im Jahr 1987 72.600,- S und im Jahr 1993 59.400,- S betragen, sodass sich unter Einbeziehung der bereits festgestellten Werte des maschinellen und des elektrotechnischen Teils der Krananlage ein Wert von 120.600,- S für das Jahr 1987 und ein Wert von 89.400,- S für das Jahr 1993, jeweils unter der Voraussetzung, dass der Käufer den Kran an derselben Stelle weiter betreiben wolle, ergab. Der Gutachter wies jedoch auch darauf hin, dass diese zuletzt genannte Wertermittlung nur für den Fall gelte, dass nach dem Kaufvertrag über die Liegenschaft die Betonkranbahn nicht bereits zur Gänze im Liegenschaftskaufobjekt enthalten sei.

In einer Stellungnahme zu diesem Gutachten führte die steuerliche Vertreterin des Bw. aus, es sei unbestritten, dass die Krananlage im Kaufvertrag aus dem Jahr 1987 weder erwähnt, noch dafür ein gesonderter Kaufpreisanteil ausgewiesen worden sei. Den Käufern könne nicht unterstellt werden, dass sie im Fall der Vereinbarung eines gesonderten Kaufpreises für die

Krananlage die Herauslösung dieses Betrages aus der Grunderwerbsteuerbemessung einerseits und die Berechnung der Umsatzsteuer andererseits unterlassen hätten. Die (übrigen) auf der Liegenschaft befindlichen Betriebsanlagen seien im Jahr 1987 von der S GmbH (an dieser waren der Bw. und WH je zur Hälfte beteiligt) erworben und mit Gewinn weiter veräußert worden. Die Krananlage habe im Jahr 1993 an einen fremden Unternehmer um 600.000,- S veräußert werden können. Die Bewertung der Krananlage sei somit nicht einseitig durch die Verkäufer (Bw. und WH) erfolgt, sondern der Preis sei von der Erwerberin (EM GmbH) durch die Bezahlung bestätigt worden. Im Zeitpunkt des Verkaufes habe der Zustand der Krananlage bei weitem nicht jenem entsprochen, der sich dem Gutachter P präsentiert habe, weil der bewegliche Teil der Krananlage seit dem Umbau der Halle der Witterung ausgesetzt gewesen sei und die Krananlage durch den Umbau der Halle in ihrer Funktionsfähigkeit wesentlich verändert worden sei. Die Aussage des Gutachters, der Zeitwert der Krananlage betrage 120.000,- S, könne lediglich als Hinweis dafür gesehen werden, dass die Erwerberin eine vollkommen andere Werteinschätzung – sei es durch eine andere oder stärkere Nutzungs- oder Verkaufsmöglichkeit – vorgenommen habe. Jedenfalls sei nicht erkennbar, inwieweit der gutachtlich festgestellte Wert zur Klärung der offenen Fragen im Rechtsmittelverfahren beitragen könne. Der Verkaufspreis für die beiden Liegenschaftsteile von insgesamt 3.000.000,- S könne nicht als zu niedrig angesehen werden. Der für die Krananlage im Jahr 1993 erzielte Verkaufspreis von 600.000,- S sei bei der Spekulationsgewinnermittlung außer Betracht zu lassen, weil vom Verkäufer der Liegenschaft im Jahr 1987 für den Kran kein Wert angesetzt worden sei. Die Hinzurechnung des Erlöses aus dem Kranverkauf, der überdies von einem anderen Käufer bezahlt worden sei, zum Verkaufserlös für die Liegenschaft und damit die Einbeziehung dieses Betrages in die Spekulationsgewinnermittlung widersprechen den im Gesetz formulierten und von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen der Abgrenzung von Betriebsvorrichtungen und Grundstücken.

Mit Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung in der Frage des Vorliegens der Vermietungsabsicht in den Jahren 1992 und 1993 statt und anerkannte die vom Bw. erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung sowie die entsprechenden Vorsteuerbeträge. Hinsichtlich der Höhe des Spekulationsgewinnes wurde die Berufung abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, es sei glaubwürdig, dass der Bw. und WH im Jahr 1987 nicht die Absicht gehabt hätten, den Kran zu erwerben und im seinerzeitigen Kaufvertrag daher aus diesem Grund auch kein eigener Wertansatz für die Krananlage aufscheine. Dafür spreche auch die vom Gutachter vermutete Nichtnutzung der Krananlage

durch den Bw. und WH. Auffallend sei jedoch, dass die Krananlage sechs Jahre später um den mehr als sechsfachen Zeitwert an einen vom Liegenschaftserwerber verschiedenen Käufer veräußert worden sei. Auffallend sei weiters, dass die Liegenschaftseigentümer die Halle in der Folge in einer Weise umgebaut haben, die dazu geführt habe, dass die Krananlage nur mehr auf einem Drittel ihrer ursprünglichen Bahn habe benutzt werden können und außerdem ständig der Witterung ausgesetzt gewesen sei, was zu ihrer Unbrauchbarkeit geführt habe. Da die dem Grunde nach wertlose Krananlage dennoch zum Gegenstand eines wirtschaftlich bedeutenden Rechtsgeschäftes (Verkauf um 600.000,- S) gemacht worden sei, sei der Schluss zu ziehen, dass der Verkauf der Krananlage ein Scheingeschäft dargestellt habe, durch das der Kaufpreis der Liegenschaftsveräußerung habe verdeckt werden sollen. Wie bereits der Prüfer festgestellt habe, haben die Verkäufer (Bw. und WH) beabsichtigt, für den im Jahr 1993 erfolgten Verkauf der Teilliegenschaft einen Veräußerungspreis von 2,200.000,- S zu erzielen (Verkaufsanbot an die Stadtgemeinde Gleisdorf vom 18. Februar 1998). Auf das Vorhandensein einer Krananlage sei hingewiesen und ausgeführt worden, dass der auf die Krananlage entfallende Anteil am Gesamtkaufpreis in einem Gespräch festgelegt werden müsse. Genau dieser beabsichtigte Preis sei schließlich durch die Veräußerungsgeschäfte insgesamt erzielt worden (für die Liegenschaft 1,6 Mio. S; für die Krananlage 600.000,- S). Der Veräußerungserlös für die Liegenschaft sei daher um den Betrag von 600.000,- S zu erhöhen. Durch die nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechende Bewertung der Krananlage bzw. durch den Abschluss eines Scheingeschäftes haben sowohl die Verkäufer als auch die Käufer beträchtliche steuerliche Vorteile erzielt. Beide Vertragspartner haben sich im Hinblick auf den verkürzten Verkaufspreis für die Liegenschaft Grunderwerbsteuer erspart. Die Verkäufer haben weiters die Höhe ihrer sonstigen Einkünfte (Spekulationsgeschäft) vermindert und dadurch Einkommensteuer verkürzt, die Käufer haben durch den Wertansatz für die Krananlage die Möglichkeit zur Anlagenabschreibung bzw. zur Geltendmachung allfälliger Investitionsbegünstigungen erhalten.

Im Vorlageantrag wurde lediglich auf die Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1993 hingewiesen und dementsprechend beantragt, den Spekulationsgewinn mit 63.301,64 S anzusetzen.

Anlässlich einer Besprechung des Bw., seiner steuerlichen Vertreterin und der steuerlichen Vertreterin des WH vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 16. Dezember 2003 wurde Folgendes erörtert:

Der Bw. legte sechs Fotos vor, die den derzeitigen Zustand der Krananlage zeigen. Er erklärte,

dass er die Krananlage bis zu ihrem Verkauf im Jahr 1993 für die Verladung von Maschinen genutzt habe. Die Käuferin der Krananlage (EM GmbH) habe ursprünglich geplant, diese für die Be- und Entladung von Abfallgütern und Containern zu verwenden. Erst nach dem Verkauf habe er im Zuge einer Anfrage betreffend die Brandbeständigkeit des Objektes von einer Änderung des Nutzungszweckes der Halle erfahren. Die Halle sollte demnach als Montage- und Servicehalle für LKW genutzt werden. Zum Beweis für dieses Vorbringen wurde ein Schreiben der Landesstelle für Brandverhütung in Steiermark vom 5. April 1993 vorgelegt. Die Krananlage sei zugleich mit der Liegenschaft verkauft worden. Das Datum des Liegenschaftsverkaufes müsse erst aus dem Grundbuch erfragt werden und werde daher nachgereicht. (Laut Grundbuchsatzung wurde der Kaufvertrag am 23. April 1993 abgeschlossen.) Dem Bw. wurde in der Besprechung vorgehalten, laut Kaufvertrag sei die Liegenschaft (im Jahr 1993) samt ihrem rechtlichen und natürlichen Zubehör sowie allen selbständigen und unselbständigen Bestandteilen verkauft worden. Dennoch sei die Krananlage gesondert verkauft worden. Auf die Frage, woraus die gesondert verkauft Krananlage bestanden habe, gab der Bw. an, es habe sich dabei ausschließlich um die beweglichen Teile, die man abmontieren und an einem anderen Ort aufstellen könne, gehandelt. Dazu haben die auf der Betonbahn montierten Schienen und der maschinelle Teil, das seien die Kranbrücke, die Laufkatze und die Schleifleitungen gehört. Nicht dazu gehört haben die Betonstützen oder irgendwelche Teile der Halle. Der seinerzeitige Verkäufer der Liegenschaft sei nach dem Verkauf im Jahr 1987 noch zwei Jahre Mieter des sich auf der Liegenschaft befindlichen Wohnhauses gewesen und habe die Krananlage in dieser Zeit selbst verkaufen wollen. Da ihm dies nicht gelungen sei, habe er die Krananlage dem Bw. und WH überlassen. Die übrigen auf der Liegenschaft befindlichen Maschinen seien von der S GmbH, an der der Bw. und WH beteiligt gewesen seien und die ein Bauunternehmen betrieben habe, erworben worden. In diesem Zusammenhang legte der Bw. eine Liste mit den von der S GmbH erworbenen Maschinen vor. Die S GmbH habe die vom Bw. und von WH erworbene Liegenschaft zur Lagerung der von ihr gekauften Maschinen gemietet. Die Maschinen seien mit Gewinn weiterverkauft worden. Nach dem Konkurs über das Vermögen der S GmbH sei die Liegenschaft an fremde Unternehmen vermietet worden. Im Zusammenhang mit dem Verkauf der Krananlage im Jahr 1993 legte der Bw. zwei von ihm verfasste Schreiben in Kopie vor. In dem an die M gerichteten Schreiben vom 14. September 1991 führte der Bw. ua. aus, dass er ein Anbot eines Schlossers habe, der ihm für die Krananlage mit Schienen, Schleifleitung und Gehänge 550.000,- S bis 600.000,- S biete, während ihm M nur 450.000,- S bis 500.000,- S biete, weil er die Krananlage abbauen, transportieren und wieder neu

zusammenbauen müsse. Er sei derzeit jedoch in erster Linie an einer Vermietung der Liegenschaft interessiert. Im Schreiben an die Stadtgemeinde Gleisdorf vom 18. Februar 1993 führte der Bw. ua. aus, dass er sein Grundstück samt Lagerhalle und Freilager-Krananlage um insgesamt 2,2 Mio. S anbiete, wobei die Bewertung des Hallen- und Krananlagenanteils vom genannten Preis in einem speziellen Gespräch erfolgen müsse. Die steuerliche Vertreterin von WH legte anlässlich der Besprechung eine Arbeitsunterlage vor, in der der für die Beurteilung der gegenständlichen Berufung relevante Sachverhalt in Schlagworten dargestellt wird. Außerdem weist sie darauf hin, dass anlässlich einer bei EM vorgenommenen Betriebsprüfung, bei der der gesonderte Ankauf von Krananlage und Betriebsliegenschaft diskutiert worden sei, keine von der Erklärung des Abgabepflichtigen abweichende rechtliche Beurteilung vorgenommen worden sei. Zu den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung nahm sie dahingehend Stellung, dass selbst das Finanzamt nunmehr davon ausgehe, dass im seinerzeitigen Kaufvertrag aus dem Jahr 1987 für die Krananlage kein Wertansatz vorhanden gewesen sei. Der Schluss des Finanzamtes, dass die Krananlage deshalb wertlos gewesen sei, sei jedoch unzulässig. Ausdrücklich wies sie nochmals darauf hin, dass die Käufer der Liegenschaft (EM und MZ) und die Käuferin der Krananlage (EM GmbH) verschiedene Personen gewesen seien. Dem Bw. wurde abschließend bekannt gegeben, dass die Anerkennung der Verluste aus der Vermietung der Liegenschaft zu einer teilweisen Doppelberücksichtigung von Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und bei den Einkünften aus Spekulationsgeschäft - und zwar in Höhe von 38.068,- S – geführt habe.

Mit Vorhalt vom 17. Dezember 2003 wurde die Käuferin der Krananlage (EM GmbH) ersucht, darzulegen, warum sie mit Kaufvertrag vom 23. April 1993 die strittige Krananlage um 600.000,- S gekauft habe (der Kauf sei laut Bw. im wirtschaftlichen Interesse der Käuferin gelegen), deren Zeitwert laut Gutachter im Jahr 1993 nur 30.000,- S betragen habe, obwohl zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages offensichtlich bereits die Absicht bestanden habe, die Halle umzubauen und den Kran nicht mehr zu benützen. Diese Absicht sei ua. aus dem Schreiben der Landesstelle für Brandverhütung in Steiermark vom 5. April 1993 ersichtlich, wonach schon vor dem Kauf der Krananlage der Plan bestanden habe, die Halle als Montage- und Servicehalle für LKW zu nutzen. Tatsächlich sei bei dem unmittelbar nach dem Erwerb der Liegenschaft durch EM und MZ erfolgten Umbau die Stirnwand der Halle geschlossen worden, was dazu geführt habe, dass der Kran nur mehr auf den wenigen Metern im Freien hätte betrieben werden können. Abschließend wurde der Käuferin der Krananlage vorgehalten, dass Frau M schon dem Prüfer gegenüber zu verstehen gegeben habe, dass der

Kran "wertlos" sei, man zwar versucht habe, ihn wenigstens um 10.000,- S zu verkaufen, aber nicht einmal das gelungen sei.

Im Antwortschreiben des Rechtsanwaltes der EM GmbH vom 29. Jänner 2004 wurde ausgeführt, dass seinerzeit tatsächlich die Absicht bestanden habe, die Krananlage weiter zu benutzen, weshalb der zwischen den Vertragsteilen vereinbarte Kaufpreis von 600.000,- S für in Ordnung befunden worden sei. Wenn der Gutachter zu dem Ergebnis gelangt sei, die Krananlage habe lediglich einen Wert von 30.000,- S gehabt, so habe er übersehen, dass sich die Krananlage über eine Länge von 40 bis 50 Meter erstreckt habe. Zum Zeitpunkt der Kaufvertragserrichtung sei die Krananlage jedenfalls benutzbar gewesen und es sei beabsichtigt gewesen, diese für die Be- und Entladung von Abfallgütern und Containern zu verwenden. Erst nach dem Kauf sei der Plan entstanden, die Halle als Montage- und Servicehalle zu nutzen. Wenn Frau M, die zum damaligen Zeitpunkt als Sekretärin bei der EM GmbH beschäftigt gewesen sei, gegenüber dem Prüfer erklärt habe, dass der Kran wertlos sei, sei das ihre Privatmeinung gewesen. Sie sei nicht berechtigt gewesen, entsprechende rechtsverbindliche Aussagen namens und auftrags der Gesellschaft zu tätigen. Ein Verkauf der Krananlage sei nicht beabsichtigt gewesen. Vielmehr sei diese noch heute nutzbar. Sollte die Krananlage von EM und MZ tatsächlich um einen überhöhten Kaufpreis erworben worden sein, so liege dies in deren wirtschaftlicher Verantwortung. Eine Anfechtung im Sinn des § 934 ABGB sei weder beabsichtigt, noch liege ein durch den Bw. veranlasster Irrtum vor, der zu einer Anfechtung berechtigen würde.

Sowohl der Vorhalt vom 17. Dezember 2003 als auch das Antwortschreiben vom 29. Jänner 2004 wurden den Parteien des erstinstanzlichen Verfahrens zur Kenntnis gebracht. Die steuerliche Vertreterin des Bw. gab telefonisch bekannt, auf eine schriftliche Stellungnahme zu diesen Ausführungen zu verzichten. Der Vertreter des Finanzamtes führte zusammenfassend aus, durch die Aussagen des Bw. anlässlich der Besprechung am 16. Dezember 2003 und die Stellungnahme vom 29. Jänner 2004 werde bestätigt, dass die Krananlage im Jahr 1993 faktisch wertlos und eine Nutzung durch die Erwerber nicht gewollt gewesen sei.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 20. April 2004 führten der Bw. bzw. seine steuerliche Vertreterin ergänzend aus, bei dem im Schreiben an die Landesstelle für Brandverhütung in Steiermark genannten Umbauplan habe es sich nicht um eine Änderung des Nutzungszweckes, sondern um Ergänzung des Nutzungszweckes (nämlich als Montage- und Servicehalle für LKW) gehandelt. Die strittige Halle sei rund 500 m<sup>2</sup> groß und habe schon

immer über eine Montagegrube für LKW verfügt. Die Käufer der Halle haben den Bw. gebeten, ein Brandschutzbüro zu erstellen, weil sie verschiedene Nutzungsmöglichkeiten der Halle (u.a. die Lagerung brennbarer Stoffe) in Betracht gezogen haben. Es sei aber weiterhin beabsichtigt gewesen, den Kran für die Beladung der LKW zu nutzen. Die steuerliche Vertreterin des Bw. führte aus, dass sich die Rechtsauffassung der Abgabenbehörde im Lauf des gegenständlichen Verfahrens bereits mehrfach geändert habe. In diesem Zusammenhang wies sie insbesondere auf die abgabenbehördliche Prüfung und die Berufungsvorentscheidung hin. Während der Prüfung sei nur die Frage strittig gewesen, ob es sich beim Kran um ein bewegliches oder um ein unbewegliches Wirtschaftsgut handle. Der Wert des Krans sei hingegen unbestritten gewesen und von der Finanzverwaltung (laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. Oktober 1996) sogar ausdrücklich anerkannt worden. Die Wertediskussion sei erst im Jahr 2003 entstanden, weshalb für den Bw. kaum mehr die Möglichkeit bestanden habe, den tatsächlichen Wert des Krans im Jahr 1993 nachzuweisen. Für sie stelle sich aber auch die Frage, warum der Wert des Krans während der abgabenbehördlichen Prüfung bei der EM GmbH nicht in Zweifel gezogen und nicht schon damals ein Gutachten eingeholt worden sei. Auch der Bw. wies darauf hin, dass nach seinen Erfahrungen als Sachverständiger mit einem Gutachten, das erst nach sieben Jahren erstellt werde, der tatsächliche Wert eines Wirtschaftsgutes nicht mehr festgestellt werden könne. Zum Gutachten von P führte die steuerliche Vertreterin aus, dass dieser nur den im Freien befindlichen Teil des Krans, der nur ein Drittel der gesamten Krananlage ausmache, bewertet habe. Wenn man den von P ermittelten Wert hochrechne, würde sich für die gesamte Krananlage im Jahr 1993 daher ein Wert von rund 200.000,- S ergeben. Ergänzend wurde schließlich vorgebracht, dass die gesamte Liegenschaft (inklusive Kran) bis zum Jahr 1992 in Anzeigen um 5.000.000,- S angeboten worden sei. Für die im Jahr 1993 verkauft Liegenschaftshälfte, die um rund 1.100.000,- S erworben worden sei, sei ein Verkaufspreis von 1.600.000,- S erzielt worden. Es könne somit nicht eingewendet werden, dass der Verkaufspreis zu niedrig gewesen sei. Der Bw. gab schließlich zu bedenken, dass aus dem Verkauf der im Jahr 1987 durch die S GmbH erworbenen Maschinen Gewinne erzielt werden konnten. Warum sollte die Möglichkeit der Gewinnerzielung daher bei der strittigen Krananlage nicht gegeben sein. Der Bw. beantragte daher abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Die Vertreterin der Amtspartei wies auf die bisherigen Ausführungen des Finanzamtes, insbesondere in der Berufungsvorentscheidung, hin.

***Der Senat hat erwogen:***

Die gegenständliche Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Vermietungsabsicht des Bw. und gegen die Höhe des Spekulationsgewinnes.

Hinsichtlich des Vorliegens der Vermietungsabsicht kommt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu dem bereits von der Abgabenbehörde erster Instanz in der Berufungsvorentscheidung vertretenen Ergebnis. Solange sich ein Abgabepflichtiger ernsthaft und nachhaltig um eine Vermietung der Liegenschaft bemüht, kann noch nicht von der endgültigen Aufgabe seiner Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden, selbst wenn er die Liegenschaft gleichzeitig zum Verkauf anbietet (vgl. zB SWK 9/2004 [K 005]). Der vom Bw. für das Streitjahr erklärte Überschuss der Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 40.149,- S wird daher anerkannt.

Hinsichtlich der Frage der Höhe des im Streitjahr erzielten Spekulationsgewinnes sieht die Abgabenbehörde zweiter Instanz das Vorbringen des Bw. insoweit als glaubwürdig an, als er und WH im Jahr 1987 anlässlich des Erwerbes der Liegenschaft an einem Erwerb der Krananlage nicht interessiert gewesen sind und aus diesem Grund für die Krananlage auch kein Entgelt geleistet haben. Als erwiesen angesehen wird auch, dass es dem seinerzeitigen Eigentümer der Krananlage nicht gelungen ist, den zum damaligen Zeitpunkt (1987) noch in einem sehr guten Zustand befindlichen, bis dahin regelmäßig benutzten und überprüften Kran zu verkaufen, weshalb die Krananlage letztlich unentgeltlich an den Bw. und WH übergegangen ist. Unbestritten ist weiters, dass der Bw. und WH beabsichtigt haben, den nach der Teilung und dem Teilverkauf noch verbliebenen Liegenschaftsanteil samt Halle und Krananlage im Jahr 1993 um insgesamt 2,200.000,- S zu verkaufen.

Nicht glaubwürdig ist das Vorbringen des Bw. jedoch insoweit, als er und WH für die Liegenschaft lediglich einen Verkaufspreis von 1,600.000,- S erzielen konnten, während die Krananlage gesondert um einen Preis von 600.000,- S verkauft worden sei. Gegen dieses Vorbringen spricht zunächst, dass sich der gesonderte Verkauf der Krananlage schon im Jahr 1987 als so schwierig erwiesen hat, dass es dem damaligen Eigentümer nicht gelungen war, einen Käufer zu finden und er die Krananlage schließlich unentgeltlich an den Bw. und WH überlassen musste; und das, obwohl die Krananlage im Jahr 1987 noch in einem sehr guten Zustand war und bis dahin stets benutzt und überprüft worden war. Gegen das Vorbringen des Bw. spricht weiters, dass der Wert der Krananlage im Jahr 1993 laut Gutachter P, unter der Voraussetzung, dass ein Erwerber beabsichtigt, den Kran an Ort und Stelle weiter zu betreiben, nur rund 30.000,- S betragen hat. Dabei hat sich der Gutachter auf

den transportfähigen, dh. den maschinellen und elektrotechnischen Teil der Krananlage bezogen. Das war genau jener Teil der Krananlage, der laut Bw. im Jahr 1993 gesondert verkauft worden sei. Bei der Besprechung am 16. Dezember 2003 hat der Bw. nämlich auf die Frage, aus welchen Teilen die gesondert verkauft Krananlage bestanden habe, geantwortet, dass es sich dabei ausschließlich um die beweglichen Teile, die man abmontieren und an einem anderen Ort aufstellen könne, gehandelt habe. Nicht dazu gehört haben laut Bw. die Betonstützen oder irgendwelche Teile der Halle. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass der Einwand der steuerlichen Vertreterin des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, der Gutachter P habe nur den im Freien befindlichen Teil der Krananlage bewertet, nicht richtig ist. Mit 30.000,- S hat der Gutachter den **gesamten** beweglichen Teil der Krananlage, der gesondert verkäuflich und an einem anderen Ort wiederaufstellbar ist, bewertet. Lediglich in einem alternativen Bewertungsvorschlag hat der Gutachter auch den Wert der Krananlage einschließlich des (unbeweglichen) Teils der (Beton-)Kranbahn, die sich außerhalb der Halle befindet, ermittelt. Da aufgrund der Ausführungen des Bw. nunmehr jedoch feststeht, dass ohnedies nur der bewegliche Teil der Krananlage vom strittigen Verkauf umfasst war, kann diese alternative Wertermittlung des Gutachters auf sich beruhen.

Gegen das Vorbringen des Bw. spricht auch die folgende Überlegung:

Wenn jemand für eine Sache, deren gutachtlich festgestellter Wert lediglich 30.000,- S beträgt, 600.000,- S bezahlt, muss er wohl ein besonderes Interesse an dieser Sache haben. Der Bw. hat stets behauptet, der Erwerb der Krananlage um den genannten Preis sei im Interesse der Käuferin (EM GmbH) erfolgt, weshalb sie bereit gewesen sei, diesen Preis zu bezahlen. Die Käuferin hat die im Vorhalt vom 17. Dezember 2003 gestellte Frage, warum sie für die Krananlage den genannten Preis bezahlt habe, in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2004 jedoch vollkommen unbeantwortet gelassen. Der bloße Hinweis, sie habe zum Zeitpunkt der Kaufvertragserrichtung die Absicht gehabt, die Krananlage für die Be- und Entladung von Abfallgütern und Containern zu verwenden, erklärt die Bezahlung eines derart exorbitant hohen Preises nicht. Hinzu kommt, dass die Angaben zur Frage, welche Nutzungsabsicht hinsichtlich der Liegenschaft sowie der Krananlage bestanden hat, widersprüchlich sind. So ist zB in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2004 ausgeführt worden, der Plan, die Halle als Montage- und Servicehalle für LKW zu nutzen, sei erst nach dem Kauf (23. April 1993) entstanden. Diese Absicht war jedoch bereits im Schreiben vom 5. April 1993 der Landesstelle für Brandverhütung bekannt gegeben worden. Gegen die ua. in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2004 behauptete Absicht, den Kran nach dem

Erwerb im Jahr 1993 tatsächlich nutzen zu wollen, spricht auch, dass die Erwerber der Liegenschaft den Bw. zwar ersucht haben, ein Brandschutzgutachten bezüglich der Kranhalle erstellen zu lassen, eine Sicherheitsüberprüfung des Krans, die laut Kranbuch seit dem Jahr 1987 nicht mehr vorgenommen worden war, aber offensichtlich nicht verlangt wurde. Noch entscheidender als die (widersprüchlichen) Angaben zur Nutzungsabsicht ist nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz jedoch die Tatsache, dass der in den Jahren 1993/1994 (und damit unmittelbar nach dem Erwerb der Liegenschaft) erfolgte Umbau der Halle dazu geführt hat, dass die Krananlage nur mehr sehr eingeschränkt, und zwar nur mehr auf einem Drittel ihrer ursprünglichen Bahn, benutzt werden können und überdies stets der Witterung ausgesetzt gewesen ist, was innerhalb von wenigen Jahren zu ihrer vollkommenen Unbrauchbarkeit geführt hat. Der schlechte Zustand der Krananlage bereits im Jahr 2000 ist im Gutachten des P ausführlich beschrieben worden und der derzeitige Zustand der Krananlage ist auch auf den vom Bw. anlässlich der Besprechung am 16. Dezember 2003 vorgelegten Fotos ersichtlich. Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass die (angeblich) teuer erworbene Krananlage von den Erwerbern weder selbst genutzt, noch vermietet oder verkauft worden ist, sondern durch Umbaumaßnahmen auf der Liegenschaft unmittelbar nach ihrem Erwerb faktisch stillgelegt worden und in den folgenden Jahren der vollkommenen Zerstörung durch Witterungseinflüsse ausgesetzt gewesen ist.

Diese unverständlich erscheinende Vorgangsweise lässt sich nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz nur damit erklären, dass es sich bei dem Kaufvertrag über die Krananlage um ein Scheingeschäft im Sinn des § 23 Abs. 1 BAO gehandelt hat, mit dem die Höhe des für die Liegenschaft erzielten Kaufpreises verdeckt werden sollte. Tatsächlich ist somit der gesamte Kaufpreis von 2,200.000,- S für die Liegenschaft entrichtet worden, weshalb auch dieser Betrag für die Ermittlung des Spekulationsgewinnes des Jahres 1993 heranzuziehen ist. Die Krananlage wurde als Bestandteil der Liegenschaft mitübertragen (laut Kaufvertrag ist die Übertragung der Liegenschaft mit dem gesamten rechtlichen und natürlichen Zubehör sowie allen selbständigen und unselbständigen Bestandteilen erfolgt, ohne dass erwähnt worden wäre, dass die sich auf der Liegenschaft befindliche Krananlage nicht dazu gehört). Für die Krananlage ist im Rahmen des Gesamtkaufpreises kein gesonderter Preis festgesetzt worden, weil die Erwerber der Liegenschaft im Jahr 1993 – ebenso wie die Erwerber der Liegenschaft im Jahr 1987 – am Erwerb einer Krananlage offensichtlich überhaupt nicht interessiert gewesen sind und die Veräußerer lediglich den ihren Vorstellungen entsprechenden Gesamtkaufpreis erzielen wollten. Daran, dass beide Vertragspartner einverständlich den Schein hervorgerufen haben, besteht nach dem vorhin

Ausgeführt kein Zweifel, zumal – wie bereits in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt worden ist – auch beide Vertragspartner steuerliche Vorteile aus dem zum Schein abgeschlossenen Rechtsgeschäft über die Krananlage gewonnen haben.

Der mehrmals vom Bw. vorgebrachte Hinweis, dass die Liegenschaft (je zur Hälfte) von EM und MZ, die Krananlage hingegen von der EM GmbH gekauft worden sei, kann an dieser rechtlichen Beurteilung nichts ändern, weil an der EM GmbH im Jahr 1993 laut Firmenbuchauszug EM und MZ jeweils zur Hälfte beteiligt gewesen sind und auch die Erwerber selbst offensichtlich davon ausgehen, dass nicht ein (fremder) Dritter, sondern EM und MZ die Krananlage je zur Hälfte erworben haben (siehe in diesem Zusammenhang die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2004, in der es auf Seite zwei ua. heißt: "Sollte diese Krananlage jedoch seitens von **Herrn EM und Herrn MZ** um einen erhöhten Kaufpreis erworben worden sein, ... "). Anders wäre es wohl auch nicht denkbar, dass EM und MZ als Erwerber der Liegenschaft die Krananlage unmittelbar nach ihrem Erwerb durch den Umbau der Halle faktisch stilllegen, zumindest aber beträchtlich entwerten konnten, ohne dass dies zu rechtlichen Konsequenzen von Seiten der Erwerber der Krananlage geführt hat.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass das Vorbringen des Bw., er habe Kaufanbote für die Krananlage in Höhe von etwa 500.000,- S gehabt (in diesem Zusammenhang hat der Bw. das von ihm verfasste Schreiben an die M vom 14. September 1991 vorgelegt) sein Berufungsbegehren deshalb nicht stützt, weil im gegenständlichen Verfahren ausschließlich zu beurteilen ist, ob der Verkauf der Krananlage an die EM GmbH in der vom Bw. behaupteten Art und Weise zustande gekommen ist. Die vom Bw. genannten Kaufvertragsverhandlungen, die – aus welchen Gründen immer – nicht zum Abschluss eine Rechtsgeschäfts geführt haben, sind auch nicht geeignet, die Wertermittlung des Gutachters P in Zweifel zu ziehen. Dasselbe gilt für den Einwand des Bw., sieben Jahre nach dem Verkauf eines Wirtschaftsgutes könne der Wert dieses Wirtschaftsgutes in einem Gutachten nicht mehr ermittelt werden. Der Gutachter P hat – ausgehend vom Neuwert einer vergleichbaren Krananlage im Jahr 2000 – den Zeitwert der Krananlage im Jahr 1993 unter Berücksichtigung ihres damaligen Zustandes ermittelt. An der Aussagekraft des vom Gutachter auf diese Weise ermittelten Wertes besteht für die Abgabenbehörde kein Zweifel.

Bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes für das Jahr 1993 sind dem Bw. Einnahmen von 1,100.000,- S (die Hälfte des Veräußerungserlöses für die Liegenschaft) zuzurechnen. Die vom Prüfer ermittelte Höhe der Werbungskosten ist um die Beträge von **38.068,- S** (diese Werbungskosten wurden bereits bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

berücksichtigt) und von **5.356,- S** (Erhöhung des Spekulationsgewinnes um die Kanalanschlussgebühr in Höhe von 21.426,- S laut Berufung; und nicht wie vom Prüfer dargestellt in Höhe von nur 16.069,- S) zu vermindern. Die Werbungskosten betragen insgesamt somit **791.533,- S**, sodass sich ein Spekulationsgewinn von **308.467,- S** ergibt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, 20. April 2004