



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 1 am 20. April 2004 über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **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**

Laut Kaufvertrag vom 5. Jänner 1987 erwarb der Bw. gemeinsam mit L je zur Hälfte die Liegenschaft: S-Straße 3 in G im Ausmaß von 4.553 m<sup>2</sup> mit Wohnhaus, Werkshalle, Überdachungen und einer Halle samt Krananlage (Brückenkran) von B um 2,5 Mio S.

Im Jahr 1992 wurde diese Liegenschaft geteilt:

Die erste Hälfte im Ausmaß von 2.115 m<sup>2</sup> mit Wohnhaus und Werkshalle wurde laut Kaufvertrag vom 4. August 1992 an H um 1,4 Mio S verkauft.

Die zweite Hälfte im Ausmaß von 2.438 m<sup>2</sup>, auf der sich die Halle mit der Krananlage befand, wurde mit Kaufvertrag vom 23. April 1993 "samt dem gesamten rechtlichen und natürlichen Zubehör sowie allen selbständigen und unselbständigen Bestandteilen" an M und Z um 1,6 Mio S verkauft. Gleichzeitig verkauften der Bw. und L auch die auf dieser Liegenschaftshälfte befindliche "Krananlage" – dabei handelt es sich konkret um die auf einer Betonbahn montierten Schienen und den maschinellen Teil des Krans (Kranbrücke, Laufkatze, Schleifleitungen) (vgl. Niederschrift über die Besprechung vom 16. Dezember 2003) - an die M-GmbH um 600.000 S.

Im Zuge einer **abgabenbehördlichen Prüfung** wurde seitens des Finanzamtes ein Spekulationsgewinn ermittelt. Dies wurde im Wesentlichen wie folgt begründet (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 27. November 1996, Tz 13ff): In den Anschaffungskosten des Bw. aus dem Jahr 1987 sei ua. auch die o.a. Krananlage enthalten. Diese Krananlage habe laut Kaufvertrag vom 23. April 1993 einen Wert in Höhe von 600.000 S gehabt. Man könne deshalb davon ausgehen, dass sie annähernd diesen Wert auch bei der Anschaffung im Jahr 1987 gehabt habe. Von den Anschaffungskosten des Bw. aus dem Jahre 1987 entfalle daher ein anteiliger Betrag von 300.000 S auf die Krananlage. Da die Krananlage – als bewegliches Wirtschaftsgut - für Zwecke der Spekulationsgewinnermittlung sowohl auf der Ankauf- als auch auf der Verkaufseite auszuscheiden sei, ergäbe sich für den Bw. insgesamt ein Spekulationsgewinn in Höhe von 270.953 S.

Dagegen wurde in der **Berufung vom 16.1.1997** im Wesentlichen Folgendes vorgebracht: Die Vorgangsweise der Betriebsprüfung - nämlich die seinerzeitigen Anschaffungskosten der Liegenschaft im Jahr 1987 um jenen Betrag zu kürzen, der dem für die Krananlage im Jahr 1993 erzielten Verkaufserlös entspricht - sei unrichtig. Der laut Kaufvertrag vom 5. Jänner 1987 vereinbarte Kaufpreis von 2,5 Mio S betreffe nämlich ausschließlich das Grundstück und die darauf befindlichen Gebäude, nicht jedoch auch allfällige darin enthaltene bewegliche Gegenstände. Dem Kaufpreis liege ein von GL am 6. November 1986 erstelltes Schätzgutachten zu Grunde, in welchem die Gesamtrealität mit 3,765.582 S (exkl. bewegliches Vermögen) bewertet worden sei. Der Kaufpreis von 2,5 Mio S könne daher keineswegs als überhöht für Grund und Gebäude angesehen werden. Es gebe somit keinen Hinweis darauf, dass die Krananlage im Kaufpreis enthalten sei. Es wäre für den Bw. aber auch aus grunderwerbsteuerlicher Sicht nicht vorteilhaft gewesen (hätte man seinerzeit auch die Krananlage als Kaufgegenstand betrachtet), die Krananlage in den Gesamtkaufpreis miteinzubeziehen, weil damit Grunderwerbsteuer für einen Rechtsvorgang bezahlt hätte

werden müssen, welcher nicht der Grunderwerbsteuer unterliege. Tatsächlich hätten der Bw. und L im Jahr 1987 überhaupt nicht beabsichtigt, die Krananlage zu erwerben. Der Voreigentümer B, welcher das Objekt noch eine Zeit lang gemietet habe, sei vielmehr bemüht gewesen, einen anderen Käufer dafür zu finden, was ihm jedoch nicht gelungen sei, weshalb die Krananlage letztlich - nach Auszug des B - in der Halle verblieben sei. Der Spekulationsgewinn sei daher im vorliegenden Fall richtigerweise mit 0 S festzusetzen.

Dem über Auftrag der Abgabenbehörde erstellten **Gutachten des P vom 3. Oktober 2000** zur Feststellung des Wertes der o.a. Krananlage im Jänner 1987 und im April 1993 ist im Wesentlichen Folgendes zu entnehmen: Die gesamte im Jahr 1970 errichtete Krananlage bestehe 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 2 x 50 Meter langen Schienen, auf denen das Brückenfahrwerk fahre und den elektrischen Schalt-, Steuer- und Bediengeräten. Die Kranbahn-Tragekonstruktion befinde 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 Tragewerk für das Hallendach und sei daher ein integraler Bestandteil des Bauwerks. Die Krananlage habe sich zumindest bis zum Jahr 1986 in einem offenbar guten, betriebsfähigen Zustand befunden. Zwischen 1987 und 1993 sei die Krananlage dann vermutlich aber nicht mehr betrieben worden, da es keine Aufzeichnungen über die vorgeschriebenen wiederkehrenden Überprüfungen im Kranbuch mehr gebe. Wäre die Krananlage im Jahre 1993 wieder in Betrieb gesetzt worden, so hätte ein Sachverständiger also mit hoher Wahrscheinlichkeit aus Sicherheitsgründen die Zerlegung sicherheitsrelevanter Bauteile und deren Überprüfung angeordnet. Die diesbezüglichen Kosten seien bei der Bewertung mit zu berücksichtigen. Nach dem Umbau der Stirnseite der Halle in den Jahren 1993/1994 habe der Kran nicht mehr im Halleninneren abgestellt werden, sondern nur mehr auf den wenigen Metern der Kranbahn im Freien fahren können. Vor dem in den Jahren 1993/1994 vorgenommenen Umbau habe es in der Stirnwand der Halle eine schlitzartige Öffnung gegeben, durch die der Kran bei Bedarf habe einfahren können. Es sei für den Sachverständigen nicht nachvollziehbar, warum man für die Laufkatze kein Wetterschutzdach angebracht habe. Mittlerweile sei die Korrosion der Krananlage durch das ca. 8-jährige Stehen im Freien schon so weit fortgeschritten, dass dies einem wirtschaftlichen Totalschaden der Krananlage gleichkomme. Beim Verkauf der Krananlage (gemeint ist dabei nur der transportfähige maschinelle Teil) an einen Gebrauchtmaschinenhändler 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 hätte, 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 Gebrauchtmaschinenhändlers wegfallen). Tatsächlich habe aber der neue Eigentümer M die Krananlage weder selbst benützt noch verkauft. Beim Lokalaugenschein habe er dem Gutachter zwar erklärt, dass seinerzeit beim Kauf die Möglichkeit erwogen worden sei, die Krananlage weiter zu benützen. Da aber im Zuge des Umbaus unmittelbar nach dem Ankauf die Stirnwand der Halle geschlossen und der Kran im Freien ohne Wetterschutzdach belassen worden sei, müsse man davon ausgehen, dass es bereits unmittelbar nach dem Ankauf der Liegenschaft offensichtlich nicht mehr geplant gewesen sei, die Krananlage wieder in einem benutzungsfähigem Zustand weiter zu betreiben. Da die Krananlage, um betriebsfähig zu sein, neben den maschinen- und elektrotechnischen Einrichtungen auch die Betonkranbahn benötige, würden auch die Werte der Krananlage unter Einbeziehung der Betonkranbahn ermittelt. In diesem Zusammenhang werde jedoch darauf hingewiesen, dass nur der maschinen- und elektrotechnische Teil gesondert verkäuflich und an einem anderen Ort wieder aufstellbar sei, die Kranbahn hingegen einen untrennbaren Teil des Werkstattegebäudes 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 werde davon ausgegangen, 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 wollte, ergeben. Schließlich werde auch noch darauf hingewiesen, 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 der **Berufungsvorentscheidung vom 4. April 2003** wies das Finanzamt zunächst darauf hin, dass der Bw. in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1993 unter den sonstigen

Einkünften den Vermerk: "Spekulationsgewinn lt. Beilage" eingetragen habe. Eine derartige Beilage sei tatsächlich aber nicht vorgelegt worden, und so seien im Zuge der Veranlagung zunächst auch keine sonstigen Einkünfte berücksichtigt worden. Anlässlich der Betriebsprüfung sei unter den Unterlagen allerdings ein schriftlicher Kaufvertrag ohne Datum aufgetaucht, wonach die auf der Liegenschaft: S-Straße 3 befindliche Krananlage um 600.000 S an die M-GmbH verkauft worden und der Verkaufserlös dem Bw. und L je zur Hälfte zugeflossen sei. Nach Auffassung des Prüfers sei die Krananlage Teil der Gesamtanschaffung im Jahr 1987 und auch wertmäßig im seinerzeitigen Gesamtkaufpreis enthalten gewesen. Mangels anderer Anhaltspunkte habe der Prüfer den Wert dieser Krananlage in Höhe des Verkaufswertes im Jahr 1993 (= 600.000 S) geschätzt. Der Prüfer habe daher die Anschaffungskosten der Liegenschaft für Zwecke der Spekulationsgewinnermittlung um den Schätzwert der Krananlage vermindert – mit den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen. Im Hinblick auf das Berufungsvorbringen, das Gutachten des P und die Stellungnahme des L vom 12. Jänner 2002, wonach die Krananlage im vorliegenden Fall an einen im Vergleich zum Liegenschaftserwerb fremden Unternehmer verkauft worden sei, ein krasses Missverhältnis zwischen Ein- und Verkaufswert der Liegenschaft nicht festgestellt werden könne und die Transaktion betreffend die Krananlage als gesondertes Verkaufsgeschäft mit dem eben erzielten Verkaufspreis - ohne Einkaufspreis - zu betrachten sei, vertrete das Finanzamt nunmehr aber eine andere Auffassung. Das Finanzamt gehe jetzt davon aus, dass die Krananlage im Jahr 1987 nicht durch Kaufvertrag entgeltlich erworben worden sei, sondern lediglich aus dem Grund auf der Liegenschaft: S-Straße 3 verblieben sei, weil der Voreigentümer B keinen Erwerber habe ausfindig machen können. Die Krananlage sei daher unentgeltlich in das Eigentum des Bw. und des L übergegangen. Diese Annahme werde auch durch das Gutachten des P gestützt, welcher der Krananlage im Vergleich zur Liegenschaft nur einen geringen Wert beimesse. Die Behauptung des Bw., wonach für die Krananlage im seinerzeitigen Kaufvertrag aus dem Jahr 1987 kein Wertansatz enthalten gewesen sei und auch gar keine Absicht bestanden habe, die Krananlage zu erwerben (was durch die vom Gutachter P vermutete Nichtnutzung der Krananlage in den Folgejahren bestätigt werde), sei daher glaubhaft. Allerdings sei diese Krananlage sechs Jahre später um einen bedeutenden Betrag an die dem M und Z gehörende M-GmbH veräußert worden. Diese Auffälligkeit werde noch dadurch verstärkt, dass die Liegenschaftserwerber die Kranhalle in der Folge so umgebaut hätten, dass der Kran nur mehr im Freien eingesetzt und abgestellt habe werden können. Dadurch sei die Krananlage nämlich einer erheblichen witterungsbedingten Abnutzung ausgesetzt gewesen, was letztlich ihre Unbrauchbarkeit herbeigeführt habe. Die Krananlage sei auch seit dem Jahr 1987 offenbar nicht mehr betrieben worden. Da somit die Krananlage dem Grunde nach im

Jahre 1993 wertlos gewesen, aber dennoch zum Gegenstand eines wirtschaftlich bedeutenden Rechtsgeschäftes in unmittelbarem Zusammenhang mit der Liegenschaftsveräußerung gemacht worden sei, schließe das Finanzamt daraus, dass der Verkauf der Krananlage einem Scheingeschäft gleichkomme, durch welches insbesondere die Liegenschaftstransaktion hinsichtlich des Kaufpreises verdeckt werde. Wie anlässlich der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, hätten der Bw. und L seinerzeit beabsichtigt, für die letztlich an M und Z verkaufte zweite Liegenschaftshälfte: S-Straße 3 einen Preis von 2,2 Mio S zu Erlösen (vgl. Verkaufsangebot an die Stadtgemeinde G vom 18. Februar 1993). Bereits in den Jahren 1989 und 1990 sei die Gesamtliegenschaft: S-Straße 3 in Annoncen der Kleinen Zeitung um 5 Mio S angeboten worden. Auf das Vorhandensein einer Krananlage sei jeweils hingewiesen worden. Im o.a. Schreiben an die Stadtgemeinde G sei außerdem erwähnt worden, dass die Bewertung des Hallen- und Krananlageanteils vom genannten Preis (2,2 Mio S) in einem speziellen Gespräch erfolgen müsste. Exakt dieser Preis (2,2 Mio S) sei aber im vorliegenden Fall durch die Veräußerung der Liegenschaft an M und Z (1,6 Mio S) und der Krananlage an die M-GmbH (600.000 S) erzielt worden. Sowohl für die Verkäufer als auch für die Käufer hätten sich durch die von ihnen gewählte Vorgangsweise beträchtliche Vorteile in grunderwerbsteuerlicher und ertragsteuerlicher (Spekulationsgewinn, Anlagenabschreibung, Inanspruchnahme allfälliger Investitionsbegünstigungen) Hinsicht ergeben. Somit seien zwar die Anschaffungskosten der Liegenschaft nicht um Anschaffungskosten für eine Krananlage zu kürzen, allerdings sei der Veräußerungserlös betreffend die Liegenschaft nunmehr um insgesamt 600.000 S, davon auf den Bw. anteilig entfallend 300.000 S, zu erhöhen. Die Bemessungsgrundlagen würden sich gegenüber dem Ergebnis laut Betriebsprüfung daher nicht ändern.

Dagegen wurde der **Vorlageantrag vom 15. Juli 2003** eingebracht.

In der **Niederschrift über die Besprechung vom 16. Dezember 2003** mit L sowie den steuerlichen Vertreterinnen des Bw. und L vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde im Wesentlichen Folgendes festgehalten: L erklärte zunächst, dass die Krananlage von ihm bis zum Verkauf im Jahr 1993 für die Entsorgung (Verladung von Maschinen etc.) genutzt worden sei. Er brachte weiters vor, dass von Seiten der M-GmbH ursprünglich geplant gewesen sei, die Krananlage für die Be- und Entladung von Abfallgütern und Containern zu verwenden. Erst nach dem Verkauf - im Zuge einer Anfrage betreffend die Brandbeständigkeit des Objektes wegen Kfz-Abstellungen - hätten L und der Bw. von einer Änderung des Nutzungszweckes der Halle erfahren. Die Halle sollte demnach als Service- und Montagehalle für LKW genutzt werden. Zum Beweis dafür werde ein Schreiben der Landesstelle B vom 5. April 1993 vorgelegt. Der Krananlagenverkauf an die M-GmbH sei zeitgleich mit dem

Liegenschaftsverkauf an M und Z erfolgt. Das Datum des Liegenschaftsverkaufes müsse allerdings aus dem Grundbuch erfragt werden. (Laut Grundbuchsatzug wurde der Kaufvertrag am 23. April 1993 geschlossen). Die verkaufte "Krananlage" habe ausschließlich aus den beweglichen Teilen, die man abmontieren und an einem anderen Ort aufstellen kann, bestanden, somit also aus den auf der Betonbahn montierten Schienen und dem maschinellen Teil (Kranbrücke, Laufkatze, Schleifleitungen). Nicht zur Krananlage gehört hätten die Betonstützen oder irgendwelche Teile der Halle. Beim Kauf im Jahr 1987 habe ursprünglich die Absicht bestanden, dass die dem L und Bw. gehörende S-GmbH den Betrieb, eine Baufirma, weiterführt. Nach dem ungünstigen Ausgang des Konkurses habe man davon aber abgesehen und die erworbenen Maschinen verkauft. Die nunmehr berufungsgegenständliche Krananlage habe sich jedoch nicht unter den von der S-GmbH erworbenen Maschinen befunden, weil B sie selbst habe verkaufen wollen. B sei nach dem Liegenschaftsverkauf noch zwei Jahre Mieter des sich auf der Liegenschaft befindlichen Wohnhauses gewesen. Da dem B in dieser Zeit der Krananlagenverkauf aber nicht gelungen sei, habe er diese letztlich dem Bw. und L überlassen. Schließlich werde noch ein Schreiben des Bw. und L vom 18. Februar 1993 an die Stadtgemeinde G betreffend ein Verkaufsangebot hinsichtlich der zweiten Liegenschaftshälfte: S-Straße 3 zu einem Pauschalpreis von 2,2 Mio S, wonach "die Bewertung des Hallen- und Krananlagenteiles vom genannten Preis (...) in einem speziellen Gespräch" erfolgen müsste, und ein Schreiben des Bw. und L vom 14. September 1991 an die Fa. ME, wonach seitens dieser Fa. sowie "eines Schlossers in R" ein Interesse an der berufungsgegenständlichen Krananlage mit Preisvorstellungen zwischen 450.000 S und 600.000 S bestanden habe, vorgelegt. Die steuerliche Vertreterin des Bw. hielt in diesem Zusammenhang abschließend noch ausdrücklich fest, dass nunmehr offenbar auch vom Finanzamt davon ausgegangen werde, dass im seinerzeitigen Kaufvertrag mit B aus dem Jahr 1987 kein Wertansatz für die Krananlage enthalten gewesen sei. Der Schluss des Finanzamtes, dass die Krananlage demnach wertlos sei, sei aber nicht zulässig. Es wäre auch noch zu beachten, dass Liegenschafts- und Krananlagenkäufer verschiedene Personen seien. Außerdem sei anlässlich einer bei der M-GmbH vorgenommenen Betriebsprüfung, bei welcher der gesonderte Ankauf von Krananlage und Betriebsliegenschaft diskutiert worden sei, keine von der Erklärung des Abgabepflichtigen abweichende rechtliche Beurteilung vorgenommen worden.

In der Folge erging seitens des unabhängigen Finanzsenates an die M-GmbH ein **Auskunftersuchen vom 17. Dezember 2003** ua. folgenden Inhalts: Laut Kaufvertrag vom 23. April 1993 hätten M und Z vom Bw. und L einen Teil der Liegenschaft: S-Straße 3 im Ausmaß von 2438 m<sup>2</sup> - darauf befindlich ua. eine Halle mit Krananlage – "samt dem gesamten

rechtlichen und natürlichen Zubehör sowie allen selbständigen und unselbständigen Bestandteilen" gekauft. Ebenfalls am 23. April 1993 hätte die M-GmbH vom Bw. und L die auf diesem Grundstück befindliche "Krananlage" um 600.000 S gekauft. Laut Aussage von L habe es sich bei dieser "Krananlage" konkret um die auf der Betonbahn montierten Schienen und den maschinellen Teil des Krans (Kranbrücke, Laufkatze, Schleifleitungen) gehandelt. Wie aus dem Gutachten des P hervorgehe, sei die Krananlage zum damaligen Zeitpunkt aber bereits rund 6 Jahre lang nicht mehr in Verwendung gestanden (im Kranbuch gebe es seit 1987 keine Aufzeichnungen mehr über die vorgeschriebenen wiederkehrenden Überprüfungen). Laut Gutachter habe der Zeitwert dieser Krananlage im Jahr 1993 – und das nur unter der Voraussetzung, dass der Käufer die Krananlage weiter an der selben Stelle betreiben wollte – lediglich 30.000 S betragen. Im Anschluss an den o.a. Grundstückskauf sei jedoch die Stirnwand der Halle geschlossen und der Kran ohne Wetterschutzdach im Freien belassen worden, was eher vermuten lasse, dass von Seiten der M-GmbH gar nicht geplant gewesen sei, den Kran wieder in einen benutzungsfähigen Zustand zu versetzen und auf den wenigen verbleibenden Metern der Kranbahn im Freien weiter zu betreiben. Dafür spreche auch, dass die M-GmbH - wie aus dem vorliegenden Schreiben der Landesstelle B vom 5. April 1993 hervorgehe - ihren ursprünglichen Plan, die Halle für die Be- und Entladung von Abfallgütern und Containern mittels Krananlage zu verwenden, offenbar schon vor dem Krankauf am 23. April 1993 fallen gelassen habe, um sie statt dessen als Montage- und Servicehalle für LKW zu nutzen. In diesem Sinne sei wohl auch die seinerzeitige Aussage von der Frau des M gegenüber dem Prüfer zu verstehen, wonach der Kran "wertlos" sei, man zwar versucht habe, ihn wenigstens um 10.000 S zu verkaufen, aber nicht einmal das gelungen sei. Die M-GmbH werde daher ersucht darzulegen, warum Sie mit Kaufvertrag vom 23. April 1993 – und somit zu einem Zeitpunkt, zu dem sie nach den obigen Ausführungen bereits die Absicht gehabt habe, die Halle umzubauen und den Kran nicht mehr zu benutzen - die o.a. Krananlage um 600.000 S gekauft habe (laut L sei es im wirtschaftlichen Interesse der M-GmbH gelegen gewesen, die Krananlage zu kaufen).

Darauf antwortete die M-GmbH durch ihren Rechtsanwalt – und laut Aktenlage mittlerweile auch Gesellschafter – W mit **Antwortschreiben vom 29. Jänner 2004** im Wesentlichen wie folgt: Ob die Krananlage seit dem Jahr 1987 bis zum Zeitpunkt der Kaufvertragserrichtung im Jahr 1993 nicht mehr genutzt worden sei, könne M natürlich nicht bestätigen. Es sei seinerzeit jedenfalls beabsichtigt gewesen, die noch benützbare Krananlage weiterhin zu verwenden, und zwar für die Be- und Entladung von Abfallgütern und Containern. Deshalb sei auch die Höhe des diesbezüglichen Kaufpreises mit 600.000 S vereinbart und für in Ordnung befunden worden. Im Gutachten des P sei übersehen worden, dass es sich hier um eine Krananlage



handle, die sich über eine Länge von ca. 40 bis 50 Metern erstrecke. Wenngleich die Frau des M gegenüber dem Prüfer geäußert haben solle, dass die Krananlage wertlos sei, so sei dies bloß eine Privatmeinung der damaligen Sekretärin der M-GmbH gewesen. Sie sei auch gar nicht ermächtigt gewesen, entsprechende rechtsverbindliche Aussagen namens und auftrags der M-GmbH zu tätigen. Ein Verkauf der Krananlage sei seitens des M nicht beabsichtigt gewesen, zumal die im Freien befindliche Krananlage heute noch nutzbar sei. Wäre sie tatsächlich wertlos, so wäre im Zuge der Bautätigkeit die verbliebene Krananlage entfernt worden. Jedenfalls habe die Krananlage für M und Z einen derartigen Wert dargestellt, dass sie letztlich einem Kaufpreis von 600.000 S eingewilligt hätten. Sollte die Krananlage jedoch um einen überhöhten Kaufpreis erworben worden sein, so liege dies in deren wirtschaftlichem Verantwortungsbereich, und es könnte nunmehr auch keine Anfechtung gemäß § 934 ABGB vorgenommen werden, wobei dies aber auch gar nicht beabsichtigt sei. Im Übrigen liege auch kein von L veranlasster Irrtum vor, welcher eine Anfechtung rechtfertigen würde.

Zusammenfassend könne daher nur nochmals bekräftigt werden, dass zum Kaufzeitpunkt die weitere Verwendung der Krananlage beabsichtigt gewesen und die Höhe des Kaufpreises für in Ordnung befunden worden sei. Selbst wenn nach dem Kauf der Verwendungszweck der Krananlage durch einen entsprechenden Zubau entfremdet worden sei, so liege dies wohl im betriebswirtschaftlichen und tatsächlich selbständig zu beurteilenden Ermessensbereich des M und Z.

Sowohl der o.a. Vorhalt vom 17. Dezember 2003 als auch das o.a. Antwortschreiben vom 29. Jänner 2004 wurden den Parteien des erstinstanzlichen Verfahrens mit **Schreiben vom 4. Februar 2004** zur Kenntnis gebracht.

Die steuerliche Vertreterin des Bw. wies in diesem Zusammenhang in ihrem **Schreiben vom 19. Februar 2004** darauf hin, dass sich die Sachverhaltsdarstellungen laut Antwortschreiben vollinhaltlich mit dem Vorbringen des Bw. decken würden.

Der Vertreter des Finanzamtes führte mit **Schreiben vom 2. März 2004** zusammenfassend aus, durch die Ergebnisse der Besprechung vom 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 gar nicht gewollt gewesen sei.

**In der mündlichen Verhandlung vom 20. April 2004** erklärte die steuerliche Vertreterin des Bw. in Ergänzung zur Niederschrift über die Besprechung vom 16. Dezember 2003, dass es dort richtigerweise nicht "Änderung", sondern "Erweiterung" des Nutzungszweckes der Halle heißen sollte. Es sollten dort also auch LKW abgestellt werden. Weiters verwies sie auf das o.a. Antwortschreiben des W vom 29. Jänner 2004, wo er die Bemessung des Kaufpreises

der Krananlage aus Sicht des Käufers als gerechtfertigt befunden und auch ausgeführt habe, dass man ursprünglich von einer weiteren Nutzung der Krananlage ausgegangen sei. Außerdem sei die berufungsgegenständliche Krananlage ihres Wissens nach auch Thema einer Betriebsprüfung bei der M-GmbH gewesen und habe dort zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlagen geführt. Zum Gutachten des P wies sie schließlich noch darauf hin, dass dieses mehr als sieben Jahre nach dem Ankauf der Krananlage erstellt worden sei, weshalb der tatsächliche seinerzeitige Wert der Krananlage wohl nicht mehr objektiv feststellbar gewesen sei.

### ***Der Senat hat erwogen:***

Gemäß § 23 Abs. 1 BAO sind Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.

Nach herrschender Rechtsauffassung liegt ein Scheingeschäft vor, wenn sich die Parteien dahingehend geeinigt haben, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten, wenn also die Parteien einverständlich nur den äußeren Schein des Abschlusses eines Rechtsgeschäftes mit bestimmtem Inhalt hervorriefen, dagegen die mit dem betreffenden Rechtsgeschäft verbundenen Rechtsfolgen nicht oder nicht so wie vertraglich vereinbart eintreten lassen wollen. Das Scheingeschäft setzt somit gemeinsamen Vorsatz voraus, der schon im Zeitpunkt des Zustandekommens des Scheinvertrages gegeben sein muss. Ein absolutes Scheingeschäft liegt vor, wenn überhaupt kein Rechtsgeschäft beabsichtigt ist. Ein relatives Scheingeschäft bezweckt etwa als verdecktes Rechtsgeschäft ein Rechtsgeschäft anderer Art (zB Schenkung statt Kauf) oder ein Rechtsgeschäft derselben Art, aber mit teilweise anderen, nur vorgetäuschten Bedingungen (zB Vortäuschung eines geringeren Kaufpreises für den Erwerb eines Grundstückes) (vgl. Ritz, BAO-Kommentar<sup>2</sup>, § 23 Tz 1 und 3).

Der unabhängige Finanzsenat ist in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis gelangt, dass es sich bei den zwischen dem Bw. und L einerseits und M und Z sowie der M-GmbH andererseits abgeschlossenen Kaufverträgen vom 23. April 1993 betreffend die zweite Liegenschaftshälfte: S-Straße 3 sowie die darauf befindliche Krananlage um Scheingeschäfte im o.a. Sinne handelt, mittels welcher der auf die Liegenschaft tatsächlich entfallende Kaufpreis in Höhe von 2,2 Mio S verdeckt und die Krananlage nur zum Schein an die M-GmbH um 600.000 S verkauft werden sollte. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates wurde die Krananlage als Bestandteil der Liegenschaft nämlich nur

mitübertragen, ohne dass dafür auch ein eigener Preis festgesetzt worden wäre, weil die Erwerber – ebenso wie schon die Erwerber der Liegenschaft im Jahr 1987 – am Erwerb der Krananlage offensichtlich überhaupt nicht interessiert waren und die Veräußerer lediglich den ihren Vorstellungen entsprechenden Gesamtkaufpreis in Höhe von 2,2 Mio S erzielen wollten.

Zu diesem Ergebnis ist der unabhängige Finanzsenat auf Grund folgender Überlegungen gekommen:

Unbestritten ist das Vorbringen des Bw., die Krananlage sei im seinerzeitigen Kaufpreis der Liegenschaft: S-Straße 3 aus dem Jahr 1987 nicht enthalten gewesen und er und L hätten gar kein Interesse an dieser Krananlage gehabt, welche in der Folge auch nur deshalb an sie unentgeltlich übergangen sei, weil der Voreigentümer B keinen Käufer dafür habe finden können. Unbestritten ist auch die Absicht des Bw. und L, die zweite Liegenschaftshälfte: S-Straße 3 samt Halle und Krananlage im Jahr 1993 um insgesamt 2,2 Mio S zu verkaufen.

Wenn jedoch darüber hinaus behauptet wird, dass für die zweite Liegenschaftshälfte: S-Straße 3 im Jahr 1993 lediglich ein Verkaufspreis von 1,6 Mio S erzielt werden konnte, während die seinerzeit unentgeltlich erworbene Krananlage um 600.000 S verkauft worden sein soll, so erscheint dies aus mehreren Gründen völlig unglaubwürdig:

- Unglaubwürdig ist diese Behauptung schon einmal aus dem Grund, weil sich ein gesonderter Verkauf der Krananlage ja bereits im Jahr 1987 als so schwierig erwiesen hat, dass es dem damaligen Eigentümer B nicht gelungen ist, einen Käufer zu finden und er die Krananlage dem Bw. und L schließlich unentgeltlich überlassen musste - und das, obwohl die Krananlage im Jahr 1987 laut Gutachten des P offenbar noch in einem guten Zustand befindlich und bis dahin auch stets benutzt und überprüft worden war.
- Dazu kommt aber auch noch, dass die Krananlage zum Zeitpunkt des Verkaufs im Jahr 1993 laut Gutachten des P ja schon bereits seit rund sechs Jahren nicht mehr in Verwendung gestanden ist - jedenfalls gibt es im Kranbuch seit dem Jahr 1987 keine Aufzeichnungen über die vorgeschriebenen wiederkehrenden Überprüfungen mehr.
- Außerdem wurde im Gutachten des P der Wert der Krananlage (dabei handelt es sich laut Gutachter um den Wert des transportfähigen, dh. des maschinellen und elektrotechnischen Teils der Krananlage, der laut L gesondert verkauft worden ist) im Jahr 1993 mit lediglich 30.000 S festgestellt – und das nur unter der Voraussetzung, dass der Erwerber den Kran an der selben Stelle im Rahmen des Betriebszweckes weiterbetreiben wollte. Dabei ist laut Gutachter auch zu berücksichtigen gewesen, dass auf Grund der fehlenden Aufzeichnungen im Kranbuch ein Sachverständiger vor der Inbetriebnahme des Krans durch einen Erwerber

mit hoher Wahrscheinlichkeit die Zerlegung sicherheitsrelevanter Bauteile und deren Überprüfung angeordnet hätte, was weitere Kosten für den Erwerber verursacht hätte.

- Auch lässt die Tatsache, dass im Anschluss an den zeitgleich erfolgten Grundstücksverkauf an M und Z die Stirnwand der Halle geschlossen und der Kran ohne Wetterschutzdach im Freien belassen und in der Folge der korrosionsbedingten Totalzerstörung überlassen wurde, vermuten, dass von Seiten der M-GmbH gar nicht geplant war, die Krananlage wieder in einen benutzungsfähigen Zustand zu versetzen und auf den wenigen verbleibenden Metern der Kranbahn im Freien weiter zu betreiben. Dafür spricht ja auch, dass - wie aus dem vorliegenden Schreiben der Landesstelle B vom 5. April 1993 hervorgeht - die M-GmbH ihren ursprünglichen Plan, die Halle für die Be- und Entladung von Abfallgütern und Containern mittels Krananlage zu verwenden, offenbar sogar schon vor dem Krankauf am 23. April 1993 fallen gelassen hat, um sie statt dessen als Montage- und Servicehalle für LKW zu nutzen.

- Im Übrigen ist ganz in diesem Sinne wohl auch die seinerzeitige Aussage der Ehegattin des M gegenüber dem Prüfer zu sehen, wonach der Kran "wertlos" sei, man zwar versucht habe, ihn wenigstens um 10.000 S zu verkaufen, aber nicht einmal das gelungen sei.

Wenn die M-GmbH laut Berufungsvorbringen dennoch bereit gewesen ist, für diese Krananlage 600.000 S zu bezahlen, so muss daran ein besonderes wirtschaftliches Interesse bestanden haben. Dieses wirtschaftliche Interesse ist aber bis zuletzt völlig im Dunkeln geblieben. Bezeichnenderweise hat die Käuferin die im Vorhalt vom 17. Dezember 2003 gestellte Frage, warum sie für die Krananlage den genannten Preis gezahlt habe, im Schreiben vom 29. Jänner 2004 auch vollkommen unbeantwortet gelassen. Außerdem erscheint die Behauptung einer Nutzungsabsicht in Bezug auf die Krananlage zum Zeitpunkt des Erwerbs schon – wie bereits erwähnt - durch das o.a. Schreiben der Landesstelle B vom 5. April 1993 widerlegt, wonach offenbar schon einige Zeit vor dem Krankauf am 23. April 1993 festgestanden ist, dass die Krananlage von der M-GmbH gar nicht benötigt wurde. Der in der Folge vorgenommene Umbau der Halle hat dann ja auch tatsächlich dazu geführt, dass die Krananlage nur mehr eingeschränkt, und zwar nur mehr auf einem Drittel ihrer ursprünglichen Bahn, hätte benutzt werden können und überdies ununterbrochen der Witterung ausgesetzt gewesen ist, was schließlich innerhalb weniger Jahren zu ihrer vollkommenen Unbrauchbarkeit geführt hat.

Wenn zur Stützung des Berufungsstandpunktes auf das Schreiben des Bw. und L an die Fa. ME vom 14. September 1991, wonach seitens dieser Fa. sowie "eines Schlossers in R" ein Interesse an der Krananlage mit Preisvorstellungen zwischen 450.000 S und 600.000 S bestanden habe, hingewiesen wird, so ist dem zu entgegnen, dass es im vorliegenden Fall ja

nicht um die – angeblichen - Preisvorstellungen Dritter, sondern vielmehr um die Frage geht, ob die Bezahlung eines Kaufpreises durch die M-GmbH für diese Krananlage in Höhe von 600.000 S glaubhaft ist.

An der o.a. rechtlichen Beurteilung kann aber auch das vom Bw. vorgebrachte Argument der fehlenden Personenidentität - bei den Liegenschaftserwerbern und der Krananlagenkäuferin handle es sich um verschiedene Personen – nichts ändern; dies schon auf Grund der konkreten Beteiligungsverhältnisse (M und Z, welche die Liegenschaft jeweils zur Hälfte gekauft haben, sind laut Firmenbuchauszug auch jeweils zur Hälfte an der M-GmbH beteiligt gewesen) und der dadurch bedingten Beherrschung der M-GmbH durch M und Z (ohne diese Beherrschung wäre es ja auch völlig unerklärlich, wieso die M-GmbH eine seit sechs Jahren nicht mehr betriebene bzw. gewartete, von ihr offenbar auch gar nicht benötigte Krananlage, deren gutachtlich festgestellter Wert 30.000 S betragen hat, um 600.000 S gekauft und es in der Folge dann auch noch hingenommen hat, dass diese so teuer erworbene Krananlage durch bauliche Veränderungen an der Halle wesentlich beeinträchtigt bzw. de facto sogar stillgelegt wurde) und der o.a. Chronologie der Ereignisse. Schließlich geht ja offenbar sogar die M-GmbH selbst davon aus, dass im vorliegenden Fall gar nicht ein fremder Dritter, sondern vielmehr *M und Z* die Krananlage je zur Hälfte erworben haben, wird doch im o.a. Antwortschreiben der M-GmbH vom 29. Jänner 2004 sogar ausdrücklich ausgeführt: "... Sollte diese Krananlage jedoch seitens von *M und Z* um einen erhöhten Kaufpreis erworben worden sein ...".

Zum ergänzenden Berufungsvorbringen in der mündlichen Verhandlung vom 20. April 2004 wird noch Folgendes bemerkt:

- Wenn dort behauptet wird, dass die Aussage des L in der Niederschrift über die Besprechung vom 16. Dezember 2003 nicht: "Änderung" sondern: "Erweiterung" des Nutzungszweckes der Halle heißen sollte (es sollten in der Halle also auch LKW abgestellt werden), so steht dem entgegen, dass ja auch aus den o.a. Schreiben der Landesstelle B vom 5. April 1993 und des W vom 29. Jänner 2004 eindeutig hervorgeht, dass entsprechend dem neuen Nutzungszweck nur mehr von einer Nutzung als Montage- und Servicehalle für LKW, nicht auch von einer Nutzung in Zusammenhang mit der Be- und Entladung von Abfallgütern und Containern auszugehen gewesen ist.
- Die seitens der M-GmbH behauptete Nutzungsabsicht in Bezug auf die Krananlage wurde bereits oben hinreichend gewürdigt.

- Ob die Übertragung der berufungsgegenständlichen Krananlage im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die M-GmbH rechtlich anders gewürdigt wurde oder nicht, ist in diesem Verfahren nicht von Bedeutung.
- Schließlich kann das – dem Senat im Übrigen als äußerst schlüssig erscheinende - o.a. Gutachten des P vom 3. Oktober 2000 auch nicht durch den bloßen Hinweis auf dessen zeitlichen Abstand zum verfahrensgegenständlichen Zeitraum (rund sieben Jahre) erschüttert werden.

Wie bereits erwähnt, entspricht die Summe der "offiziellen" Kaufpreise betreffend zweite Liegenschaftshälfte: S-Straße 3 (1,6 Mio S) und Krananlage (600.000 S) insgesamt genau der damaligen Preisvorstellung des Bw. und des L in Bezug auf den Gesamtkaufpreis der zweiten Liegenschaftshälfte: S-Straße 3 in Höhe von 2,2 Mio S (vgl. Verkaufsangebot an die Stadtgemeinde G vom 18. Februar 1993). Die Vorgangsweise der Beteiligten kann ihre Erklärung demnach nur darin finden, dass im vorliegenden Fall eben Scheingeschäfte im o.a. Sinne abgeschlossen worden sind, wodurch sowohl Verkäufer als auch Käufer nicht unbeträchtliche steuerliche Vorteile in grunderwerbsteuerlicher und ertragsteuerlicher (Spekulationsgewinn, Anlagenabschreibung, Inanspruchnahme allfälliger Investitionsbegünstigungen) lukriert haben.

Für die Ermittlung des berufungsgegenständlichen Spekulationsgewinnes ist daher sehr wohl der gesamte Kaufpreis in Höhe von 2,2 Mio S heranzuziehen.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, 20. April 2004