



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder Dr. Beatrix Hutter, Mag. Christiane Riel-Kinzer und Mag. Gerald Klug im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölzer über die Berufung des AL, vertreten durch die Steirische Wirtschaftstreuhand GmbH, 8010 Graz, Leonhardstraße 109 sowie durch bk Berchtold & Kollerics, Rechtsanwälte in 8010 Graz, Raubergasse 16/1, vom 23. Dezember 1996 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Dr. Barbara Knauer, vom 19. November 1996 betreffend Einkommensteuer 1993 nach der am 8. März 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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: **21.826,48**

### Entscheidungsgründe

Strittig ist die Höhe des aus der Veräußerung eines Liegenschaftsanteils im Jahr 1993 erzielten Spekulationsgewinnes. Strittig ist insbesondere, welcher Anteil des insgesamt erzielten Veräußerungspreises von 2,2 Mio. S auf das Grundstück im Sinn des § 30 EStG 1988 und welcher Anteil auf den zum Zeitpunkt der Veräußerung auf der Liegenschaft befindlichen Brückenkran entfällt.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird hinsichtlich des bisherigen Vorbringens der Parteien auf die Ausführungen in der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 20.4.2004, RV/0315-G/03, sowie auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21.9.2006, 2004/15/0080, verwiesen.

Mit Vorhalt vom 30. November 2006 wurde dem Bw. mitgeteilt, der unabhängige Finanzsenat vertrete nach Ergehen des oa. Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes die Ansicht, dass der bisher ermittelte Spekulationsgewinn um insgesamt 30.000 S zu vermindern sei. Der auf den Bw. entfallende Anteil des Spekulationsgewinnes würde demnach statt 308.467 S nunmehr (vermindert um den Anteil des Bw.) 293.467 S betragen. Der Bw. wurde daher ersucht, bekannt zu geben, ob er mit einer abschließenden Erledigung des gegenständlichen Berufungsverfahrens in diesem Sinn mit zweiter Berufungsvorentscheidung durch das Finanzamt einverstanden wäre.

In der Vorhaltsbeantwortung wurde ausgeführt, dass der der genannten Berechnung zugrunde liegende Wert der Krananlage von 30.000 S zwar im Verwaltungsgerichtshoferskennntnis genannt werde, jedoch nicht dem zitierten Gutachten entnommen worden sei, in der Berichterstattung an den Verwaltungsgerichtshof somit auch nicht richtig zitiert worden sei und darüber hinaus nicht den tatsächlichen Wertverhältnissen entspreche. Es werde daher die Fortführung des Verfahrens unter Aufrechterhaltung der diesbezüglichen Anträge beantragt. Der Erlassung einer zweiten Berufungsvorentscheidung unter Zugrundelegung dieser unrichtigen Wertverhältnisse werde keinesfalls zugestimmt.

In der am 8. März 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Vertreter des Bw., Dr. PG, ergänzend aus, dass dem Bw. nach Einbringung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde das Anlageverzeichnis betreffend die EM GmbH zugekommen sei. Der Verwaltungsgerichtshof, dem dieses Anlageverzeichnis vorgelegt worden sei, habe naturgemäß nur auf den im beschwerdegegenständlichen Bescheid ausgeführten Sachverhalt Bezug genommen. Aus dem Anlageverzeichnis, das nunmehr auch dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt werde, sei ersichtlich, dass die Krananlage bei den Käufern als bewegliches Wirtschaftsgut – ausgehend von einem Anschaffungspreis von 600.000 S - abgeschrieben werde. Diese Vorgangsweise sei anlässlich einer Betriebsprüfung als richtig anerkannt worden. Das bisherige Vorbringen des Bw., dass es sich beim Verkauf der Krananlage nicht um ein Scheingeschäft gehandelt habe, werde daher ausdrücklich aufrecht gehalten. Zur Prüfung dieser Frage werden weitere Beweismittel beantragt, und zwar werde die Beischaffung des Steueraktes der EM GmbH, St.Nr. X, sowie die Einvernahme der Gesellschafter bzw. Geschäftsführer der Käuferin der Krananlage (zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages) beantragt. Beantragt werde somit die Einvernahme von EM, W, und MZ, V.

Dr. PG führte weiters aus, dass vom Vertragswillen zum Zeitpunkt des Ankaufs der Krananlage auszugehen sei. Nachträgliche Nutzungsänderungen haben außer Betracht zu bleiben. Nach den vom Bw. geführten Verkaufsgesprächen habe die EM GmbH die Absicht gehabt, in der Halle Lastkraftwagen, die Abfallcontainer und Flüssigkeitscontainer transportieren, sowohl zu be- als auch zu entladen. Das Vorhaben des Käufers, die Krananlage für Containerabladungen zu verwenden, stehe daher keinesfalls im Widerspruch zum Vorhaben des Käufers, Lastkraftwagen zu warten. Da diese Ausführungen aber ein wesentlicher Bestandteil der ursprünglichen Beweiswürdigung seien, müsse, um eine Mangelhaftigkeit des Verfahrens zu vermeiden, die Entscheidungsbasis nunmehr verbreitert werden. Der Verwaltungsgerichtshof habe nur das bisherige Beweisergebnis und die sich darauf stützende Beweiswürdigung einer Beurteilung unterzogen. Die vom unabhängigen Finanzsenat vorgenommene Bewertung der beweglichen Kranteile mit 30.000 S gehe – wie Frau Mag. S noch ausführen werde – am vorliegenden Gutachten vorbei. Nicht berücksichtigt worden sei, welche Bestandteile der Krananlage als selbständige Bestandteile im Sinn des § 30 EStG 1988 zu betrachten seien. Nach den Regeln des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) sei als selbständiger Bestandteil all dasjenige zu betrachten, das ohne Substanzschädigung des Gebäudes entfernt werden könne. Dies sei im gegenständlichen Fall nicht nur die so genannte Laufkatze, sondern auch die Kranbahn. Eine Aufwertung der Krananlage ergebe sich darüber hinaus – wie der Sachverständige ausgeführt habe – auch daraus, dass sich im gegenständlichen Fall der Erwerber eine Demontage oder Verlegung der Krananlage erspart habe. Auch wenn der Sachverständige ausgeführt habe, dass ab einem gewissen Zeitpunkt das Kranbuch nicht mehr geführt worden sei, so sei die Krananlage jedenfalls bis zum Verkauf im Jahr 1993 in einem guten, funktionstüchtigen Zustand gewesen. Dies könne auch anhand der Verkaufsgespräche bewiesen werden, bei denen der Bw. die Krananlage vorgeführt und in technisch einwandfreiem Zustand übergeben habe. Die Übergabe der Krananlage habe an Ort und Stelle stattgefunden. Im Zuge der Übergabe sei auch jener Bereich gezeigt worden, den der Kran habe bestreichen können und sei die Funktionsweise des zahlreich vorhandenen Hebwerkzeuges vorgeführt worden. Weder auf Seiten der Verkäufer, noch auf Seiten der Erwerber der Krananlage habe die Absicht bestanden, anstelle des eingegangenen Rechtsgeschäftes etwas anderes zu wollen. Dies sei schon aufgrund der verschiedenen an den Rechtsgeschäften beteiligten Personen nicht möglich gewesen. Dr. PG stellte daher den Antrag, die oa. Beweise durchzuführen und den schriftlich gestellten Anträgen Folge zu geben.

Der Bw. brachte im Zusammenhang mit dem Kauf des Betriebes im Jahr 1987 vor, dass er und sein damaliger Partner, WH, den Betrieb keinesfalls aus spekulativen Gründen gekauft haben, sondern die Absicht gehabt haben, den Betrieb in verringertem Umfang weiter zu

führen. Im Zusammenhang mit dem von P erstellten Gutachten brachte der Bw. vor, er selbst sei seit über 50 Jahren im Industriebau tätig und habe eine Maschinenbau- und Bauwesenausbildung. Er habe sehr viele Förderanlagen berechnet, entwickelt, geplant und begutachtet. In dem im Jahr 2000 erstellten Gutachten habe der Sachverständige festgestellt, dass es sehr schwer sei, ein Gutachten zu erstellen. Feststellungen über den „vermutlichen“ Zustand der Krananlage, über den „vermutlichen“ Gebrauchtmaschinenverkaufspreis etc. können nicht Sinn und Inhalt eines Gutachtens sein. Die Übergabe der Krananlage sei anlässlich der Verladung von im Freilager liegenden Betonteilen, Trägern etc. erfolgt, welche der Bw. verladen habe, um EM zu zeigen, was man mit dem Kran alles machen könne. Die beiden Geschäftsfälle (Verkauf der Liegenschaft und Verkauf der Krananlage) seien zwei voneinander getrennte Geschäftsfälle gewesen. Der Verkauf der Liegenschaft sei in Form eines Notariatsaktes im Beisein der Käufer und Verkäufer erfolgt. Der Verkauf der Krananlage sei im Beisein des Steuerberaters Dr. K erfolgt. Dieser habe gemeint: "Wenn ihr den Kran braucht, dann kauft ihn". Der Vorwurf, dass die beiden Geschäfte in einem abgewickelt worden seien, sei nicht zutreffend. Sie seien lediglich am selben Tag unterschrieben worden, wobei der Liegenschaftsverkauf zuerst unterschrieben worden sei. Wir haben beim Objektverkauf keinerlei Bedingungen dahingehend gestellt, dass die Krananlage mitgekauft werden müsse. Im Gegenteil, ich habe die Krananlage auch anderen Firmen angeboten. Der Vorwurf der Einholung eines Brandschutzgutachtens und die Nichtüberprüfung der Krananlage durch einen Sachverständigen gehe insofern ins Leere, als EM den Bw. als Statiker ersucht habe, die Dachkonstruktion nachzurechnen. Er habe wissen wollen, ob eine nicht brennbare Isolierung aufgebracht werden könne. Die nicht durchgeführten weiteren Überprüfungen seien nicht notwendig gewesen, weil die Betriebsstätte nach dem Konkurs des Voreigentümers (1987) stillgelegt worden sei. Eine weitere Überprüfung wäre nicht zweckmäßig gewesen, weil jeder sich neu einmietende Betreiber eines Gewerbebetriebes eine Betriebsstättengenehmigung gebraucht hätte mit den jeweiligen Auflagen für Einbauten, Maschinenanlagen etc.

Frau Mag. S gab zunächst ein von ihr am 7. März 2007 verfasstes Schreiben zu Protokoll, in dem sie ausführte, dass der Sachverhalt im bisherigen Verfahren noch nicht hinreichend ermittelt worden sei. Der Verwaltungsgerichtshof sei lediglich seiner Funktion, die Beweismwürdigung der belangten Behörde zu kontrollieren, nachgekommen, ohne eine Aussage darüber zu treffen, ob die Beweismwürdigung nicht auch ein anderes Ergebnis hätte bringen können. Das Wertzitat aus dem Gutachten mit 30.000 S beim Verkauf an einen Gebrauchtmaschinenhändler stehe im Widerspruch zu dem Wert, den die Krananlage für die Erwerber gehabt habe. Das Problem im vorliegenden Fall liege darin, dass nicht eine Sachverhaltsbeurteilung aufgrund einer unterschiedlich interpretierten Gesetzesvorschrift den

Gegenstand des Verfahrens bilde, sondern ein unternehmerischer Vorgang zu beurteilen sei, der im Zeitpunkt der Beschwerde bereits mehr als zehn Jahre zurück gelegen sei. Während der Betriebsprüfung sei der Wert der Krananlage mit 600.000 S außer Streit gestellt worden und es sei vom Prüfer beabsichtigt gewesen, diesen Betrag von den ursprünglichen Anschaffungskosten der Gesamtliegenschaft in Abzug zu bringen. Aus der Gegenüberstellung von Anschaffungs- und Verkaufspreis der Liegenschaft hätte sich ein entsprechender Spekulationsgewinn ergeben. Dass die Krananlage beim Verkauf durch den Bw. einen Mehrpreis erzielt habe, sei dabei vollkommen unberücksichtigt geblieben, obwohl aus dem Verkauf der anderen, ebenfalls übernommenen Maschinen hohe Mehrerlöse gegenüber den Einstandswerten hätten erzielt werden können. Im Zuge der Betriebsprüfung sei immer wieder die Frage der Zugehörigkeit der Krananlage zum beweglichen bzw. zum unbeweglichen Vermögen und damit im Zusammenhang die Einbeziehung des erzielten Verkaufserlöses in die Spekulationsgewinnermittlung zur Diskussion gestanden. Erst im Berufungsverfahren im Jahr 2000 – und somit sieben Jahre nach dem Verkauf – sei erstmals der Wert der Krananlage hinterfragt und von der Finanzverwaltung ein Gutachten in Auftrag gegeben worden. Zu diesem Zeitpunkt sei jedoch bereits eine so weitgehende Veränderung am Betriebsgelände erfolgt, dass die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Verkaufs der Krananlage im Jahr 1993 nicht mehr erkennbar und darstellbar gewesen seien. Die nachfolgenden Bemühungen im Berufungsverfahren (rechtliche Argumente und Beweisanbote), die allein auf das Ergebnis des Sachverständigengutachtens gestützte Qualifikation des Verkaufsgeschäftes als Scheingeschäft zu widerlegen, seien ignoriert worden. Die zum Nachweis des erzielten Entgeltes für die Krananlage vorgelegten Anbote bzw. Korrespondenzen mit anderen interessierten Käufern seien nicht als taugliche Beweismittel anerkannt worden. Erst in diesem Stadium des Verfahrens sei dem Bw. bekannt geworden, dass bereits im Jahr 1996 während des Betriebsprüfungsverfahrens bei den Käufern der Krananlage auch Erhebungen beim Eigentümer der zweiten Hälfte der Krananlage durchgeführt worden seien. Spätestens zu diesem Zeitpunkt hätte eine Akkordierung der Überprüfung der Verhältnisse auf Verkäufer- und Käuferseite erfolgen müssen. Das Problem der Sachverhaltsklärung sei durch die getrennt geführten Berufungsverfahren für die beiden Hälteeigentümer der Liegenschaft und der Krananlage noch erschwert worden. Ein diesbezüglicher Antrag auf Zusammenlegung der beiden Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat sei abgelehnt worden. Die an der Transaktion beteiligten Unternehmer hätten bei persönlicher Befragung über ihre Intentionen hinsichtlich der Nutzung und Fortführung der Krananlage bzw. der sonstigen Betriebsanlagen Auskunft geben können. Die Behörde habe jedoch keine Maßnahmen für eine zeitnahe Klärung des Sachverhaltes gesetzt. Die von den Käufern tatsächlich beabsichtigte Nutzung der Krananlage sowie der dafür bezahlte Preis seien nicht hinterfragt worden. Bei den Erwerbern

der Krananlage sei hingegen in Anerkennung der Anschaffungskosten auch die Abschreibung auf eine zehnjährige Nutzungsdauer anerkannt worden. Der Versuch, diese Ungleichbehandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof darzutun, sei nicht von Erfolg gekrönt gewesen. Das Verfahren sei bisher somit – allein aufgrund der Unmöglichkeit, nach sieben, zehn bzw. mittlerweile bereits 14 Jahren nach dem Verkauf und nach 20 Jahren nach dem Erwerb der Anlage noch eine zutreffende Sachverhaltsbeurteilung aufgrund einer soliden Beweisführung vornehmen zu können – zu Ungunsten des Bw. entschieden worden.

Ergänzend brachte Mag. S in der mündlichen Verhandlung vor, der Verwaltungsgerichtshof habe zwar den Wert der Krananlage mit 30.000 S genannt, habe in seine Urteilsfindung aber in keiner Weise eingehen lassen, dass sowohl Fremdanbote vorgelegt worden seien, die den Kaufpreis bestätigt haben, als auch die Betriebsprüfung beim Erwerber der Krananlage den Wert mit 600.000 S und bei den Erwerbern der Liegenschaft deren Wert mit 1,6 Mio. S anerkannt habe. Bei den Erwerbern von Krananlage und Liegenschaft sei es zu keiner Abänderung der abgabenrechtlichen Beurteilung hinsichtlich der Kaufpreise gekommen. Wir haben schon im Erörterungsgespräch (gemeint ist die Besprechung am 16. Dezember 2003) und in der Verhandlung vor dem unabhängigen Finanzsenat darauf hingewiesen, dass die Ausführungen im Gutachten allein nicht geeignet seien, die tatsächlichen Wertverhältnisse zum Zeitpunkt des Verkaufs der Krananlage im Jahr 1993 einzig richtig darzustellen.

Abgesehen von der großen zeitlichen Differenz zwischen dem Verkauf (1993) und der Erstellung des Gutachtens (2000), sei auch der Inhalt des Verkaufsgeschäftes im Gutachten nicht dargestellt worden. Der Bw. habe die Bestandteile der Krananlage heute nochmals beschrieben. Der Wert von 30.000 S, der dem Gutachten entnommen sei, betreffe nur einen kleinen Teil der gesamten Anlage. Auf Seite 11 des Gutachtens werde in der Zusammenfassung ein Wiederbeschaffungswert von 800.000 S angeführt. Wiederholt werde im Gutachten darauf hingewiesen, dass der Kran im Jahr 1993 sicher in einem funktionsfähigen, guten Zustand gewesen sei. Auf Seite 11 des Gutachtens werden die Teile der Krananlage in dem eingeschränkten Ausmaß, in dem der Gutachter sie gesehen habe, wertmäßig dargestellt. In der Position „Maschinen und elektrotechnische Einrichtungen der Krananlage“ werde der Betrag von 30.000 S angesetzt und für einen Drittelanteil der Kranbahn komme ein Wert von 59.400 S zum Ansatz. Allein unter Richtigstellung des Wertes für die gesamte Anlage, nämlich unter Berücksichtigung des Anteils der Anlage, der sich in der Halle befunden habe (Auflage auf die Betonträger und zugehörige Kranbahnschiene), errechne sich der gutachtliche Wert mit 208.200 S. Hingewiesen sei nochmals darauf, dass der Gutachter offensichtlich nicht alle wechselbar einsetzbaren Teile der Hebewerkzeuge, Ersatzteile und sonstigen Teile zur Beurteilung vorgefunden habe und diese somit nicht in die Bewertung Eingang gefunden haben. Ich darf auch die sehr vehement geäußerte Klage des

Bw. betreffend die Darstellung des Sachverhaltes aufgreifen. Seit der Betriebsprüfung, deren Schwerpunkt eine ganz andere Argumentation gebildet habe, ziehe sich über alle Verhandlungsschritte bis zur Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof eine einseitige behördliche Vorgehensweise durch, sodass letztlich eine gerechte Urteilsfindung mangels Erhebung des Sachverhaltes zum Zeitpunkt des Verkaufes wahrscheinlich nicht mehr möglich sei. Zur Darstellung der Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes möchte ich die einleitenden Worte der Referentin relativieren. Nicht der Verwaltungsgerichtshof habe gesagt, es bestünde kein Interesse am Erwerb einer Krananlage seitens der Käufer und daher läge ein Scheingeschäft vor, weil hinsichtlich der Mitfinanzierung der Liegenschaft eine Verschleierung gegeben sei, sondern dies seien Zitate des Verwaltungsgerichtshofes aus der Stellungnahme der Behörde. Dass der Verwaltungsgerichtshof leider keine eigene Beweiswürdigung vornehmen könne und deshalb unsere Anträge in das Urteil keinen Eingang gefunden haben, sollte nicht die letzte Entscheidung sein.

Dr. PG ergänzt, auch nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes können selbständige Bestandteile nicht Teile des Grundstückes sein. Da die gesamte Krananlage ein selbständiger Bestandteil sei, sei schon aus gesetzlichen Gründen (§ 30 EStG 1988) eine Einbeziehung des Kranwertes in die Spekulationsbesteuerung ausgeschlossen. Der Wert der Krananlage sei anlässlich der Betriebsprüfung mit 600.000 S außer Streit gestellt und auch in der Niederschrift mit diesem Wert ausgewiesen worden. Auch anlässlich der Betriebsprüfung bei der EM GmbH sei dieser Wert als richtig anerkannt worden. Ergänzend wurde das dem Verwaltungsgerichtshof bereits vorgelegte Anlageverzeichnis der EM GmbH auch dem unabhängigen Finanzsenat nochmals vorgelegt.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass der Verwaltungsgerichtshof nach Ansicht des Finanzamtes die bisherigen Ausführungen und Schlussfolgerungen der Finanzverwaltung vollinhaltlich bestätigt habe. Lediglich der Spekulationsgewinn sei um 15.000 S (bezogen auf den Bw.) zu kürzen. Dies würde das Finanzamt jederzeit mittels zweiter Berufungsvorentscheidung umsetzen. Für WH sei dies bereits erfolgt.

Mag. S entgegnete, dass WH mittlerweile verstorben und das Verfahren aus diesem Grund beendet sei.

Dr. PG führte abschließend aus, dass der Verwaltungsgerichtshof die Beweiswürdigung der Behörde nur als denkmöglich angesehen, eine andere Beweiswürdigung aufgrund einer erweiterten Beweisgrundlage jedoch für möglich gehalten habe.

Die Vertreter des Bw. ersuchten daher, der Berufung Folge zu geben.

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

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 21.9.2006, 2004/15/0080, ausgeführt hat, ist bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes gemäß § 30 EStG 1988 der Teil des Kaufpreises, der auf die Krananlage entfällt, auszuscheiden, weil der Kran als „selbständiger Bestandteil“ nicht Teil des Grundstückes ist. Strittig ist daher, welcher Teil des Kaufpreises auf die als „selbständiger Bestandteil“ anzusehende Krananlage entfällt.

Aufgrund des bisherigen Vorbringens der Parteien wird als erwiesen angesehen, dass der Bw. und sein ehemaliger Geschäftspartner, WH, anlässlich des Erwerbes der streitgegenständlichen Liegenschaft im Jahr 1987 für die Krananlage kein Entgelt geleistet haben. Dem Voreigentümer der Liegenschaft war es nicht gelungen, 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 überlassen worden ist. Als erwiesen anzusehen ist weiters, dass der Bw. und WH den nach der Teilung und dem Teilverkauf noch verbliebenen Liegenschaftsanteil samt Halle und Krananlage im Jahr 1993 um insgesamt 2,2 Mio. S verkauft haben, wobei es sich bei den Käufern der Liegenschaft (EM und MZ) und der Käuferin der Krananlage (der EM GmbH) – entgegen dem Vorbringen des Bw. - nicht um verschiedene, sondern um dieselben Personen gehandelt hat, weil – wie aus dem Firmenbuch ersichtlich ist - an der GmbH im Zeitpunkt des Abschlusses der Kaufverträge EM und MZ je zur Hälfte beteiligt gewesen sind (siehe dazu auch die Ausführungen auf Seite 10 des oa. Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes).

Aufgrund des ergänzenden Vorbringens im fortgesetzten Verfahren kann jedoch nicht mehr ausgeschlossen werden, dass die Erwerber der Liegenschaft sowie der Krananlage zumindest bis zum Abschluss der Kaufverträge noch die Absicht gehabt haben, die auf der Liegenschaft befindliche Halle nicht nur als Montage- und Servicehalle für LKW zu nutzen, sondern auch die darin befindliche Krananlage für Be- und Entladungen von Abfallgut und Containern zu verwenden. Zu diesem Zweck war den Erwerbern der Liegenschaft bzw. der Krananlage dessen Nutzungsmöglichkeit vom Bw. vorgeführt worden. Unbestritten bleibt jedoch, dass eine tatsächliche gewerbliche Nutzung der Krananlage durch die Erwerber nie erfolgt ist, weil weder die dazu erforderlichen technischen Überprüfungen vorgenommen, noch die für die Wiederinbetriebnahme der Anlage erforderlichen Genehmigungen jemals eingeholt worden sind. (Auf die Notwendigkeit dieser Schritte im Fall einer Wiederinbetriebnahme der Krananlage, nachdem diese durch die Voreigentümer der Liegenschaft im Jahr 1987 stillgelegt worden war, hat der Bw. in der im fortgesetzten Verfahren abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich hingewiesen.) Die Absicht der Erwerber der Liegenschaft,



die Krananlage durch den Umbau der Halle stillzulegen, ist somit spätestens unmittelbar nach deren Erwerb entstanden.

Nicht glaubwürdig bleibt auch nach den ergänzenden Ausführungen im fortgesetzten Verfahren das Vorbringen des Bw., die Krananlage sei um 600.000 S veräußert worden. Gegen dieses Vorbringen spricht – wie bereits in der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 20.4.2004, RV/0315-G/03, ausgeführt wurde – zunächst, dass es dem Voreigentümer der Liegenschaft bereits im Jahr 1987 nicht gelungen ist, einen Käufer für die Krananlage zu finden und er diese letztlich unentgeltlich dem Bw. und seinem damaligen Partner, 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 dieses Vorbringen des Bw. spricht aber insbesondere, dass der Sachverständige, P, im Gutachten vom 3. Oktober 2000 jenen Teil der Krananlage, der laut Bw. gesondert verkauft worden war, für den Zeitpunkt der Veräußerung im Jahr 1993 mit nur 30.000 S bewertet hat. Der Sachverständige hat auf Seite 2 des Gutachtens zunächst ausgeführt, die Krananlage bestehe aus zwei Teilen, einerseits einem ortsfesten Bauteil, nämlich der Kranbahn-Tragekonstruktion aus Beton, andererseits einem transportfähigen maschinellen Teil. Letzterer bestehe aus dem Hubwerk mit dem Katzfahrwerk (beides zusammen auch „Laufkatze“ genannt), der Kranbrücke, den beiden Brückenfahrwerken, den 2 x 50 m Schienen, auf denen das Brückenfahrwerk fährt, und den elektrischen Schalt-, Steuer- und Bediengeräten. Nach den Ausführungen des Bw. anlässlich der Besprechung am 16. Dezember 2003 hat die an die EM GmbH verkaufte Krananlage ausschließlich die **beweglichen Teile** umfasst, **die man abmontieren und an einem anderen Ort aufstellen kann**. Dazu haben die auf der Betonbahn montierten Schienen und der maschinelle Teil (Kranbrücke, Laufkatze und Schleifleitungen) gehört. Nicht dazu gehört haben die Betonstützen oder irgendwelche Teile der Halle. Genau diesen Teil der Krananlage, der laut Bw. gesondert an die EM GmbH verkauft worden sei, hat der Sachverständige für das Jahr mit 30.000 S bewertet (siehe Seite 9 des Gutachtens). Bei der Ermittlung dieses Wertes ist der Sachverständige weiters davon ausgegangen, dass die Krananlage direkt – also ohne Zwischenschaltung eines Gebrauchtmaschinenhändlers, was weitere Abschläge zur Folge gehabt hätte – verkauft werde und nach dem Verkauf an Ort und Stelle bleibe, weshalb keine Kosten für deren Demontage und Transport anfallen. Alle diese Voraussetzungen treffen auf den Verkauf der Krananlage an die EM GmbH zu. Wenn die steuerliche Vertreterin in der mündlichen Berufungsverhandlung von einer „Richtigstellung des Wertes für die gesamte Krananlage“ bzw. von einem „gutachtlichen Wert von 208.200 S“ spricht, so bezieht sie dabei Teile der Krananlage in ihre Berechnungen ein, die nicht von dem mit der EM GmbH abgeschlossenen Kaufvertrag umfasst waren und bei denen es sich auch nicht um selbständige Bestandteile im

Sinn des § 30 EStG 1988, sondern um „integrale Bestandteile“ des Bauwerkes (siehe Seite 3 des Gutachtens) gehandelt hat. Die in den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin des Bw. genannten Wertansätze sind für die Beantwortung der Frage, welcher Teil des Gesamtkaufpreises auf die Krananlage entfällt und damit aus der Spekulationsgewinnbesteuerung auszuschneiden ist, somit nicht heranzuziehen. Aber auch der in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Einwand, der Sachverständige habe offensichtlich nicht alle wechselbar einsetzbaren Teile der Hebewerkzeuge, der Ersatzteile und sonstigen Teile zur Beurteilung vorgefunden, weshalb diese nicht Eingang in die Bewertung gefunden hätten, ist nicht geeignet, die Schlüssigkeit des Sachverständigengutachtens zu widerlegen. Abgesehen davon, dass in der seinerzeitigen Stellungnahme zum Gutachten des P (siehe das Schreiben der steuerlichen Vertreterin des Bw. vom 12. Jänner 2001) mit keinem Wort erwähnt worden ist, dass Teile der Krananlage in die Bewertung nicht einbezogen worden seien, wurde auch im fortgesetzten Verfahren nicht ausgeführt, welche Teile (neben den vom Sachverständigen im Gutachten aufgezählten Teilen) das gewesen sein sollten und insbesondere, welchen Wert diese Teile gehabt haben. Dass mit Hilfe dieser angeblich fehlenden Teile die Wertdifferenz zwischen 30.000 S und 600.000 S erklärbar wäre, wurde nicht einmal von Seiten des Bw. behauptet. Der unabhängige Finanzsenat sieht auch im fortgesetzten Verfahren daher keinen Grund, an der Richtigkeit der im Gutachten des P ermittelten Werte zu zweifeln.

Hinsichtlich des im fortgesetzten Verfahren wiederholten Vorbringens, der Verkaufspreis von 600.000 S für die Krananlage sei deshalb anzuerkennen, weil sich Käufer und Verkäufer auf diesen Betrag geeinigt haben, ist auf die Ausführungen in der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 20.4.2004, RV/0315-G/03, zu verweisen. Danach wäre es an den Käufern gelegen gewesen, darzutun, worin ihr besonderes Interesse am Erwerb der Krananlage bestanden hat, sodass sie bereit gewesen sind, für eine Anlage, deren gutachtlich festgestellter Wert nur 30.000 S betragen hat, 600.000 S zu bezahlen. Diese Frage, die den Käufern der Krananlage mit Vorhalt vom 17. Dezember 2003 gestellt worden ist, blieb in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2004 jedoch vollkommen offen. Der bloße Hinweis, die Käufer haben zum Zeitpunkt der Kaufvertragserrichtung die Absicht gehabt, die Krananlage (auch) für die Be- und Entladung von Abfallgütern und Containern zu verwenden, erklärt die Bezahlung eines derart exorbitant hohen Preises nicht. Unbestritten ist, dass die Krananlage von ihren Erwerbern nicht gewerblich genutzt, sondern die Halle unmittelbar nach deren Erwerb von den Käufern der Liegenschaft umgebaut worden ist. Danach hätte die Krananlage ohnedies nur mehr sehr eingeschränkt, nämlich nur mehr auf einem Drittel ihrer ursprünglichen Bahn, verwendet werden können und ist sie überdies stets der Witterung ausgesetzt gewesen, was innerhalb weniger Jahre zu ihrer vollkommenen Unbrauchbarkeit

geführt hat. Diese Vorgangsweise steht dem Vorliegen eines – ohnedies stets nur vom Bw. behaupteten - „besonderen Interesses“ der Käufer am Erwerb der Krananlage jedenfalls entgegen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2004 ist in diesem Zusammenhang nur ausgeführt worden, dass der Plan, die „bestehende Krananlage entsprechend einzufassen und mit einem stabilen Dach zu versehen, um dann die daraus entstehende Halle als Montage- und Servicehalle zu nutzen“, erst später gereift sei. Weshalb es zu dieser Änderung der Nutzungsabsicht der Erwerber gekommen sei, ist jedoch nicht ausgeführt worden.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt daher auch im fortgesetzten Verfahren die Ansicht, dass es sich bei dem Kaufvertrag über die Krananlage um ein (relatives) 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 von dem Gesamtkaufpreis von 2,2 Mio. S, der aus dem Verkauf der Liegenschaft und der Krananlage insgesamt erzielt worden ist, nicht ein Betrag von 600.000 S, sondern nur der Teilbetrag von 30.000 S auf die Krananlage entfallen. Den Verkäufern ist es vor allem darum gegangen, den ihren Vorstellungen entsprechenden Gesamtkaufpreis zu erzielen. Weder Käufer noch Verkäufer haben erklären können, aus welchen besonderen Gründen die Käufer bereit gewesen sein sollten, für eine Krananlage, die sie in der Folge nicht genutzt haben und deren gutachtlich festgestellter Wert im Zeitpunkt des Erwerbes nur 30.000 S betragen hat, 600.000 S zu bezahlen. Beide Vertragspartner haben einverständlich den Schein, dass die Krananlage um 600.000 S verkauft worden sei, hervorgerufen und beide Vertragspartner haben – wie im Erstverfahren bereits dargelegt worden ist – steuerliche Vorteile aus dem zum Schein abgeschlossenen Rechtsgeschäft erzielt.

Der im fortgesetzten Verfahren wiederholt vorgebrachte Einwand, bei den Käufern der Krananlage sei der Anschaffungspreis von 600.000 S von der Betriebsprüfung nicht beanstandet worden, ist unbestritten. Die Aufnahme der in diesem Zusammenhang beantragten Beweise kann daher unterbleiben. Die (vor der Einholung des Sachverständigengutachtens des P erfolgte) rechtliche Beurteilung der gegenständlichen Geschäftsfälle bei den Erwerbern der Liegenschaft bzw. der Krananlage hat auf die eigenständig zu erfolgende rechtliche Beurteilung im vorliegenden Berufungsverfahren keinen Einfluss. Dem Hinweis des Vertreters des Bw., auch im Betriebsprüfungsverfahren des Bw. sei der Kaufpreis von 600.000 S für die Krananlage zunächst anerkannt und außer Streit gestellt worden, ist entgegenzuhalten, dass eine „Außerstreitstellung“ einzelner Beträge innerhalb des Veranlagungsverfahrens nicht möglich ist und der tatsächliche Wert der Krananlage letztlich erst durch das - erst nach Abschluss der Betriebsprüfung- eingeholte Gutachten des P festgestellt werden konnte.

Der Einwand, der unabhängige Finanzsenat habe sich mit den vom Bw. vorgelegten Fremdanboten, die den Kaufpreis von 600.000 S für die Krananlage bestätigt haben, nicht auseinander gesetzt, ist unhaltbar, weil bereits der Verwaltungsgerichtshof (vgl. S 11 des oa. Erkenntnisses) ausgeführt hat, der unabhängige Finanzsenat habe sich mit diesen Ausführungen ausreichend auseinander gesetzt. Neues Vorbringen wurde in diesem Zusammenhang im fortgesetzten Verfahren keines erstattet.

Unverständlich ist schließlich der Einwand der steuerlichen Vertreterin des Bw., ein Antrag auf Zusammenlegung der Berufungsverfahren des Bw. und seines ehemaligen Partners, WH, vor dem unabhängigen Finanzsenat sei ohne Begründung abgelehnt worden. Die Zusammenlegung der Berufungsverfahren zweier Berufungswerber ist nach der Bundesabgabenordnung nicht möglich.

Auf den Kran, soweit er als selbständiger Teil nicht Bestandteil des Grundstückes im Sinn des § 30 EStG 1988 ist, entfällt somit ein Kaufpreis von 30.000 S. Dieser Anteil am Gesamtkaufpreis von 2,2 Mio. S ist aus der Ermittlung des Spekulationsgewinnes auszuscheiden. Der bisher für den Bw. ermittelte Spekulationsgewinn von 308.467 S ist daher um den auf den Bw. entfallenden Anteil am Kaufpreis des Krans, somit um 15.000 S, zu vermindern. Der beim Bw. zu erfassende Spekulationsgewinn beträgt daher 293.467 S.

Die Rechtsansicht des unabhängigen Finanzsenates hinsichtlich der Vermietungsabsicht des Bw. im Streitjahr bleibt gegenüber den Ausführungen in der Entscheidung vom 20.4.2003, RV/0315-G/04, unverändert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 12. März 2007