



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A J & Sohn OHG in Liquidation, XXXX Wien, A-Weg 5, vertreten durch P, vom 13. Jänner 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch C, vom 30. November 2004 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 1998, 2001 und 2002 entschieden:

1. Der Berufung gegen die Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 1998 und 2001 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

2. Die Berufung gegen den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Dieser Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Offene Handelsgesellschaft in Liquidation, an der die Brüder J und F A als Gesellschafter zu je 50 % beteiligt sind. Gegenstand des Gewerbebetriebs war Zimmerei und Holzkonstruktionsbau. Die Personengesellschaft wird vom Steuerberater Dr. E vertreten, der aktuelle Notliquidator ist Rechtsanwalt Dr. N..

Im Gefolge einer Betriebsprüfung, deren Gegenstand u. a. die Umsatzsteuer und die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Jahre 1998 bis 2002 beinhaltet hatte, wurde in der Tz 1 des mit 22. November 2004 datierten Berichts gem. § 150 BAO festgestellt, dass der Gewerbebetrieb aus familiären Gründen liquidiert worden sei. Das Problem bei der Liquidation, in der sich die Bw. seit 1983 befindet und die bis zum heutigen Tage noch nicht

---

zur Gänze abgeschlossen sei, „war und ist“, dass die Wohnungen in dem zum Betriebsvermögen der Bw. gehörigen Wohnhaus in XXXX Wien, A-Str. 117, verkauft werden „sollten“, da eine Entnahme zum Zeitpunkt der Liquidation aus Kostengründen nicht möglich gewesen sei.

Aufgrund von familiären Streitigkeiten sei der Verkauf der Wohnungen nur sehr zögerlich erfolgt. In diesem Wohnhaus hätten schon immer alle drei Geschwister, J A, Elisabeth B und F A, gelebt. Im Zuge der Wohnungsverkäufe „entschlossen sich Frau B ihre bisher gemietete top 1 im Hinterhaus im Jahr 1998 und J A seine bisher gemietete Top 3 im Hinterhaus beide mit Gartenteil im Jahr 2001 zu kaufen“.

Die Wohnungen an die beiden Geschwister seien zu erheblich niedrigeren Preisen verkauft worden: Aus einem Gutachten aus dem Jahr 1993, wo jede Wohnung einzeln (top Nr. 1 Hinterhaus mit S 1.905.000, top Nr. 3 Hinterhaus mit S 4.058.000) bewertet worden sei, ergebe sich ein durchschnittlicher Verkaufspreis/m<sup>2</sup> von S 19.000; die Wohnungen seien um einen Preis von ca. S 9.977/m<sup>2</sup> gekauft worden. Im Zuge der Prüfung habe ein Gutachten, welches den niedrigeren Preis rechtfertige, nicht vorgelegt werden können. Dem Hinweis (als Argument für den niedrigen Preis) darauf, dass diese zwei Wohnungen zum Zeitpunkt des Kaufes vermietet gewesen seien, nämlich an die Käufer selbst, stehe gegenüber, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann ihre abgabenrechtliche Wirksamkeit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutig klaren Inhalt haben und unter Familienfremden so abgeschlossen worden „wären“. Dies vor allem deshalb, weil zwischen nahen Angehörigen der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz auszuschließen sei und durch die rechtliche Gestaltung steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden könnten.

An Differenzbeträgen ergaben sich für die Bp (Kaufpreis lt. Gutachten von S 1.905.000 - Position „Wohnung Fr. B Kauf 1998 lt. Erkl.“ von S 1.200.000=) S 705.000 und (Kaufpreis lt. Gutachten von S 4.058.000 - Position „Wohnung J A Kauf 2001 lt. Erkl.“ von S 2.150.000=) S 1.908.000, die dem Gewinn des entsprechenden Jahres hinzugerechnet wurden. Infolge der Gewinnaufteilung laut Vertrag zwischen den Brüdern J und F A im Verhältnis 50:50 wurden jedem der beiden Gesellschafter ein Gewinnanteil von je S 2.413.685 für das Jahr 1998 bzw. je S 2.436.350 für das Jahr 2001 hinzugerechnet.

Das Finanzamt folgte den Ausführungen im obigen Prüfungsbericht und erließ entsprechende Bescheide, gegen die die Bw. Berufung erhob. Zur Berufung erfolgte eine mit 30. März 2005 datierte Richtigstellung des Gesellschafters F A zu Absätzen (ohne Angabe der Berufungsseite) bzw. zur jeweiligen Seite.

Der besseren Verständlichkeit der beiden Schreiben halber wird zunächst die Berufsbegründung in Verbindung mit jenen Angaben zum Absatz/zur Seite der Berufsbegründung, die der Gesellschafter F A in seiner Berufsbegründung lt. "Richtigstellungsschreiben" (=RS) verwendet hat, dargestellt:

Abs. 1 und 2	Bei den in Rede stehenden Verträgen handle es sich - unter voller Anerkennung des in Rede stehenden Grundsatzes des Drittvergleiches - um Verträge zwischen nahen Angehörigen, bei denen die OHG als Verkäufer aufgetreten sei, in der Preisgestaltung aber keinerlei Mitspracherecht gehabt habe. Das Recht zum Festsetzen der Preise habe einzig und allein der Notliquidator gehabt, der auch sonst seinen Willen konsequent durchsetze.
	Beispiel: Im Jahresabschluss 1998 sei das Konto bei der CA unter den liquiden Mitteln ausgewiesen worden, weil die dort eingelagerten Gelder aus den Verkäufen der OHG stammen. Laut Protokoll der Gesellschafterversammlung der Bw. vom 13. September 2000 habe der Notliquidator wie folgt reagiert: <i>"Zum CA-Konto weise ich darauf hin, dass es sich um ein zu meiner Verfügung errichtetes Konto handelt und daher nicht der OHG zugerechnet werden darf. Das Guthaben wird - nach Saldierung des mir gemäß AHR zustehenden Honorars - erst der OHG (auf das Konto bei der EÖ) überwiesen werden. Dr. E wird dies entsprechend korrigieren."</i>
	Im letzten Satz auf der ersten Seite der Berufsbegründung hielt der steuerliche Vertreter fest, laut Jahresabschluss zum 31. Dezember 1999 diese "Korrektur" auch auftragsgemäß durchgeführt haben zu müssen.
3	Die Bw. habe beim Verkauf der Wohnung an J A vorgeschlagen, den Kaufpreis zum Teil dadurch zu begleichen, dass die Kapitalkonten der beiden Gesellschafter durch Belastung auf dem Privatkonto des J A ausgeglichen werden und nur der Rest bar eingezahlt werden müsse. Auch dieser Vorschlag sei vom Notliquidator brüsk zurückgewiesen worden.
4	Der Notliquidator habe ein vitales Interesse an hohen Verkaufspreisen gehabt und habe ein solches, da damit auch die Höhe seines Honorars steige, welches in Prozenten vom Verkaufserlös berechnet werde.
5	Zur Dokumentation, dass die Gesellschafter keinerlei Einfluss auf die Preisgestaltung des Notliquidators hätten bzw. gehabt hätten, führte der steuerliche Vertreter den beim vorangegangenen Notliquidator Dr. G vorgekommenen Fall ins Treffen: J A habe ein Angebot von S 1.400.000 für den Verkauf des Dachbodens im Vorderhaus gehabt. Die Mitarbeiterin der Kanzlei G habe unter Zugrundelegung des

	Gutachtens, auf welches sich auch die Betriebsprüfung berufe, den Dachboden mit S 450.000 zur Versteigerung angeboten gehabt. J A, welcher durch Zufall von der geplanten Versteigerung erfahren habe, habe Dr. S. darauf hingewiesen, dass in dem Gutachten insofern ein Fehler sei, als für den Dachboden kein Grundanteil angesetzt sei. Sie habe sich über diesen Einwand hinweggesetzt und ein rasches Ergebnis gewollt, weshalb es bei dem Ausrufungspreis von S 450.000 geblieben sei; nur durch das Mitsteigern des J A habe ein Preis von S 750.000 erzielt werden können.
6	Die Bw. habe die obigen Sachverhalte zwecks Dokumentation, dass die Gesellschafter keinerlei Einfluss auf die Preisgestaltung des Notliquidators gehabt hätten bzw. haben, geschildert.
7	Als Begründung dafür, dass die Unterschiede in den erzielten Quadratmeterpreisen einzig und allein auf den Umstand beruhen würden, ob die Wohnungen vermietet oder frei verfügbar seien, führte die Bw. unter Verweis auf die Anlage 1, wo die Wohnungen einerseits nach verwandte und fremden Käufern, andererseits nach vermieteten und freien Wohnungen gegliedert seien, dem Sinn nach ins Treffen: Im Gegensatz zu den vermieteten Wohnungen, mit welchen ein Durchschnittspreis von S 7.594 erzielt worden wäre, hätten die leeren einen solchen von S 11.216 erbracht; dies ergebe eine Differenz von (48 %) S 3.622. Bei Vergleich der Preise für Verwandte und fremde Personen bei den verkauften, leeren Wohnungen zeige sich, dass die Verwandten durchschnittlich S 15.886 bezahlt hätten, während die Fremdverkäufe lediglich einen Durchschnittspreis von S 8.903 erbracht hätten, dies ergebe eine Differenz von (78 %) S 6.983.
8	Wenn die Betriebsprüfung annehme, dass J A sen. die Preise a) gestaltet habe und b) zugunsten von Angehörigen (gestaltet habe), bleibe sie die Erklärung dafür, warum J A sen. von seinem eigenen Sohn einen Preis von S 16.090/m <sup>2</sup> , von seiner Schwester und seinem Schwager einen solchen von S 9.323 verlange, was eine Differenz von (73 %) S 6.767 ergebe, schuldig.
9	Hr. T habe die leere Wohnung Nr. 7 um einen Preis von S 17.924/m <sup>2</sup> im Jahr 1999 erworben. Im September 2004 seien die beiden darunter liegenden vermieteten Wohnungen Nr. 3 und 5 zur Versteigerung angestanden. Herr T , welcher am Erwerb dieser Wohnungen sehr interessiert gewesen sei, zumal eine Verbindung zwischen den einzelnen Etagen leicht realisierbar sei, habe bis zu einem Preis von € 40.000 (S 550.412) mitgesteigert, sei aber nicht bereit gewesen, den letztlich erzielten Preis von € 43.000 (S 591.693) zu bezahlen. Bezahlte jemand für eine leere Wohnung S 17.924/m <sup>2</sup> und sei nicht bereit, für die angrenzenden

	Wohnungen S 5.256 aufzubringen, was eine Differenz von S 12.668 ergebe, dann sei dies ein weiterer Beweis dafür, dass der Umstand, ob vermietet oder leer, für die Preisgestaltung maßgebend gewesen sei.
10	<p>Der Wohnungsverkauf an das Ehepaar B zu dem letztlich angewandten Preis sei das Ergebnis einer Klage dieses Ehepaars gegen die Bw. beim Bezirksgericht Döbling gewesen....</p> <p>In weiterer Folge warf der steuerliche Vertreter der Bp im wesentlichen vor, sich an Gutachten geklammert zu haben und dabei den höchsten genannten Wert herangezogen zu haben, ohne dabei zu berücksichtigen, dass die in diesen Gutachten angegebenen Werte für frei verfügbare Wohnungen angenommen worden seien. Im Gutachten von Dr. D vom 28. November 1995 würden top Nr. 3 im Vorderhaus mit S 980.000, top Nr. 5 im Vorderhaus mit S 1.200.000- das ergebe eine Summe von S 2.180.000 - bewertet.</p>
11	<p>Im Anschluss daran zitierte der steuerliche Vertreter aus dem Gutachten des Gutachters vom 25. November 2003: <i>"Einen Verkauf an einen Außenstehenden halte ich zum derzeitigen Zeitpunkt nur realistisch, wenn es sich um einen symbolischen Betrag handelt. Aus meiner Sicht besteht lediglich eine geringe Chance auf einen "Glücksfall", der einen möglichen zukünftigen Eigentümer in die Lage versetzt, einen Ertrag zu erhalten. Einen derart symbolischen Betrag sehe ich im Bereich von rd. € 8.000 für 39/1177 Anteile an der Liegenschaft EZ ... BG Döbling, mit welchen Wohnungseigentum an Top 3/Vorderhaus untrennbar verbunden ist, und rd. € 10.000 für 48/1177 Anteile an der Liegenschaft EZ ... BG Döbling, mit welchen Wohnungseigentum an Top 5/Vorderhaus untrennbar verbunden ist."</i></p>
12	<p>Für die beiden Wohnungen seien im vom Finanzamt herangezogenen Gutachten S 2.180.000, im Gutachten von 25. November 2003 ein realistischer Wert von S 247.685 (€ 18.000) angesetzt worden; letztlich seien S 591.693 (€ 43.000) in der bereits zitierten Versteigerung vom September 2004 erzielt worden.</p> <p>Trotz Hinweises der Bw. auf das Verhältnis S 2.180.000 für leere Wohnungen/ S 247.685 für vermietete Wohnungen im Zuge der Betriebsprüfung sei dieser Hinweis mit der Bemerkung zur Seite geschoben worden: Der Verkauf dieser Wohnungen falle nicht in den Prüfungszeitraum. Dem Ersuchen der Bw. auf Abschluss der Betriebsprüfung erst, wenn die ganze Liquidation beendet sei, sei auch nicht entsprochen werden.</p>
13	Zu jener Ausführung sowohl in der Niederschrift vom 29. November 2004, als auch im Betriebsprüfungsbericht vom 22. November 2004, derzufolge die Bw. im Zuge

	der Betriebsprüfung mehrfach um Vorlage von Gutachten, welche den niedrigeren Preis untermauern, ersucht worden sei, brachte der steuerliche Vertreter - im ersten von zwei Punkten - vor, der Bp ein Schreiben (der A-Ges vom 30. Mai 1994) vorgelegt zu haben, wo es heiße: <i>"Aufgrund der Lage und des Zustandes der Wohnungen kann für die bestandsfreien Wohneinheiten ein realistischer Verkaufspreis von ca. € 15.000/m<sup>2</sup> und für die laut Mietliste sehr billig vermieteten Wohnungen von ca. € 5.000/m<sup>2</sup> erzielt werden."</i>
14	Im 2. Punkt behauptete der steuerliche Vertreter, dass es für die Bw. keine Schwierigkeit gewesen „wäre“, ein Gutachten mit dem niedrigeren Preis erstellen zu lassen, doch entspreche das einerseits nicht dem Stil der Gesellschaft, andererseits habe die Bw. verständlicherweise ein etwas distanziertes Verhältnis zu Gutachten. <i>„Wir hatten auch keine Probleme, das Gutachten mit den höheren Preisen für leer stehende Wohnungen vorzulegen, da wir mit der von der Finanzverwaltung so oft ins Treffen geführte wirtschaftliche Betrachtungsweise gerechnet haben.“</i>
15	<i>Im Zuge der Betriebsprüfung haben wir dargelegt, dass es im Geschäftsleben nur zwei Gutachter gibt, nämlich den Käufer und den Verkäufer und dass ein Gutachten nur als Diskussionsgrundlage dienen kann.“</i>
	Zur Illustration habe die Bw. auch darauf hingewiesen, dass es für die Homepage des BMF zwei Gutachten gebe. Eines mit € 50.000, eines mit € 250.000. Die Klärung dieser Frage sei weder Prüfungsgegenstand, noch im Prüfungszeitraum gelegen.
16	In weiterer Folge nannte der steuerliche Vertreter an Punkten, welche für Flüchtigkeitsfehler sprechen würden, ins Treffen:
17	Das Gutachten, auf welches sich die Betriebsprüfung beziehe und vom 28. November 1995 stamme, werde im Betriebsprüfungsbericht mit Ausstellung 1993, in der Niederschrift mit Datum 30. Mai 1994 zitiert. Vom 30. Mai 1994 stamme jedoch das von der Bw. oben zitierte Schreiben der Fa. A-Ges .
18	Die vom Ehepaar B gekaufte Wohnung habe die top Nr. 2 b, nicht wie im Betriebsprüfungsbericht angeführt top 1. Da alle Wohnungen im Lauf der Zeit zu ähnlichen Preisen verkauft worden seien, sei die genaue Bezeichnung der jeweiligen Wohnung von Bedeutung.
19	Im Betriebsprüfungsbericht (=PB) heiße es: <i>"Im Zuge der Wohnungsverkäufe entschlossen sich Frau B (richtig: das Ehepaar B) ihre bisher gemietete Wohnung Top 1 (richtig: 2b) im Hinterhaus im Jahre 1998 und J A (richtig: J und H A) seine bisher gemietete Top 3 im Hinterhaus beide mit Gartenanteil (richtig: nur das</i>

	<i>Ehepaar B mit Gartenanteil, das Ehepaar J und H A ohne Gartenanteil) im Jahre 2001 zu kaufen."</i>
20	Der Tz 1 PB zufolge habe J A (richtig: J und H A) die Wohnung laut Erklärung in 2001 um S 2.150.000 gekauft. Aus dem der Betriebsprüfung vorgelegten Kaufvertrag und beim Finanzamt aufliegenden Jahresabschluss gehe hervor, dass der Kaufpreis S 2.170.000 gewesen sei; das ergebe eine Differenz von S 20.000.
21	Der Tz 1 PB zufolge betrage der „Kauf 1998“ (betreffend der von Fr. B gekauften Wohnung) laut Erklärung S 1.200.000, der Kaufpreis laut Gutachten S 1.905.000; die den Gewinn erhöhende Differenz S 705.000.
22	Was die Einkünfte aus Gewerbebetrieb anbelangt, ergebe sich bei Abzug letztgenannten Betrages vom (Differenz-)Betrag in Höhe von S 750.000 (als Folge der Positionen „Wohnungsverkäufe vor Bp (S 4.077.370,-), nach Bp (S 4.827.370,-)) eine Differenzdifferenz von S 45.000.

Im Anschluss an die obigen Ausführungen bestätigte der steuerliche Vertreter zunächst die Richtigkeit der Ausführung im Betriebsprüfungsbericht, der geprüfte Gewerbebetrieb befindet sich seit 1983 in Liquidation, die Eintragung der Liquidation im Firmenbuch sei im Jahr 1984 erfolgt, bzw. wandte an wesentlicheren Tatsachen auf der Seite 5 der Berufung ein:

Die Tatsache, dass die gewerbliche Tätigkeit mit dem Beginn der Liquidation geendet habe, sei mit der Eintragung ins Firmenbuch öffentlich bekannt gemacht worden; überdies habe über die Jahre 1984 bis 1986 eine steuerliche Betriebsprüfung stattgefunden, im Zuge derer die Beendigung der werbenden gewerblichen Tätigkeit festgestellt worden sei.

Den Einkünften aus Gewerbebetrieb „waren“ und seien ab Liquidationsbeginn nur mehr die Verkäufe der im Betriebsvermögen gewesenen bzw. noch befindlichen Wirtschaftsgüter, wie die seinerzeitigen Werkstätten samt Grundanteil, die Maschinen und Wirtschaftsgüter der Betriebs- und Geschäftsausstattung zuzurechnen. Der Verkauf der letzten Betriebsgegenstände auf dem von der Gemeinde Wien gepachteten Werkplatz sei derzeit im Gange.

Zu den gewerblichen Erlösen würden die Ausfakturierungen der aus der Zeit vor dem Liquidationsbeginn stammenden, noch nicht abgerechneten Leistung zählen. Dass die Abrechnungen zum Teil sehr lange Zeit in Anspruch genommen hätten, liege daran, dass mitunter große Auffassungsunterschiede mit den Bauherrn und Architekten aufgetreten seien. Alle anderen als die oben geschilderten Einkünfte seien als solche aus Vermietung und Verpachtung zu betrachten, was aus den unterschiedlichen Umsatzsteuersätzen von 10 % bzw. 20 % ersichtlich sei. Die Zusammenfassung der beiden Einkunftsarten in jährlichen Jahresabschlüssen liege in der einfacheren und klareren Darstellung der verschiedenartigen

Verrechnungen mit den Liquidatoren, der Hausverwaltung, den früheren Auftraggebern, den Banken, dem Finanzamt und zwischen den Gesellschaftern.

Auf der Seite 6 der Berufung hielt die Bw. der Äußerung der Betriebsprüfung, "dass die Wohnungen in dem zum Betriebsvermögen der OHG gehörigen Wohnhaus in XXXX Wien, A-Str. 117 verkauft werden sollten, da eine Entnahme zum Zeitpunkt der Liquidation aus Kostengründen nicht möglich war," entgegen: Soweit Liegenschaftsteile zum Betriebsvermögen gehört hätten, seien auch die dafür erzielten Veräußerungserlöse den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechnet worden.

Auch wenn das Wohnhaus seinerzeit von der OHG gekauft worden sei und die Wohnungen bis zu ihrer Veräußerung im Eigentum der OHG gestanden seien, seien sie niemals Teil des Betriebsvermögens gewesen, zumal sie auch niemals betrieblich genutzt worden seien.

Auch der Hinweis, dass eine Entnahme zum Zeitpunkt der Liquidation aus Kostengründen nicht möglich gewesen sei, gehe ins Leere, da die Wohnungen „1. niemals Betriebsvermögen gewesen waren; 2. selbst wenn sie Betriebsvermögen gewesen wären, durch die Liquidation automatisch in das Privatvermögen der Gesellschafter gefallen wären; 3. selbst wenn ihr Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen seinerzeit zum Verkehrswert hätte erfolgen müssen, dieser Vorgang in der Zwischenzeit bereits verjährt wäre.“

Da sowohl umsatz- wie einkommensteuerfreie Wohnungsverkäufe auch in den Jahren 1996 und 1999 stattgefunden hätten, beantragte die Bw., auch für diese Jahre das Verfahren wieder aufzunehmen, zumal auf Seite 1 und 7 des Prüfungsberichts die Wiederaufnahme des Verfahrens über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für den Zeitraum 1998 bis 2002 festgeschrieben sei, und es unlogisch sei, Bescheide für die Jahre 1998, 2001 und 2002, aber nicht für die Jahre 1999 und 2000 herauszugeben.

In der Beilage zur oben angeführten Berufung wurde dem Finanzamt folgende Übersicht über Wohnungsverkäufe übermittelt:

Lage	Name	m <sup>2</sup>	Jahr	Preis	Preis/m <sup>2</sup>	
					Verwandt	Fremd
<b>A. Vermietet</b>						
H.H. Top 2b	Ehepaar B	100,23	1998	1.000.000,00	9.977,00	
H.H. Top 4	J. u. H. A	214,53	2001	2.000.000,00	9.323,00	
H.H. Keller	- „ -	68,00	2001		2.500,00	
V.H. 3 u. 5	Gerlinde A	112,58	2004		5.256,00	
Summe A		495,34		3.761.693,00		
<b>Durchschnittspreis/m<sup>2</sup></b>					7.594,00	
<b>B. Leer</b>						
V.H. Dachb.	A.A.	116,87	1996	750.000,00		6.417,00

V.H. Top 4	J B. jun.	100,06	1998	1.610.000,00	16.090,00	
V.H. Top 6	Barbara B	100,12	1998	1.570.000,00	15.681,00	
V.H. Top 7	T	61,37	1999	1.100.000,00		17.924,00
H.H. Dachb.	B.B.	226,10	2001	1.750.000,00		7.739,00
Summe B	m <sup>2</sup>	604,52			200,18	404,34
Summe B	Preis			6.780.000,00	3.180.000	3.600.000
Durchschnittspreis/m <sup>2</sup>				11.216,00	15.886,00	8.903,00

V.H. = Vorderhaus; H. H. = Hinterhaus.

Mit der Berufung wurden die Anträge auf 1. Aufhebung der angefochtenen Bescheide 1998 und 2001, 2. Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der Jahre 1996 und 1999, 3. Herausgabe neuer Bescheide unter Außerachtlassung der Wohnungsverkäufe in den Jahren 1996 (S 750.000), 1998 (S 5.136.000), 1999 (S 1.100.000) und 2001 (S 5.828.000), 4. Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Mit Schreiben vom 30. März 2005 brachte der Gesellschafter F A zur Richtigstellung der Berufung im wesentlichen vor:

Abs. 1	<p>Der Hinweis für nahe Angehörige sei nicht richtig, die Annahmen und Grundsätze würden eindeutig gegen das Gesetz verstößen. Dr. E gebe überall seine Hintergrundinformationen, die nicht richtig seien. Die Fakten seien, dass keine Eröffnungsbilanz erstellt worden sei. Lt. § 91 Abs. 1 hätten die Liquidatoren für den Beginn der Liquidation eine Eröffnungsbilanz zu erstellen.</p> <p>Unter dem Titel „Absatz C Grundsätze der Liquidationsbilanz Absatz C“ brachte der Gesellschafter vor, dass zu Beginn der Liquidation ein Vermögensstatus aufzustellen sei, d.h. alle Aktiva und Passiva seien zu realen Werten in die Liquidationseröffnungsbilanz aufzunehmen. Stichtag sei der Tag der Auflösung der OHG. Erst zu verwertende Aktiva seien in die Eröffnungsbilanz unabhängig von ihren Buchwerten mit den zu erwartenden Verwertungserlösen, die Schulden mit den zu ihrer Tilgung erforderlichen Beträgen zu veranschlagen.</p>
2	<p>Der derzeitige Liquidator arbeite engstens mit Bruder A, Anwalt Dr. C.C. und Dr. E zusammen. Sie bekämpfen die Familie des Verfassers des Schreibens und den Verfasser auf unfairste Weise, wodurch der Liquidator Rückendeckung durch den Anwalt Dr. C.C. habe (siehe die Beweise in der Beilage). F A sei zu keiner Besprechung oder Gesellschafterversammlung geladen gewesen, außer den letzten 2003 und 2004. Sämtliche Bilanzen und dergleichen seien ohne Zustimmung des Gesellschafters F A willkürlich gemacht worden. Auch habe man dem Gesellschafter keinerlei Auskunft gegeben, weder der Liquidator noch der steuerliche Vertreter, keine Kassabestände, Passiva usw.</p>

	Als Beispiel für die Dubiosität der Entwicklung der Kapitalkonten brachte der Verfasser des Schreibens vor, ein Minuskapital, der Bruder ein Pluskapital in Millionenhöhe zu haben, obwohl die Gesellschafter solidarisch zu Beginn veranlagt gewesen seien (Beilage).
3	<p><i>„Der Satz beweist die Einseitigkeit Dr. Es. Z. B. „wir haben vorgeschlagen...“</i> Dr. E trete als Steuerberater nur zum Wohl des Bruders auf. Sein Ansinnen sei gegen das Gesetz.</p> <p>Es besage: Während der Liquidation erzielte Gewinne dürften an die Gesellschafter nicht ausgeschüttet werden, Abschlagszahlungen auf den künftigen Liquidationsüberschuss seien unzulässig. Vielmehr sei bis zur Beendigung der Liquidation zwecks Verteilung eines allfälligen Liquidationsüberschusses zuzuwarten. Die vorzeitige Auszahlung mache die Liquidatoren und Empfänger haftbar.</p>
4	Das sei eine Absurdität. Der Liquidator sei kein Makler. Das beweise die nichtprofessionelle Verwertung.
5	Der Bruder habe nie einen Käufer für S 1.400.000, jedoch „ich“ einen Interessenten gehabt, der S 1 Million für den Dachboden geboten habe (Dr. D.D.). Dieses Angebot sei jedoch bekämpft und nicht angenommen worden (Beilagen), was auch der Grund war, warum „ich“ Dr. G und U. absetzen habe lassen. Der Bruder habe bei der Versteigerung mit dem späteren Käufer A.A. mitgesteigert, sei bis S 730.000 mitgegangen. Dafür habe der Bruder S 100.000 bekommen (Beilage Dr. G).
6	J A habe mit Hilfe seines Anwalts und Dr. E massive Betrügereien gemacht.
7	Auf den beiliegenden Schriftverkehr, wo man eindeutig sehe, wie hier gefordert und verfälscht worden sei, werde verwiesen.
8	Da die Bw. einen Liquidator habe und J A seine Preise gestalten und verlangen könne, sei dies der Beweis, dass sehr wohl beeinflusst werde. Auf die Beweise in der Beilage werde verwiesen.
9	<p>Beim Verkauf Dr. T sei F A übergegangen worden, der Preis von S 16.000 in dieser Lage sei ebenfalls eine Verschleuderung.</p> <p>Betreffend der Wohnungen top 3 und 5 sei zu sagen, dass diese Wohnungen an die Frau von F A in Hauptmiete mit Zustimmung des Bruders im Jahr 1977 vermietet worden seien. In der Abwesenheit von Österreich habe der Bruder die Wohnung top 3, die unvermietet gewesen sei, einfach aufgebrochen (Beilage 9). Der Bruder habe den Prozess als Liquidator verloren. Offen sei, wie hoch die Prozess- und Anwaltskosten gewesen seien (J A sei haftbar). Beide Wohnungen seien immer von „unserer Familie“ bewohnt worden: <b>Seit vier Jahren habe der Liquidator Dr. N. sechs Räumungsklagen gegen die Frau von F A geführt, die er alle verloren</b></p>

	<p><b>habe.</b> Der Betreiber jedoch sei wieder der Bruder mit seinem Anwalt gewesen. Auf die Beilagen werde verwiesen.</p> <p>F A sei nur zweimal zu Gesellschafterversammlungen eingeladen gewesen. Bei der letzten im Jahr 2004 habe man F A ködern wollen. J A überlasse großzügig beide Wohnungen zu einem niederen Preis..."<i>Dafür müsste ich als Gesellschafter eine Erklärung abgeben, dass ich „alle bisherigen Kaufverträge und sonstige Transaktionen und Erklärungen keinen wie immer gearteten Haftungs- und sonstige Schadenersatzansprüche geltend mache</i>" (Beilage 9/1).</p> <p>F A habe diesen Kuhhandel abgelehnt. Der Liquidator habe dazu nichts zu sagen gehabt. Gesprochen und bestimmt habe der Bruder mit seinem Anwalt. Kurz darauf habe die Frau von F A den Versteigerungstermin ihrer gemieteten Wohnungen zugesandt bekommen. Fremde Bieter und Familienmitglieder hätten mitgesteigert, jedoch habe die Frau von F A die beiden Wohnungen um € 43.000 ersteigert.</p>
10	<p>Das Gutachten sei extrem niedrig vom Bruder bestellt worden. Lt. Gesetz „hätte“ man bei Beginn der Liquidation den zu erwartenden Verwertungserlös, den Verkehrswert ergründen sollen. Das könne kein Gutachter, kein Liquidator, sondern ein Fachmann. Der Markt bestimme die Preise. „<i>Das hätte man einer ordentlichen Maklerfirma übertragen sollen</i>“.</p> <p>Die angebliche Klage und Prozess der Schwester von F A gegen die OHG sei eine unwahre Behauptung des Dr. E. Richtig sei, dass die Tochter der Schwester von F A Barbara B und der Sohn des Bruders von F A, J A jun. die OHG geklagt hätten (als der Bruder noch Liquidator gewesen sei). Angeblich habe der Bruder jedem eine Wohnung um S 800.000 versprochen. Dies sei fingiert gewesen, dahinter habe Dr. C.C. gesteckt. Denn F A habe seinen Bruder zur selben Zeit als Liquidator ... absetzen lassen. Der neue Liquidator Dr. G sei mit dieser Klage konfrontiert worden (siehe Beilage).</p> <p>Der Liquidator Dr. N. gebe bekannt, wenn F A einer Paketlösung zustimme, lasse die BAWAG die Zinsen nach.</p> <p>Die Paketlösung habe wie folgt ausgesehen:</p> <p>Die Wohnung an J A jun. Top 4 um S 1.610.000, an die Tochter der Schwester von F A, Barbara B top 6 um S 1.570.000. Die Wohnung der Schwester von F A Elisabeth B S 1.000.000. F A sei damit geködert und hinters Licht geführt worden, denn die Zinsen seien nicht nachgelassen worden (Beweis Beilage)</p>
11	Beide Absätze seien unrichtig.
12	
Seite 4	Die Ausführungen Dr. Es seien unrichtig.

Seite 5	<p>Diese Seite sei nicht richtig. Die Wohnung des Bruders sei immer eine Dienstwohnung gewesen, er habe auch keinen Mietvertrag gehabt. Bei der einzigen Besprechung beim Liquidator Dr. G (Dr. U.) am 15. März 1994 seien die Doktoren G, U., C.C., (der Anwalt von F A:) F.F. sowie der Steuerberater (von F A) I., J A und F A anwesend gewesen. Im Zuge der Besprechung sei der Bruder vom Anwalt von F A gefragt worden, ob er für die von ihm benützte Dienstwohnung einen Mietvertrag habe. Seine Antwort „ich brauche keinen, da wohne ich“. Bezuglich der benützten Pachtgründe der Gemeinde Wien habe er mitgeteilt, auch keinen zu brauchen, denn „das gehört ihm“. Im Jahr 2000 sei ein Mietvertrag mit dem gleichen Text wie der der Ehefrau von F A aus dem Jahr 1977 aufgetaucht. Der Bruder habe sich selbst und seiner Frau den ganzen 2. Stock sowie den Wohnkeller vermietet. Das Datum sei ein Monat, bevor er zum provisorischen Liquidator bestellt worden sei, gewesen. Dagegen habe F A protestiert, der Liquidator habe dies aber vom Bruder anerkannt.</p>
Seite 6	<p>Die Ausführung sei eine Annahme Dr. Es. <b>Die Liegenschaftshäuser seien niemals im Betriebsvermögen gewesen.</b> Punkt 1 sei falsch, Punkt widerspreche sich und sei falsch. Punkt 3 - verjährt sei der Wunschtraum der Liquidatoren. Verjährung trete erst in Kraft nach Beendigung der Liquidation. Die Haftung von F A verjähre auch nicht. F A werde niemals die Beteiligten entlasten.</p>

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme brachte die Bp vor, dass das in Rede stehende Wohnhaus unbestritten von der OHG gekauft worden sei und somit im Eigentum der OHG gestanden sei, an der die beiden Brüder J und F A beteiligt seien.

Der Behauptung des steuerlichen Vertreters in der Berufung, die Wohnungen seien niemals Teil des Betriebsvermögens gewesen, setzte die Bp. entgegen, dass dies im Betriebsprüfungsbericht bisher nicht vorgebracht worden sei, und hielt fest:

1. im Grundbuch scheine die OHG als Eigentümerin auf; bisher seien die Einnahmen und Ausgaben aus den vermieteten Wohnungen über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb abgehandelt worden;

2. der lange Liquidationszeitraum der OHG (seit 1983) sei damit begründet worden, dass die Wohnungen der OHG erst verkauft werden müssen;
3. die OHG habe Mietverträge mit den Mietern abgeschlossen;
4. im Anlagevermögen unter "bebaute Grundstücke" Gebäude sei beispielsweise in der Erklärung für 1988 ein Buchwert ersichtlich, wo auch Abschreibungen getätigt worden seien;
5. die Kosten der Liquidatoren, die hauptsächlich mit dem Verkauf der Wohnungen zusammenhängen, seien in der OHG bilanziert worden;
6. in den Vorjahren (1998) seien Bankschulden der OHG (S 4.521.409) mit Wohnungsverkäufen getilgt worden.
7. im Grundbuch scheine die OHG als Eigentümerin auf;
8. bisher seien die Einnahmen und Ausgaben aus den vermieteten Wohnungen über die Einkünfte aus Gewerbebetrieb abgehandelt worden;
9. der lange Liquidationszeitraum der OHG (seit 1983) sei damit begründet worden, dass die Wohnungen der OHG erst verkauft werden müssen;
10. die OHG habe Mietverträge mit den Mietern abgeschlossen;
11. im Anlagevermögen unter "bebaute Grundstücke" Gebäude sei beispielsweise in der Erklärung für 1988 ein Buchwert ersichtlich, wo auch Abschreibungen getätigt worden seien;
12. die Kosten der Liquidatoren, die hauptsächlich mit dem Verkauf der Wohnungen zusammenhängen, seien in der OHG bilanziert worden;
13. in den Vorjahren (1998) seien Bankschulden der OHG (S 4.521.409) mit Wohnungsverkäufen getilgt worden.

Nach Meinung der Bp gebe es sehr viele Indizien, welche auf Betriebsvermögen hinweisen, was während des Prüfungsverlaufes weder von den Firmeninhabern, noch vom steuerlichen Vertreter bestritten worden sei.

Im Prüfungszeitraum 1998 und 2001 seien die Wohnungsverkäufe an das Ehepaar B (Frau B sei die Schwester von J und F A) und an das Ehepaar J und H A hinsichtlich der im Vergleich zu den anderen verkauften Wohnungen (ca. S 16.000/m<sup>2</sup>) niedrigeren Verkaufspreise/m<sup>2</sup> (ca. S 9.000) aufgefallen. Im Jahr 2000 seien keine Verkäufe erfolgt, der im Jahr 1999 erfolgte Verkauf liege im Bereich des Gutachtens (ca. S 16.000), somit sei in diesen Jahren auch keine Wiederaufnahme erfolgt. Im Jahr 2002 habe es keine Verkäufe gegeben; es sei im Zuge der Prüfung erklärungsgemäß veranlagt worden.

Betreffend des vom steuerlichen Vertreter zitierten Schreiben der Fa. A-Ges vom 30. Mai 1994 brachte die Bp vor, dass es sich bei diesem um eine Bestätigung handle, in welchem laut Meinung der letztgenannten Firma nach Besichtigung der Wohnungen ein Verkaufspreis von

S 15.000/m<sup>2</sup> für die leeren Wohnungen und für die laut Mietlisten sehr billig vermieteten Wohnungen ein Verkaufspreis von S 5.000/m<sup>2</sup> realisierbar wäre, äußerte die Vermutung eines Irrtums des steuerlichen Vertreters in der Währung, wenn er von € 15.000 und € 5.000 schrieb, und bemerkte zu den, von der letztgenannten Firma festgestellten „sehr billigen Mieten“: Ein Mietvertrag zwischen der OHG und Elisabeth B sei mit einem Pauschalmietzins von S 1.000 abgeschlossen worden. Die Wohnung vom Ehepaar B habe 100,23 m<sup>2</sup>, die Wohnung von J und H A habe 214,53 m<sup>2</sup>.

Die Betriebsprüfung stütze sich auf das Gutachten vom 28. November 1995 (Tippfehler im Bericht 1993) von Dr. D, wo ein Gutachten über den Verkehrswert der Wohnungen Top 3,4,5,6 im Vorderhaus und der top 2b und 3 im Hinterhaus erstellt worden sei.

Zum Standpunkt des steuerlichen Vertreters, demzufolge die beiden Wohnungen 2b (bewohnt von Ehepaar B - Frau B sei die Schwester von den Brüdern A) und top 3 (bewohnt von J und H A) anstatt des Verkehrswerts von ca. S 16.000 infolge der Vermietung an sich selbst nur einen Verkehrswert von ca. S 9.000 hätten, wandte die Bp ein, dass hier nach Ansicht der Betriebsprüfung die Angehörigenjudikatur zur Anwendung komme. Der Erklärung, dass der Notliquidator hinsichtlich Preisgestaltung beim Verkauf der Wohnungen seinen Willen durchsetze, müsse entgegengehalten werden, dass ein höherer Verkaufspreis für den Liquidator doch nicht negativ sei. „Außerdem würde doch jeder Haus- oder Wohnungsbesitzer vor Verkauf derselben dem Mieter, wenn dieser zugleich Käufer sei, auf den erzielbaren Verkehrswert hinweisen, oder versuchen, den Mietvertrag aufzukündigen, um einen höheren Verkaufspreis zu erhalten. Dass dies in diesem Fall nicht so geschehen sei, wäre damit erklärbar, dass die jeweiligen Mieter, später Käufer, Familienangehörige“ seien.

Dem Ersuchen des Steuerberaters, auf den Abschluss der Prüfung zu warten, bis der Verkauf 2004 erledigt sei, habe nicht entsprochen werden können, da man wegen der Familienstreitigkeiten nicht sagen habe können, ob eine Einigung zustande komme und außerdem die Prüfung für die Jahre 1998 bis 2002 (letzte abgegebene Erklärung 2002) nicht solange hingezogen werden könne, bis die Erklärungen 2004 abgegeben seien.

Infolge Tippfehlers seien die Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu zu berechnen.

	1998	2001
Einkünfte aus Gw. bisher	4.077.370	2.964.700
+ Differenz It. Bp	705.000	1.888.000
Einkünfte It. Bp	4.782.370	4.852.700

Mit Schreiben vom 30. März 2005 wandte der Gesellschafter F A zur obigen Stellungnahme im Wesentlichen ein, dass die Liquidation 22 Jahre dauere, ohne dass er in diesen Jahren einen Schilling oder Euro von der OHG (Liquidationserlöse) erhalten habe. Die Familie des F A und letztgenannter hätten sehr viele finanzielle Aufwendungen an Anwälte, Prozesskosten, Gutachten usw. gehabt; im Gegenzug habe J A sämtliche Kosten niemals privat, sondern

immer von der OHG mit Hilfe der Liquidatoren (in der Zeit, wo er selbst Liquidator war, das seien mehr als zehn Jahre) beglichen.

F A sei niemals mit den Verkäufen (Verschleuderung von Firmenvermögen) einverstanden gewesen. Aus den Beilagen sei zu ersehen, dass Wohnungen von ca. S 4.000/m<sup>2</sup> verkauft worden seien. F A habe immer dagegen Eingaben gemacht und protestiert, jedoch sei immer alles durch die Beteiligten J A, dessen „Freund“ Steuerberater E, Rechtsanwalt C.C. und Liquidator N. aufs Unfaireste bekämpft worden.

Zur beiliegenden Steuernachzahlung gab F A zu, dass dies zu Recht bestehe: „*Ich habe 20 Jahre lang behauptet, dass die Wohnungen (ca. 2.600 m<sup>2</sup>) nicht zum Verkehrswert verkauft wurden. Ich selbst wohne im Nebenhaus in Miete, dort wurden die Wohnung, die gleichwertig sind, um mindestens das 2-fache bzw. 4-fache verkauft. Es ist eindeutig, dass ich hier über den Tisch gezogen wurde. Ich bitte daher die zu erwartende Nachzahlung, die mich betrifft, meinem Bruder J B. anzulasten. Ich bin nicht in der Lage, diese Summen zu bezahlen.*“

Anlässlich des Erörterungstermins am 27. Oktober 2005 gab Dr. N. als Notliquidator zu Protokoll, eine Situation vorgefunden zu haben, bei der die Wohnungen 3 und 5 im Vorderhaus und 2b und 3 im Hinterhaus vermietet gewesen seien. Der Mietvertrag vom 3. April 1984 (vgl. AS 147 AB) und der zweite Mietvertrag aus dem Jahr 1977 (vgl. AS 160 AB) seien für den Notliquidator dubios gewesen, „nicht zuletzt deshalb, dass sie beide der Finanzverwaltung nicht angezeigt wurden und auch keinen Mietzinsbetrag auswiesen“. Nach weiteren Erkundigungen über die Entstehungsgeschichte dieser "Mietverträge" habe sich der Notliquidator zur Vorgangsweise entschlossen, beide Brüder der Gesellschaft zu fragen, ob sie bereit wären, die genannten Wohnungen zum m<sup>2</sup> -Preis von ca. ATS 10.000 zu kaufen oder ob ein Gerichtsverfahren zur Räumung und anschließenden Verwertung der Wohnungen angestrengt werden soll. Hinsichtlich der Wohnungen top Nr. 2b und 3 im Hinterhaus sei es schließlich zu Verkäufen an J A und dessen Schwester Elisabeth B gekommen. F A /Gerlinde A seien hingegen nicht bereit gewesen, die besagten Wohnungen im Vorderhaus zu kaufen. Der Notliquidator habe verschiedene Gerichtsprozesse auch unter Einschaltung eines Privatdetektivs zu Freiwerdung dieser Wohnungen angestrebt, sei jedoch in sämtlichen Verfahren nicht mit seinen Klageansprüchen durchgedrungen. Es sei schwierig gewesen, diese Wohnungen zu veräußern, da angesichts der "Vermietung" praktisch ohne Mietzinsertrag einerseits, den eingeräumten Untervermietrecht andererseits außen stehende Käufer so gut wie nicht gefunden werden konnte. Zwar habe es andere Interessenten im Haus gegeben, letztendlich sei ihnen die Sach- und Rechtslage für einen Erwerb zu kompliziert bzw. zu wenig lukrativ gewesen. Schließlich seien die Wohnungen um ca. S 5000/m<sup>2</sup> an die Ehefrau von F A, Gerlinde A verkauft worden, wobei dieser Verkaufserlös ca. € 43.000 betragen habe. Vermerkt sei, dass im Gutachten Dr. D vom Jahr 25. November 2003 für die beiden Wohnungen 3 und

5 im Vorderhaus ein Wert von € 18.000 ausgewiesen worden sei. Ex post betrachtet sei der Liquidator daher in seiner Ansicht bestärkt, statt einem klagsweisen Freimachungsversuch lieber einen Verkauf an die jeweiligen Mieter der Wohnungen durchzuführen. Schließlich sei der erzielte Kaufpreis für die Wohnungen top 2b und 3 im Hinterhaus doppelt so hoch gewesen, wie die beiden Wohnungen top 3 und 5 im Vorderhaus.

Zusammenfassend sei der Notliquidator der Ansicht, dass sämtliche Objekte, die bisher von der OHG verkauft worden seien, in Anbetracht der diffizilen Vermietungslage und der sonstigen Umstände nicht unter dem erzielbaren Verkehrswert erfolgten. Er kündige an, Auszüge aus dem besagten Gerichtsakt (Räumungsverfahren) dem Senat vorzulegen, aus dem weitere Details zur Aussage zu entnehmen seien. Zum Schluss werde angemerkt, dass der Gesellschafter F A gegen den Notliquidator beim Handelsgericht Wien Anträge auf Aufhebung seiner Funktion eingebracht habe. Auch in diesem Verfahren sei gerichtlich erklärt worden, dass die Vorgangsweise des Notliquidators sachlich gerechtfertigt gewesen sei und keinen Anlass zur Funktionsenthebung gegeben habe. Auf Wunsch des Senates würden auch diese Unterlagen vorgelegt werden.

Über Wunsch von Dr. E halte der Notliquidator fest, dass sämtliche Verkäufe von der OHG autonom, vertreten durch den Notliquidator als gesellschaftsrechtliches Organ durchgeführt worden seien. Auf Wünsche der Gesellschafter und auf Wünsche der Steuerberater sei dabei nicht oder nur eingeschränkt Rücksicht genommen worden.

Zu dem Umstand, dass auf ein und derselben Liegenschaft sehr verschiedene Verkaufserlöse erzielt worden wären, verweise der Notliquidator auf den Verkauf des Dachbodens im Hinterhaus. Dafür sei zunächst ein Gutachten Drs. D vom November 1995 vorgelegen, der den Rohdachboden mit S 465.000 bewertet habe; der Verkauf des Rohdachbodens mit S 1.750.000 sei möglich gewesen, da neben einem Interessenten aus der Miteigentümergemeinschaft des Hinterhauses auch ein externer Interessent existiert habe und letztlich der Miteigentümer des Hinterhauses bereit gewesen sei, dafür einen Liebhaberwert zu bezahlen. Für den Erwerber bzw. dessen Ehegattin habe der besondere Vorteil des Dachbodenobjektes darin bestanden, dass es im selben Haus gelegen sei, in dem die Interessenten bereits eine Wohnung im Eigentum gehabt hätten. Dadurch seien sie auch zur Bezahlung eines derartigen Preises bereit gewesen.

Nach Bestätigung der Betriebsprüferin, dass ihr der erste Teil nicht bekannt gewesen sei, und deren Verweis auf den Arbeitsbogen hielt der Notliquidator ergänzend fest, dass der Eigentümer der Wohnung top Nr. 7 im Vorderhaus die Wohnungen 3 und 5 im Vorderhaus erwerben habe wollen, sich eine Verbindung der übereinander liegenden Wohnungen erhofft habe und auch bereit gewesen sei, eine Zeitlang hinsichtlich des Verkaufs der Wohnungen drei und fünf mitzubieten. Letztendlich sei ihm der von Gerlinde A angebotene Kaufpreis von

---

ca. € 43.000 zu hoch gewesen; Dr. T habe sein Interesse fallengelassen. Dem Gesagten fügte Dr. E hinzu: "*Obwohl er für die Wohnung top Nr. 7 bereit gewesen war, einen Quadratmeterpreis von S 17.924 zu bezahlen.*"

Über Frage nach der Versteigerung gab der Notliquidator zu Protokoll, dass teilweise Inserate unter Angabe eines Mindestverkaufspreises geschaltet worden seien. Dann sei versucht worden, mit Interessenten in einem versteigerungähnlichen Verfahren den bestmöglichen Preis zu erzielen.

Abschließend stellte die Vertreterin des Finanzamts den Antrag auf Aushändigung einer Aufstellung des Hausverwalters, der die Mietzinse und die Betriebskosten ab 1998 zu entnehmen sind, bzw. ersuchte der Referent, die Hintergründe zu der Versteigerung durch Vorlage der Werbeeinschaltung bzw. durch Nennung von Name und Adresse der Teilnehmer an der Veranstaltung zu erhellen.

Anlässlich der Berufungsverhandlung vom 14. Jänner 2008 verwies der Notgeschäftsführer darauf, dass das Objekt A-Str. 117 dem Mietrechtsgesetz unterliege, und betonte, in keinem nahe-Angehörigen-Verhältnis auch nur zu einem der nunmehrigen Wohnungseigentümer der Liegenschaft zu stehen. Aufgrund der unterschiedlichen Interessen der Wohnungseigentümer bzw. ehemaligen Miteigentümer bzw. ehemaligen Hauptmieter „wäre“ selbst die Anbahnung von freundschaftlichen Verhältnissen zu den an der OHG beteiligten Gesellschafter unrealistisch. Die Gesellschafter haben vielmehr Gerichtsverfahren zur Enthebung von Dr. N. in der Funktion als Geschäftsführer angestrengt. Nach Einwurf des steuerlichen Vertreters, dass auch eine Amtsenthebung des früheren Notgeschäftsführers J A sowie Dr. G bei Gericht anstrengt worden sei und der derzeitige Notgeschäftsführer seit 1997 in dieser Funktion tätig sei, setzte der Notgeschäftsführer fort, dass eine bessere Eigentumsverwertung der Objekte nicht möglich (gewesen) sei, weil alles versucht worden sei, den best-möglichen Preis zu erzielen (inkl. versteigerungähnlicher Verfahren). Die Mietverhältnisse in dem in Rede stehenden Gebäude seien einer Kündigung nicht zugänglich gewesen; zudem sei der bezahlte Mietzins verschwindend gering gewesen, wodurch die Mieter eine starke Verhandlungsposition betreffend die Kaufpreise gehabt hätten. Trotzdem sei in Anbetracht der Sach- und Rechtslage das bestmögliche Ergebnis erzielt worden.

Nach Verweis des steuerlichen Vertreters auf die unterschiedliche Beurteilung des Mietrechts aus der Sicht des Zivilrechts im Vergleich zum Abgabenrecht betonte der steuerliche Vertreter, dass die Mieter gar nicht gezwungen werden hätten können, die Objekte zu verlassen, woraufhin der Notgeschäftsführer zu Protokoll gab, dass bei keinem der Mieter die Möglichkeit gegeben gewesen sei, das Bestandverhältnis nach dem Mietrechtsgesetz zu beenden. Der Abschluss der Kaufverträge bei den vereinbarten und bestehenden - niedrigen - Mietzinsen und gleichzeitigen Untervermiet- und Weitergaberecht könne letztendlich als

Entgegenkommen der späteren Käufer der Liegenschaftsanteile gesehen werden, um eine möglichst rasche Liquidation der Personengesellschaft zu bewirken.

Im Anschluss daran verwies der Notgeschäftsführer auf die Kündigungsverfahren (Kündigungs- und Räumungsverfahren), die er alle verloren habe, der steuerliche Vertreter auf die Anlage 1 der Berufung vom 12. Jänner 2005, wo Wohnungsverkäufe dargestellt würden.

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

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gem. § 119 Abs. 1 leg. cit. sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Gem. § 119 Abs. 2 leg. cit. dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Gemäß § 167 Abs. 1 leg. cit. bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Dem nachfolgenden Absatz 2 zufolge hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

§ 146 HGB (=UGB) lautet:

„(1)	<p><i>Die Liquidation erfolgt, sofern sie nicht durch Beschluss der Gesellschafter oder durch den Gesellschaftsvertrag einzelnen Gesellschaftern oder anderen Personen übertragen ist, durch sämtliche Gesellschafter als Liquidatoren. Mehrere Erben eines Gesellschafters haben einen gemeinsamen Vertreter zu bestellen.</i></p>
(2)	<p><i>Auf Antrag eines Beteiligten kann aus wichtigen Gründen die Ernennung von Liquidatoren durch das Gericht erfolgen, in dessen Sprengel die Gesellschaft ihren Sitz hat; das Gericht kann in einem solchen Falle Personen zu Liquidatoren ernennen, die nicht zu den Gesellschaftern gehören. Als Beteiligter gilt außer den Gesellschaftern im Falle des § 135 auch der Gläubiger, durch den die Kündigung erfolgt ist.“</i></p>

(3)	....
-----	------

§147 HGB (=UGB) lautet: „*Die Abberufung von Liquidatoren geschieht durch einstimmigen Beschluss der nach § 146 Abs. 2, 3 Beteiligten; sie kann auf Antrag eines Beteiligten aus wichtigen Gründen auch durch das Gericht erfolgen.*“

§148 HGB (=UGB) lautet:

- |      |   |
|------|---|
| „(1) | <i>Die Liquidatoren sind von sämtlichen Gesellschaftern zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden. Das Gleiche gilt von jeder Änderung in den Personen der Liquidatoren oder in ihrer Vertretungsmacht. Im Falle des Todes eines Gesellschafters kann, wenn anzunehmen ist, dass die Anmeldung den Tatsachen entspricht, die Eintragung erfolgen, auch ohne dass die Erben bei der Anmeldung mitwirken, soweit einer solchen Mitwirkung besondere Hindernisse entgegenstehen.</i> |
| (2)  | <i>Die Eintragung gerichtlich bestellter Liquidatoren sowie die Eintragung der gerichtlichen Abberufung von Liquidatoren geschieht von Amtswegen.</i>   |
| (3)  | <i>Die Liquidatoren haben ihre Namensunterschrift zur Aufbewahrung bei Gericht zu zeichnen.</i> “   |

§ 149 HGB (=UGB) lautet: „*Die Liquidatoren haben die laufenden Geschäfte zu beenden, die Forderungen einzuziehen, das übrige Vermögen in Geld umzusetzen und die Gläubiger zu befriedigen; zur Beendigung schwebender Geschäfte können sie auch neue Geschäfte eingehen. Die Liquidatoren vertreten innerhalb ihres Geschäftskreises die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich.*“

Gemäß § 1053 ABGB wird durch den Kaufvertrag eine Sache um eine bestimmte Summe Geldes einem andern überlassen. Er gehört, wie der Tausch, zu den Titeln ein Eigentum zu erwerben. Die Erwerbung erfolgt erst durch die Übergabe des Kaufgegenstandes. Bis zur Übergabe behält der Verkäufer das Eigentumsrecht.

Gemäß § 1090 ABGB heißt der Vertrag, wodurch jemand den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhält, überhaupt Bestandvertrag.

Gemäß § 1 Abs. 1 MRG gilt dieses Bundesgesetz für die Miete von Wohnungen, einzelnen Wohnungsteilen oder Geschäftsräumlichkeiten aller Art (wie im besonderen von Geschäftsräumen, Magazinen, Werkstätten, Arbeitsräumen, Amts- oder Kanzleiräumen) samt den etwa mitgemieteten (§ 1091 ABGB) Haus- oder Grundflächen (wie im besonderen von Hausgärten, Abstell-, Lade- oder Parkflächen) und für die genossenschaftlichen Nutzungsverträge über derartige Objekte (im folgenden Mietgegenstände genannt); in diesem Bundesgesetz wird unter Mietvertrag auch der genossenschaftliche Nutzungsvertrag, unter Mietzins auch das auf Grund eines genossenschaftlichen Nutzungsvertrages zu bezahlende Nutzungsentsgelt verstanden.

§ 30 MRG, BGBl.Nr. 520/1981 zuletzt geändert durch BGBl.Nr. 68/1991, mit dem Außerkrafttretedatum 31. Dezember 2001 lautet:

„(1)	<i>Der Vermieter kann nur aus wichtigen Gründen den Mietvertrag kündigen.</i>
(2)	<i>Als ein wichtiger Grund ist es insbesondere anzusehen, wenn</i>
1.	<i>der Mieter trotz einer nach dem Eintritt der Fälligkeit erfolgten Mahnung mit der Bezahlung des Mietzinses über die übliche oder ihm bisher zugestandene Frist hinaus, mindestens aber acht Tage im Rückstand ist;</i>
2.	<i>der Mieter, dessen vereinbarter Mietzins ganz oder teilweise in eigenen Dienstleistungen besteht, die bedungenen Dienste vertragswidrig verweigert;</i>
3.	<i>der Mieter vom Mietgegenstand einen erheblich nachteiligen Gebrauch macht, namentlich den Mietgegenstand in arger Weise vernachlässigt oder durch sein rücksichtloses, anstößiges oder sonst grob ungehöriges Verhalten den Mitbewohnern das Zusammenwohnen verleidet oder sich gegenüber dem Vermieter oder einer im Haus wohnenden Person einer mit Strafe bedrohten Handlung gegen das Eigentum, die Sittlichkeit oder die körperliche Sicherheit schuldig macht, sofern es sich nicht um Fälle handelt, die nach den Umständen als geringfügig zu bezeichnen sind; dem Verhalten des Mieters steht, soweit er es unterließ, die ihm mögliche Abhilfe zu schaffen, das Verhalten seines Ehegatten und der anderen mit ihm zusammenwohnenden Familienangehörigen sowie der von ihm sonst in die gemieteten Räume aufgenommenen Personen gleich;</i>
4.	<i>der Mieter den Mietgegenstand mit oder ohne Beistellung von Einrichtungsgegenständen ganz weitergegeben hat und ihn offenbar in naher Zeit nicht für sich oder die eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) dringend benötigt oder, wenngleich auch nur teilweise, durch Überlassung an einen Dritten gegen eine im Vergleich zu dem von ihm zu entrichtenden Mietzins und etwaigen eigenen Leistungen an den Dritten unverhältnismäßig hohe Gegenleistung verwertet. Die teilweise Weitergabe einer Wohnung kommt einer gänzlichen Weitergabe gleich, wenn die nicht weitergegebenen Teile der Wohnung nicht zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen regelmäßig verwendet werden;</i>
5.	<i>die vermieteten Wohnräume nach dem Tod des bisherigen Mieters nicht mehr einem dringenden Wohnbedürfnis eintrittsberechtigter Personen (§ 14 Abs. 3) dienen;</i>
6.	<i>die vermietete Wohnung nicht zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses des Mieters oder der eintrittsberechtigten Personen (§ 14 Abs. 3) regelmäßig verwendet wird, es sei denn, dass der Mieter zu Kur- oder Unterrichtszwecken</i>

		<i>oder aus beruflichen Gründen abwesend ist;</i>
	7.	<i>die vermieteten Räumlichkeiten nicht zu der im Vertrag bedungenen oder einer gleichwertigen geschäftlichen Betätigung regelmäßig verwendet werden, es sei denn, daß der Mieter nur vorübergehend wegen Urlaubs, Krankheit oder Kuraufenthalts abwesend ist;</i>
	8.	<i>der Vermieter die gemieteten Wohnräume für sich selbst oder für Verwandte in absteigender Linie dringend benötigt und ihm oder der Person, für die der Mietgegenstand benötigt wird, aus der Aufrechterhaltung des Mietvertrages ein unverhältnismäßig größerer Nachteil erwüchse als dem Mieter aus der Kündigung; die Abwägung der beiderseitigen Interessen entfällt;</i>
	a)	<i>wenn es sich um ein gemietetes Einfamilienhaus oder um Teile eines Einfamilienhauses handelt,</i>
	b)	<i>wenn es sich um eine vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung handelt;</i>
	9.	<i>der Vermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für Verwandte in gerader Linie dringend benötigt und dem Mieter Ersatz beschaffen wird;</i>
	10.	<i>der Vermieter den Mietgegenstand, der schon vor der Kündigung zur Unterbringung von Arbeitern oder sonstigen Angestellten des eigenen Betriebes bestimmt war, für diesen Zweck dringend benötigt;</i>
	11.	<i>ein dem Bund, einem Bundesland oder einer Gemeinde gehöriger Mietgegenstand auf eine Art verwendet werden soll, die in höherem Maß den Interessen der Verwaltung dient als die gegenwärtige Verwendung, und dem Mieter Ersatz beschafft wird;</i>
	12.	<i>bei Untermietverhältnissen durch die Fortsetzung der Untermiete wichtige Interessen des Untervermieters verletzt würden, namentlich wenn der Untervermieter den Mietgegenstand für sich selbst oder für nahe Angehörige dringend benötigt oder wenn ihm nach den Umständen die Aufrechterhaltung der Wohnungsgemeinschaft mit dem Untermieter billigerweise nicht zugemutet werden kann;</i>
	13.	<i>ein im Mietvertrag schriftlich als Kündigungsgrund vereinbarter Umstand eintritt, der in bezug auf die Kündigung oder die Auflösung des Mietverhältnisses für den Vermieter (Untervermieter), für seine nahen Angehörigen (§ 14 Abs. 3) oder für das Unternehmen, für das der Vermieter (Untervermieter) allein oder in Gemeinschaft mit anderen Personen vertretungsbefugt ist, als wichtig und bedeutsam anzusehen ist;</i>
	14.	<i>die ordnungsgemäße Erhaltung des Miethauses, in dem sich der Mietgegenstand</i>

		<i>befindet, aus den Hauptmietzinsen einschließlich der zur Deckung eines erhöhten Erhaltungsaufwandes zulässigen erhöhten Hauptmietzinse weder derzeit, noch auf Dauer sichergestellt werden kann, die baubehördliche Bewilligung zur Abtragung des Miethauses erteilt worden ist und dem Mieter Ersatz beschafft wird;</i>
	15.	<i>ein Miethaus ganz oder in dem Teil, in dem sich der Mietgegenstand befindet, abgetragen oder umgebaut werden soll, mit dem Abbruch (Umbau) die Errichtung eines neuen (geänderten) Baues sichergestellt ist, die Bezirksverwaltungsbehörde auf Antrag des Bauwerbers mit Bescheid erkannt hat, daß selbst unter Berücksichtigung schutzwürdiger Interessen der bisherigen Mieter der geplante Neubau (Umbau) aus Verkehrsrücksichten, zu Assanierungszwecken, zur Vermehrung der Wohnungen, die zur Beseitigung oder Milderung eines im Ortsgebiet bestehenden quantitativen Wohnungsbedarfes oder eines qualitativen Wohnfehlbestandes geeignet sind, oder aus anderen Gründen im öffentlichen Interesse liegt und dem Mieter Ersatz beschafft wird;</i>
	16.	<i>der Hauptmieter einer Wohnung der Ausstattungskategorie "D" weder bereit ist, eine vom Vermieter im Sinn des § 4 Abs. 4 angebotene Standardverbesserung zuzulassen, noch die angebotene Standardverbesserung selbst durchzuführen, und dem Mieter Ersatz beschafft wird.</i>
(3)		<i>Eine Vereinbarung, wonach dem Vermieter das Kündigungsrecht unbeschränkt oder in einem weiteren als dem vorstehend bestimmten Maß zustehen soll, ist rechtsunwirksam. Überdies kann der Vermieter, der das Miethaus durch Rechtsgeschäft unter Lebenden erworben hat, aus dem Grund des Abs. 2 Z 8 nur kündigen, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Erwerbung und dem Kündigungstermin mindestens zehn Jahre liegen.</i> <i>Ein Miteigentümer kann die Kündigungsgründe des Abs. 2 Z 8 bis 11 überdies nur geltend machen, wenn er wenigstens Eigentümer zur Hälfte ist.</i>

Die Bestimmungen des § 30 MRG in der zuvor zitierten Fassung weichen von jenen des § 30 MRG, BGBI. Nr. 520/1981 zuletzt geändert durch BGBI. I Nr. 161/2001, insoweit voneinander ab, als der Text im Absatz 2, Ziffer 8 einen Kündigungsgrund als gegeben erachtet, wenn „*der Vermieter die gemieteten Wohnräume für sich selbst oder für Verwandte in absteigender Linie dringend benötigt und ihm oder der Person, für die der Mietgegenstand benötigt wird, aus der Aufrechterhaltung des Mietvertrags ein unverhältnismäßig größerer Nachteil erwünscht als dem Mieter aus der Kündigung; die Abwägung der beiderseitigen Interessen entfällt, wenn es sich um eine vom Wohnungseigentümer nach Wohnungseigentumsbegründung vermietete Eigentumswohnung handelt.*“

---

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfahren Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. März 2003, 99/14/0071, und 22. Februar 2000, 99/14/0082).

Nach Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 8. Auflage, Tz 158 zu § 2, ist bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988) oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung (§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) zu qualifizieren sind (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 4. September 1992, 91/13/0196) Dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermeiden versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel entweder gar keiner oder einer niedrigen Progression unterliegen. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. April 2000, 96/15/0185), und der dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Oktober 1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Ob die Absicht von Parteien eines in Frage stehenden Rechtsgeschäftes (im gegenständlichen Fall: Kaufvertrag) darauf gerichtet war, dieses Rechtsgeschäft abzuschließen, ist für die abgabenrechtliche ebenso wie für die zivilrechtliche Beurteilung des Eintritts der mit dem Geschäftsabschluss verbundenen Rechtsfolgen eine Tatfrage, deren Lösung auf der Ebene der Beweiswürdigung gefunden werden muss, gleich ob die Parteien der behaupteten Vereinbarung zueinander im Angehörigenverhältnis stehen oder nicht. Denn auch die von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gestellten Anforderungen an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind Ausfluss der Beweiswürdigung. Die bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen, genügt nicht, um ihm die Anerkennung zu versagen (Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 19. März 1974, G 1/74); das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, 8. Auflage, Tz 158/2 zu § 2 und das dort zitierte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 16. Juni 1987, G 52/87).

Für die Fremdüblichkeit der Verträge betreffend des Verkaufs der Wohnung top Nr. 1 im Hinterhaus an Frau B im Jahr 1998 ebenso wie jener des Bestandobjekts top Nr. 3 im Hinterhaus an J A im Jahr 2001 sprachen die oben zitierten Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes, weil das in Rede stehende Gebäude in den Anwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fällt, dessen Bestimmungen von ihrem Rechtscharakter her **zwingendes Recht** sind und daher die allgemeineren bestandrechtlichen Normen des ABGB verdrängen. Kann zwingendes Recht durch Parteienvereinbarung nicht abgeändert werden, so will der Gesetzgeber mit einer solchen Anordnung verhindern, dass wichtige Regelungszwecke durch den Parteiwillen vereitelt werden (vgl. an Beispielen für Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes, die zum Schutz des Mieters (beispielsweise Frau B) zwingend sind: a) §§ 29ff. MRG über die Auflösung des Mietverhältnisses; b) § 27 MRG, demzufolge einige Abreden verboten und ungültig sind; c) § 10 MRG, demzufolge der Mieter im voraus nicht auf den Anspruch auf Ersatz für wesentliche Verbesserungen der Wohnung verzichten kann). Bei mietengeschützten Objekten kann der innehabende Mieter nur nach den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes gekündigt werden. Auch wenn der Bestandnehmer Rechtsbesitzer ist und in dieser Eigenschaft gegen Dritte mit der Besitzstörungs- und der Besitzentziehungsklage vorgehen kann, der Bestandgeber Sachbesitzer bleibt und als solcher Besitzschutz genießt, gebührt bei Konkurrenz zwischen Sachbesitz und Rechtsbesitz letzterem der Vorrang. Aufgrund der starken Rechtsposition von Bestandnehmern gemäß dem Mietrechtsgesetz 1981, welche durch das Schreiben der Fa. A-Ges vom 30. Mai 1994, demzufolge ein Verkaufspreis von S 15.000/m<sup>2</sup> für die leeren Wohnungen, hingegen S 5.000/m<sup>2</sup> für die vermieteten Wohnungen realisierbar wäre, bestätigt wurde, würde jeder Hinweis (zum erzielbaren Verkehrswert), den ein Haus- oder Wohnungsbesitzer vor Verkauf derselben dem Mieter, wenn dieser zugleich Käufer ist, erteilt, oder Versuch, den Mietvertrag aufzukündigen, um einen höheren Verkaufspreis zu erzielen, folgenlos bleiben. Da mit den Bestimmungen des Mietrechtsgesetz 1981 die Möglichkeit, einen freien Mietzins zu vereinbaren, eingeschränkt, somit der kaufpreisbestimmende Faktor Ertragswert vermindert worden war, war zwangsläufig ein niedriger Kaufpreis beim Verkauf einer mit einem Bestandrecht belasteten Wohnung als bei der Veräußerung einer bestandfreien Wohnung zu erwarten. Auch wenn das im Betriebsprüfungsbericht angesprochene Gutachten aus dem Jahr 1993 einen durchschnittlichen Verkaufspreis von S 19.000/m<sup>2</sup> ausweist und der Kaufpreis der im Eigentum von nahen Angehörigen der Gesellschafter der Bw. stehenden Wohnungen auf den ersten Blick niedrig ist, weil die in Rede stehenden Wohnungen von deren Mietern um einen Preis von S 9.977/m<sup>2</sup> gekauft worden waren, änderte dies nichts an der Tatsache, dass der Kaufpreis einer Liegenschaft nicht ihrem Verkehrswert entsprechen muss, zumal der Kaufpreis in jedem Einzelfall zwischen den subjektiven Wertvorstellungen des Verkäufers und Käufers

liegen wird. Wird der Notgeschäftsführer der Bw. versuchen, einen höchstmöglichen Preis zu erzielen, so wird **jeder** Käufer bestrebt sein, möglichst wenig für den Liegenschaftsanteil samt Recht auf Begründung von Eigentum an der in Bestand habenden Wohnung zu zahlen. Ist der Preis von den persönlichen Wünschen und Vorstellungen des Kaufinteressenten abhängig, so hatten die von der Bp ermittelten Verkehrswerte von den tatsächlichen Kaufpreiserlösen abzuweichen, wenn die in Rede stehenden Eigentumswohnungen vom jeweiligen Mieter der Wohnungen gekauft wurden.

Was die Ermittlungspflicht der Abgabenbehörde anbelangt, diente diese und die Aufklärungspflicht der Abgabepflichtigen, insbesondere des steuerlichen Vertreters und des Notgeschäftsführers der Bw., der Verwirklichung einer gerechten und gleichmäßigen Besteuerung, verfolgte also ein schwerwiegendes öffentliches Interesse. Die Tatsache, dass der Bruder des Gesellschafters F A, J A als Liquidator abgesetzt wurde und der aktuelle Notliquidator der Bw., Dr. N., mit keinem der an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter verwandt oder verschwägert ist, ohne dass die Liquidation der in Rede stehenden Personengesellschaft innerhalb eines absehbaren Zeitraums abgeschlossen worden wäre, sprach für die Überlagerung des Liquidationsverfahrens mit einem persönlichen Faktor, dessen Ursache in den persönlichen Beziehungen zwischen den Gesellschaftern, somit in der Privatsphäre der Geschwister zu suchen ist. Aufgrund der fremdunüblichen Verhältnisse, wofür die Dauer des Liquidationsverfahrens und die offenkundigen, von einander verschiedenen Interessen der Beteiligten an der Bw. sprachen, war auf die Fremdüblichkeit der Kaufpreise zuschließen.

Letztendlich sprachen auch die im Berufungsverfahren thematisierten - erfolglosen - Gerichtsverfahren, welche auf Bestandfreimachung der zum Verkauf bestimmten Wohnungen gerichtet waren, für die konsequente Verfolgung der Beendigung des Liquidationsverfahrens, weil die geprüfte Firma sich seit 1983 in Liquidation befindet, die Eintragung der Liquidation im Firmenbuch im Jahr 1984 erfolgt ist, die gewerbliche Tätigkeit mit dem Beginn der Liquidation aufgegeben wurde und die in Rede stehenden Wohnungsverkäufe in den Streitjahren zustande gekommen waren. Auf die steuerliche Betriebsprüfung über die Jahre 1984 bis 1986, im Zuge derer die Beendigung der werbenden gewerblichen Tätigkeit festgestellt wurde, sei verwiesen. Mangels an stichhaltigen Beweisen für die betriebliche Nutzung der Wohnungen in den Streitjahren waren sie nicht als ein Teil des Betriebsvermögens der in Liquidation befindlichen Personengesellschaft zuzurechnen.

Was die Ausführungen des Notliquidators anlässlich des Erörterungstermins anbelangt, waren diese als glaubwürdig zu bewerten, wenn er bezüglich der Wohnungen 3 und 5 im Vorderhaus und 2b und 3 im Hinterhaus auf den Mietvertrag vom 3. April 1984, AS 147 des Arbeitsbogens und den zweiten Mietvertrag aus dem Jahr 1977 (AS 160 des Arbeitsbogens) verweist, beide

Urkunden insofern als dubios charakterisiert, als sie beide der Finanzverwaltung nicht angezeigt wurden und auch keinen Mietzinsbetrag auswiesen.

Zur erforderlichen Bestimmtheit des Bestandzinses muss das Entgelt im Bestandvertrag nicht ziffernmäßig festgesetzt sein, wohl aber muss dieser alle Elemente enthalten, die die objektive Bestimmbarkeit des Bestandzinses ermöglichen. Nach der Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofs (MietSlg 16.108; JBI 1973, 617 = MietSlg 25.093/17) bedarf es bei gesetzlich fixiertem Mietzins keiner ausdrücklichen Vereinbarung der Mietzinshöhe. Auf § 16 MRG 1981 sei verwiesen.

Auch die weiteren Ausführungen des Notliquidators verschafften dem Unabhängigen Finanzsenat Gewissheit über das Vorliegen von fremdüblichen Verhältnissen, wenn der Notliquidator sich zur Vorgangsweise entschlossen hatte, beide Brüder der Gesellschaft zu fragen, ob sie bereit wären, die genannten Wohnungen zum m<sup>2</sup> -Preis von ca. ATS 10.000 zu kaufen oder ob ein Gerichtsverfahren zur Räumung und anschließenden Verwertung der Wohnungen angestrengt werden soll, und es hinsichtlich der Wohnungen top Nr. 2b und 3 im Hinterhaus schließlich zu Verkaufen an J A und dessen Schwester Elisabeth B gekommen war. Auf die vom Notliquidator thematisierten verschiedenen Gerichtsprozesse betreffend Freiwerdung dieser Wohnungen, ohne auch nur in einem der Verfahren mit seinen Klageansprüchen durchgedrungen zu sein, das Untervermietrecht der Mieter sowie die Tatsache, der erzielte Kaufpreis für die Wohnungen top 2b und 3 im Hinterhaus sei doppelt so hoch wie jener für die beiden Wohnungen top 3 und 5 im Vorderhaus gewesen, sei verwiesen. Aufgrund der obigen Ausführungen war den Berufungen gegen die Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO für die Jahre 1998 und 2001 Folge zu geben.

Was die Berufung gegen den Feststellungsbescheid für das Jahr 2002 anbelangt, vermochten die Ausführungen des steuerlichen Vertreters dem Unabhängigen Finanzsenat nicht Gewissheit über die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, mit dem das Finanzamt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 abgabenerklärungsgemäß festgesetzt hatte, zu verschaffen. Insofern war die Berufung gegen den Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 2002 als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	296.314,03	€
	4.077.370,00	S
Von den Einkünften wurde einbehalten:		

Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen			220,78	€
In den Einkünften sind enthalten:			3.038,00	S
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz			883,19	€
			12.153,00	S
Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988				
001	A F XXXX A-Str . 000/00 Wien 9/18/19 Klosterneuburg XXX/XXXX Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	Einkünfte	148.157,02 2.038.685 110,39 1.519,00 441,56 6.076,00	€ S € S € S
	Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
002	A J XXXX A-Str. 000/0/0/0 Wien 9/18/19 Klosterneuburg 000/0000 Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	Einkünfte	148.157,01 2.038.685 110,39 1.519,00 441,63 6.077,00	€ S € S € S
	Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			

Die im Kalenderjahr 2001 erzielten Einkünfte werden gem. § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb			215.453,15	€
			2.964.700,00	S
Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen			217,78	€
In den Einkünften sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz			2.996,70 871,13 11.987,00	S € S
Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988				
001	A F XXXX A-Str. 000/00 Wien 9/18/19 Klosterneuburg XXX/XXXX Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	Einkünfte	107.726,57 1.482.350,00 108,86 1.498,00 435,53 5.993,00	€ S € S € S

	Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			
002	A J XXXX A-Str. 000/0/0/0 Wien 9/18/19 Klosterneuburg 000/0000 Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer von endbesteuerungsfähigen Kapitalerträgen Im Einkunftsanteil sind enthalten: Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge zum vollen Steuersatz	Einkünfte	107.726,58 1.482.350 108,86 1.498,00 435,53 5.993,00	€ S € S € S
	Bei der Veranlagung der (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988			

Wien, am 23. Jänner 2008