



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufungen des Bw., vom 23. November 1998 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 19. Oktober 1998 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1992 und 1993, vom 20. Oktober 1998 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1994 sowie Umsatzsteuer 1995 und vom 5. November 1998 betreffend Einkommensteuer 1995, nach der am 16. April 2008 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 1992 bis 1995 sowie Einkommensteuer 1992, 1993 und 1995 werden als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 1994 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1992 und 1995 sowie Einkommensteuer 1995 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1994 sowie Einkommensteuer 1992 bis 1994 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betreffend Umsatzsteuer 1993 und 1994 sowie Einkommensteuer 1992 bis 1994 sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Gliederungsübersicht:

Verfahrensgang (S. 3 – 5)

Erwägungen:

I) verfahrensrechtlicher Teil:

1.) Verjährung (S. 6 – 10)

2.) Beschlagnahme/Akteneinsicht (S. 10 – 17)

II) materiellrechtlicher Teil:

1.) Rechnungen der H. GmbH:

- a) Sachverhalt (S. 17 – 40)

- b) Vorsteueranspruch (S. 40 – 47)

- c) ertragsteuerliche Beurteilung (S. 47 – 90)

2.) nachträgliche Werbungskosten (S. 90 – 103)

3.) Vorsteuer für Vermittlungsprovisionen (S. 103 – 104)

4.) Ermittlung der Spekulationsgewinne (S. 105 – 119)

Verfahrensgang:

Der Berufungswerber (Bw.), ein Wirtschaftsjurist, bezog im Streitzeitraum unter anderem Einkünfte aus der Vermietung von zwei im Jahr 1992 erworbenen Objekten, in denen für das Land Steiermark vornehmlich aus dem südosteuropäischen Raum stammende Flüchtlinge beherbergt wurden. Das Ergebnis aus dieser Vermietungstätigkeit ermittelte er durch Einnahmen-/Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) unter Anwendung der so genannten Umsatzsteuer- (USt-) Bruttomethode.

Im Jahr 1993 hatten Erhebungen der damaligen Prüfungsabteilungsabteilung für Strafsachen (PAST) zur Veranlagung 1991 zum Verdacht geführt, der Bw. habe Geschäftsbeziehungen mit einer „H. GmbH“ vorgetäuscht und mit deren Hilfe mittels Scheinrechnungen unberechtigt Vorsteuern lukriert bzw. Werbungskosten geltend gemacht. Im Zuge dieser finanzstrafbehördlichen Erhebungen waren im Rechenwerk des Bw. für 1992 zwei weitere Rechnungen dieser GmbH zum Vorschein gekommen.

Nachdem das Rechtsmittelverfahren gegen die Abgabenbescheide 1991 zu einer Bestätigung des Scheinrechnungscharakters der beanstandeten Abrechnungsbelege in einer Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion (FLD) für Steiermark geführt hatte, war vom Finanzamt X. (FA) eine abgabenbehördlichen Prüfung der Aufzeichnungen des Bw. für die Folgejahre 1992 - 1995 durchgeführt worden. Als Ergebnis dieser Betriebsprüfung (BP) waren die nunmehr angefochtenen Bescheide ergangen.

Das FA hatte darin, der FLD-Entscheidung im Rechtsmittelverfahren zu den Veranlagungsbescheiden 1991 folgend, unter anderem jene beiden Geschäfte mit der H. GmbH aus dem Jahr 1992 nicht anerkannt, welche bereits im Zuge der PAST-Erhebungen im Jahr 1993 hervorgekommen waren. Des Weiteren hatte das FA aufgrund der BP, neben anderen, für das anhängige Verfahren nicht relevanten Feststellungen, Vorsteuern gekürzt, welche der Bw. im Jahr 1994 aus Rechnungen betreffend die Vermittlung des im Dezember 1993 erfolgten Verkaufes der beiden Flüchtlingsheime in Abzug gebracht hatte, sowie den nach dem Verkauf in den Jahren 1994 und 1995 vom Bw. weiterhin bezahlten Betriebskosten für die beiden Flüchtlingsheime die Anerkennung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung versagt. Schließlich waren bei der Berechnung der 1994 bzw. 1995 aus dem Verkauf der beiden Objekte erzielten Spekulationsgewinne die Anschaffungs- und Renovierungskosten um die darin enthaltene Umsatzsteuer vermindert sowie, auf Basis des § 19 EStG, erst in den Jahren 1996 bzw. 1997 bezahlte Werbungskosten außer Ansatz gelassen worden.

Im Rechtsmittel gegen diese Bescheide wandte der Bw. Verfahrensmängel infolge unvollständiger Rückstellung von Unterlagen, welche bei einer Hausdurchsuchung beschlagnahmt worden waren, sowie wegen der Abdeckung von Aktenteilen bei einer Akteneinsicht ein. Inhaltlich richtete sich die Berufung gegen die o.a. Feststellungen

In Bezug auf die Kürzungen im Zusammenhang mit den beiden Rechnungen der H. GmbH verwies der Bw. auf das zwischenzeitig ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) vom 24.2.2000, 97/15/0151, in welchem der Gerichtshof beim ähnlich gelagerten Sachverhalt im Rechtsmittelverfahren zum Jahr 1991 den Scheinrechnungscharakter verworfen habe. Der in diesem Verfahren aus Formalgründen nicht anerkannte Vorsteuerabzug habe auf Rechnungsmängeln beruht, welche bei den nunmehr zu beurteilenden Rechnungen der H. GmbH aus dem Jahr 1992 nicht mehr vorlägen. Die Abgabenbehörde habe mit der Anerkennung eines Teiles der geltend gemachten Umbaukosten beim Objekt in J.-Ort, Ortsteil-H. den strittigen Sachverhalt dem Grunde nach ohnehin bestätigt. Durch umfangreiches, der Berufung beigegebenes Belegmaterial werde belegt, dass die strittigen Leistungen zur Gänze tatsächlich erbracht und auch in angemessener Höhe verrechnet worden seien. Auch der Geldfluss zu beiden Rechnungen sei zweifelsfrei nachgewiesen worden. Mit der Organisation der Arbeiten sei von Seiten der H. GmbH überwiegend Herr J., ein Mitarbeiter dieses Unternehmens, betraut gewesen. Durch mehrere Zeugenaussagen werde aber auch eine persönliche Beteiligung des Stefan H. erwiesen.

Die Eliminierung der vom Bw. nach dem Verkauf der beiden Mietobjekte in den Jahren 1994 und 1995 weiter bezahlten Betriebskosten der Flüchtlingsheime aus seinen Werbungskosten erachtete der Bw. im Rechtsmittel als Verletzung des Abflussprinzips nach § 19 EStG und Folge der lediglich auf die Prüfungsjahre 1992 – 1995 beschränkten Sichtweise der BP, welche nicht berücksichtige, dass er die strittigen Aufwendungen der Erwerberin im Jahr 1996 ohnehin in Rechnung gestellt habe und dass sie von dieser auch bezahlt worden seien. Diese Vorgangsweise habe eine verspätete Umstellung von Daueraufträgen erforderlich gemacht. Teilweise hätten auch die seinerzeit von ihm beauftragten Unternehmen ihre Rechnungen weiterhin an ihn als Auftraggeber gelegt.

Zur Nichtanerkennung der Vorsteuer aus den Provisionen, welche der Bw. anlässlich der Vermittlung des Verkaufes der beiden Flüchtlingsheime bezahlt hatte, vertrat der Bw. in der Berufung den Standpunkt, dass lediglich der Umsatz von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbssteuergesetz 1987 (GreStG), nicht aber deren Vermittlung, zu einem unecht befreiten Umsatz führe.

Beim Streitpunkt *Spekulationsgewinnermittlung* verwehrte sich der Bw. gegen die Kürzung der USt-Komponente aus den aktivierten Vermittlungs-, Umbau- und Renovierungskosten sowie aus den beim Liegenschaftsverkauf angefallenen Vermittlungsprovisionen. Aus den durch die höchstgerichtliche Judikatur und die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) vorgegebenen Grundsätzen zur Behandlung der Absetzung für Abnutzung (AfA) und der Vorsteuerrückverrechnung nach § 12 Abs. 10 UStG sei abzuleiten, dass auch Anschaffungs- und Werbungskosten von vermieteten Liegenschaften bei der Spekulationsgewinnermittlung mit den Bruttowerten anzusetzen seien.

Andererseits verwehrte sich der Bw. gegen die Hinzurechnung der nicht anerkannten Vorsteuern aus den Rechnungen der H. GmbH bei der Ermittlung der Spekulationsgewinne, da die Vorsteuerkomponente für dieser Berechnung nicht von Belang sei.

Da das Abflussprinzip des § 19 EStG bei der Berechnung von Spekulationsgewinnen in den Hintergrund trete, seien in Bezug auf die Liegenschaft in U.-Ort die erst in den Jahren 1996 und 1997 verausgabten Kosten für Instandsetzung und für einen damit im Zusammenhang stehenden Rechtsstreit zudem als Teil der seinerzeitigen Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

Das FA entschied über die Berufung des Bw. mit Berufungsvorentscheidung (BVE). Nach dem Spruch der BVE ergingen dabei für 1992 stattgebende, für 1993 bis 1995 abweisende Erledigungen. Den gegenüber den angefochtenen Bescheiden unverändert belassenen Besteuerungsgrundlagen und der Begründung zur BVE ist jedoch zu entnehmen, dass die Erstbehörde dem Berufsbegehren insgesamt nicht gefolgt war.

Die Nichtanerkennung der beiden Rechnungen der H. GmbH begründete das FA damit, dass es ein Unternehmen mit dieser Firmenbezeichnung nie gegeben habe. Da das Rechnung legende Unternehmen die verrechneten Leistungen somit nicht erbracht habe, stehe der Vorsteuerabzug nicht zu und sei das Berufungsbegehren in Bezug auf diese Rechnungen daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Bei den vom Bw. nach dem Verkauf der beiden Fremdenheime weiter bezahlten Betriebskosten lägen weder durchlaufende Posten noch - mangels Veranlassungszusammenhang mit seinen Einkünften – nachträglichen Werbungskosten vor. Vielmehr seien diese Zahlungen als steuerneutrales Darlehen an die Erwerberin zu qualifizieren.

Die Vorsteuer aus den Vermittlungsprovisionen für die Liegenschaftsverkäufe sei nicht abzugsfähig, da die verrechneten Leistungen mit unecht steuerbefreiten Grundstücksumsätzen im Zusammenhang stünden und überdies eine Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs. 10 UStG vorzunehmen sei.

Dem Spekulationsgewinn seien die aufgrund der BP-Feststellungen gekürzten Vorsteuern und Anschaffungskosten einnahmenseitig hinzuzurechnen, da lediglich eine von vorne herein nicht abzugsfähige Vorsteuer zu den Anschaffungskosten gehöre.

Für die erst in den Jahren 1996 und 1997 bezahlten Instandsetzungskosten und Kosten des zugehörigen Rechtsstreits könne eine Berücksichtigung erst im Jahr der Bezahlung erfolgen. Allerdings unterlägen diese Ausgaben den beschränkten Verlustverwertungsmöglichkeiten für Spekulationseinkünfte und wirkten sich daher nur aus, wenn ihnen im Jahr der Verausgabung Zuflüsse aus Spekulationsgeschäften gegenüber stünden.

Unter Aufrechterhaltung seines bisherigen Berufungsvorbringens und Ankündigung weiterer Ergänzungen beantragte der Bw. die Vorlage seines Rechtsmittels an den UFS zur Entscheidung.

Bei der Rechtsmittelbehörde langte in der Folge bis zur mündlichen Verhandlung am 16. April 2008 kein weiteres Berufungsvorbringen ein.

Der UFS führte im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren diverse ergänzende Erhebungen zu den Rechnungen der H. GmbH durch.

In der am 16. April 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung untermauerte der Bw. sein bisheriges Vorbringen durch die Vorlage weiterer Unterlagen und ergänzende Ausführungen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht verwies er einerseits auf die unüblich lange Verfahrensdauer, welche zu Problemen mit mittlerweile verblassten Korrespondenzunterlagen und insbesondere auch zum Eintritt der absoluten Verjährung geführt habe. Außerdem wendete er neuerlich die

Behinderung seiner Rechtsdurchsetzung wegen der unvollständig zurückgestellten Beschlagnahmeunterlagen ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Verfahrensrechtliche Einwendungen:

1.) Verjährung:

Nach § 207 Abs.2 iVm. § 208 Abs.1 lit.a BAO verjährt das Recht auf Festsetzung der hier in Rede stehenden Abgaben grundsätzlich fünf Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Für hinterzogene Abgaben betrug diese Frist bis zum 31.12.2004 zehn Jahre, seither aufgrund des SteuerreformG 2004, BGBl I 2004/57 sieben Jahre.

Bis 31.12.2004 wirkten sich innerhalb der Verjährungsfrist gesetzte, nach außen erkennbare Amtshandlungen der Abgabenbehörde zur Geltendmachung des Abgabenanspruches in der Form unterbrechend auf den Fristenlauf aus, dass mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten war, die Verjährungsfrist zur Gänze neu zu laufen begann (§ 209 Abs.1 BAO idF BGBl. 312/1987). Durch das AbgÄndG 2004, BGBl I 2004/180 wurde diese Unterbrechungsbestimmung mit Wirkung ab 1.1.2005 neu geregelt (gemäß § 323 Abs.18 BAO mit gewissen Ausnahme- bzw. Übergangsregelungen für nach Betriebsprüfungsverfahren ergangene Bescheide).

Die Bestimmung des § 209 Abs.3 BAO zur so genannten absoluten Verjährung lautete bis 31.12.2004: *Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens fünfzehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches (§ 4)*. Durch das AbgÄndG 2004 wurde diese Frist ab dem 1.1.2005 auf zehn Jahre verkürzt.

Für Abgabefestsetzungen im Zusammenhang mit Berufungen sieht § 209a BAO seit seiner Einführung im Jahr 1980 Sonderbestimmungen zur Verjährung vor. Abgabefestsetzungen, die in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen haben, steht demnach der Eintritt der Verjährung generell nicht entgegen (§ 209a Abs.1 BAO). Gleiches gilt für Abgabefestsetzungen, die unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung abhängen, sofern die Berufung vor dem Eintritt der Verjährung eingebracht wurde (§ 209a Abs.2 BAO).

Von der Neufassung der abgabenrechtlichen Verjährungsbestimmungen im Jahr 2004 war § 209a BAO insofern betroffen, als durch BGBl. I Nr. 180/2004 ein dritter Absatz mit folgendem Wortlaut angefügt wurde: *Sofern nicht Abs 1 oder 2 anzuwenden ist, darf in einem an die Stelle eines früheren Bescheides tretenden Abgabenbescheid, soweit für einen Teil der*

festzusetzenden Abgabe bereits Verjährung eingetreten ist, vom früheren Bescheid nicht abgewichen werden. Im Übrigen blieb § 209a BAO unverändert.

Nach § 323 Abs.18 idF. BGBl I 2004/180 gilt § 209a Abs. 1 und 2 BAO *für den Fall der Verkürzung von Verjährungsfristen durch die Neufassungen des § 207 Abs. 2 zweiter Satz durch BGBl. I Nr. 57/2004, des § 209 Abs. 1 durch BGBl. I Nr. 180/2004, des § 209 Abs. 3 durch BGBl. I Nr. 57/2004 sowie des § 304 durch BGBl I Nr. 57/2004 sinngemäß.*

Durch die Sonderverjährungsbestimmungen des § 209a BAO wird sichergestellt, dass im Falle einer rechtzeitig, d.h. vor Eintritt der Verjährung, eingebrachten Berufung, die Rechtsmittelerledigung auch zu einer daraus allenfalls resultierenden Änderung der Abgabenvorschreibung - sei es zu Gunsten oder zu Ungunsten des betroffenen Bw. - führt. An dieser Rechtslage hat sich durch die Novellierungen aufgrund der BGBl I Nr. 57 und 180/2004, abgesehen von der Einschränkung auf den Streitgegenstand im Rechtsmittelverfahren durch § 209a Abs.3 BAO, nichts geändert.

§ 209a BAO entfaltet seine Wirkung auch im Bereich der absoluten Verjährung (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 209a BAO Tz. 5, u.a. mit Verweis auf VwGH 29.1.1997, 95/16/0106, 0107).

Nach den vorliegenden Unterlagen ergingen im anhängigen Fall die Erstveranlagungsbescheide für die Jahre 1992 - 1994 am 7. August 1997 an den Bw. Damit wurde gemäß § 209 Abs.1 iVm § 207 Abs.2 BAO die Verjährungsfrist für diese Jahre unterbrochen und aufgrund der damaligen Rechtslage, gleichzeitig zumindest bis 31. Dezember 2002 verlängert. Für 2005 war bis zum Ergehen der verfahrensgegenständlichen Bescheide keine Veranlagung durchgeführt worden.

Im Rahmen des anhängigen Verfahrens erfolgte die erste nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung im Sinne des § 209 Abs.1 BAO mit der telefonischen Anmeldung der abgabenbehördlichen Prüfung für 1992 – 1995 beim steuerlichen Vertreter des Bw. am 27. August 1997. Die eigentlichen Prüfungshandlungen begannen am 21. Oktober 1997. Lt. Prüfungsauftrag war eine Prüfung der Aufzeichnungen nach § 151 Abs.1 BAO betreffend Umsatz und Einkommensteuer (und andere, hier nicht relevante Abgaben) für die Jahre 1992 – 1995 sowie eine Umsatzsteuernachschau gemäß § 144 Abs.1 BAO für 1/1996 - 6/1997 durchzuführen. Nach zwischenzeitiger Umstellung der Rechtsgrundlage auf § 99 Abs. 2 FinStrG 1955 endete die Betriebsprüfung mit der Schlussbesprechung am 16. Juli 1998. Am 19./20. Oktober 1998 bzw. 5. November 1998 ergingen die nunmehr angefochtenen Sachbescheide für 1992 – 1995.

In offener Rechtsmittelfrist legte der Bw. am 23. November 1998 Berufung gegen diese Bescheide ein. Damit wurde die Bestimmung des § 209a BAO anwendbar und der Ablauf der Verjährungsfrist bis zum Abschluss des Rechtsmittelverfahrens gehemmt. Auch die Auswirkung der absoluten Verjährung kommt solange nicht zum Tragen. Im Umfang der angefochtenen Streitpunkte vermögen daran auch die mittlerweile novellierten, gesetzlichen Verjährungsbestimmungen nichts zu ändern.

Der vorgebrachte Einwand der absoluten Verjährung ist daher nicht berechtigt.

Zur Verfahrensdauer sei angemerkt, dass diese durch mehrere Begleitumstände bedingt war. Dazu gehörten einerseits im Februar 1999 von der PAST im Auftrag des Landesgerichtes (LG) für Strafsachen durchgeführte Hausdurchsuchungen, nachdem im Zuge von parallel zur BP beim Bw. durchgeführten Prüfungsverfahren bei mehreren, im wirtschaftlichen und zum Teil auch rechtlichen Nahebereich des Bw. stehenden Unternehmen massive Verdachtsmomente auf die Begehung umfangreicher Abgabenverkürzungen durch den Bw. bzw. seinen Geschäftspartner Günther Ja. hervorgekommen waren. Die Verwertung der Ergebnisse aus den Hausdurchsuchungen hatte umfangreiche Ermittlungen der vielfach wenig transparent gestalteten Geschäftsbeziehungen, insbesondere auch zwischen den geprüften Unternehmen, zur Folge.

Andererseits wurde die Verfahrensdauer auch durch den zweimaligen Rechtszug zum VwGH in Parallelverfahren (VwGH 97/15/0151 und 2001/15/0086) erheblich verlängert. Dem Ausgang dieser Verfahren war von der Erstbehörde aufgrund der Identität der Beteiligten bzw. wegen des ähnlich gelagerten Sachverhalts entsprechende Bedeutung für das anhängige Verfahren eingeräumt worden.

Nicht zuletzt reichte der Bw. die Begründung zu seiner Berufung erst nach mehr als zwei Jahren nach und ließen, wie bereits erwähnt, auch seine im Vorlageantrag angekündigten, weiteren Ausführungen bis zur Berufungsverhandlung auf sich warten.

Zeitliche Beschränkungen für Abgabenfestsetzungen werden durch die bereits erörterten Verjährungsbestimmungen geregelt. Für die Verfahrensdauer bis zur Abgabenfestsetzung geben die abgabenrechtlichen Verfahrensbestimmungen einen Zeitrahmen durch § 311 BAO vor. Nach Abs. 1 dieser Bestimmung sind die Abgabenbehörden verpflichtet, über die in Abgabenvorschriften vorgesehenen Anbringen der Parteien im Sinne des § 85 BAO, zu welchen u.a. Abgabenerklärungen und Rechtsmittel gehören, ohne unnötigen Aufschub zu entscheiden.

In Hinblick auf die abgabenrechtlichen Grundsätze der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 114 BAO) und der Verpflichtung zur materiellen Wahrheitsfindung (§ 115 BAO) ist unter

ohne unnötigen Aufschub jene Zeitspanne zu verstehen, die für eine unfassende Kenntnis der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse des zu beurteilenden Falles erforderlich sind.

Einer allfälligen Verletzung der Verpflichtung des § 311 Abs.1 BAO ist durch das Instrument des Devolutionsverfahrens zu begegnen.

§ 311 Abs. 2 BAO in den für das anhängige Verfahren maßgebliche Fassungen sah dazu, soweit hier relevant, vor: *Werden Bescheide der Abgabenbehörden erster Instanz der Partei nicht innerhalb von sechs Monaten nach Einlangen der Anbringen oder nach dem Eintritt der Verpflichtung zu ihrer amtswegigen Erlassung bekanntgegeben (§ 97), so kann jede Partei, der gegenüber der Bescheid zu ergehen hat, den Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen (Devolutionsantrag). Devolutionsanträge sind bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz einzubringen.*

Bis 29. Dezember 2000 waren Devolutionsanträge zwingend abzuweisen, wenn die Verspätung nicht ausschließlich auf ein Verschulden der Abgabenbehörde erster Instanz zurückzuführen war, seither ist diese Art der Erledigung nur noch vorgesehen, wenn das erstinstanzliche Behördenverschulden nicht überwiegt. Seit der zitierten Novellierung der Devolutionsbestimmungen geht die Zuständigkeit zur Entscheidung nur bei überwiegend von der erstinstanzlichen Behörde verschuldeter Verletzung der Entscheidungspflicht auf die Rechtsmittelbehörde über, sofern der betroffene Antragsteller dies schriftlich begehrt. Wie sich in einem Verfahren die Verantwortung für eine Verspätung bei der Entscheidung auf die erstinstanzlichen Verfahrensparteien verteilt, ist im Devolutionsverfahren zu klären.

Als Maßnahme gegen Verletzungen der Entscheidungspflicht durch die Rechtsmittelbehörde sieht das Verwaltungsgerichtshofgesetz (VwGG) die Möglichkeit der Einbringung einer Säumnisbeschwerde (§§ 27f VwGG) vor. Auch dieses Verfahren setzt ein schriftliches Anbringen der von der Säumnis betroffenen Partei voraus und ist im Übrigen ähnlich gestaltet, wie das abgabenbehördliche Devolutionsverfahren.

Dem anhängigen Verfahren liegt weder ein Devolutionsantrag des Bw. zu Grunde noch ist ihm ein Devolutionsverfahren nach § 311 BAO vorausgegangen. Auch von der Möglichkeit einer Säumnisbeschwerde an den VwGH hat der Bw. keinen Gebrauch gemacht.

Für das gegenständliche Verfahren erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob und ggfs. in welchem Ausmaß tatsächlich eine der Abgabenbehörde vorzuwerfende, unvertretbar lange Verfahrensdauer vorgelegen ist, weil die im anhängigen Verfahren anzuwendenden Verfahrensvorschriften aus derartigen Umständen resultierende Rechtsfolgen nicht vorsehen. Insbesondere existieren keine Bestimmungen, welche etwa eine Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung oder zwingend eine stattgebende Berufungserledigung für diesen Fall vorsehen. Ebenso wenig ist eine Ermessensentscheidung zu treffen.

Da der Hinweis des Bw. auf verblasste Korrespondenzunterlagen zudem ohne Konkretisierung der betroffenen Belege erfolgte und mit derartigen Mängeln behaftete Unterlagen bei der Entscheidungsfindung des UFS nicht von Bedeutung waren, wurde mit dem Einwand der überlangen Verfahrensdauer kein relevanter Verfahrensmangel aufgezeigt.

2.) Beschlagnahmeunterlagen/ Akteneinsicht:

In seiner zum Jahreswechsel 2000/2001 nachgereichten Berufungsbegründung verwies der Bw., u.a. auf eine Beeinträchtigung bei der Rechtsdurchsetzung seines Standpunkts, weil ihm trotz mehrmaligen Ersuchens an die PAST, umfangreiche, bei der Hausdurchsuchung im Februar 1999 beschlagnahmte Unterlagen, nicht zurückgestellt worden seien. Zudem habe ihm die PAST nur unvollständig Einsicht in ihre Unterlagen gewährt. Gewisse Passagen seien bei seiner Akteneinsicht abgedeckt worden.

In der Berufungsverhandlung führte der Bw. ergänzend aus, bei den nicht zurückgestellten Unterlagen habe es sich teilweise um solche gehandelt, welche in den Wohnungen von Elisabeth Gr. (UFS-Anmerkung: der ehemaligen Lebensgefährtin des Bw. und Mutter seiner ae. Tochter) bzw. Petra Fr. (UFS-Anmerkung: mit der er im Zeitpunkt der Hausdurchsuchung einen gemeinsamen Wohnsitz inne hatte) beschlagnahmt worden seien.

Zu jenen Unterlagen, welche bei der Hausdurchsuchung in seinem Büro beschlagnahmt worden waren, legte der Bw. die dabei erstellte und von beiden Seiten (Bw, FA) unterfertigte Detailaufstellung vom 4. Februar 1999 vor. Ein Protokoll über die Rückgabe dieser Unterlagen besitze er nicht.

Einen Teil der in seinem Büro festgestellten Unterlagen hatte der Bw. bei der Hausdurchsuchung versiegeln und in gerichtliche Verwahrung bringen lassen.

In der Berufungsverhandlung erinnerte er sich, nach einer richterlichen Sichtung der versiegelten Unterlagen, den als verfahrensrechtlich nicht relevant beurteilten Teil der Belege zurück erhalten zu haben. Das restliche Material sei bei Gericht verblieben.

Weiters merkte der Bw. an, er habe dem FA auch freiwillig Unterlagen zur Verfügung gestellt, welche im Rahmen der BP wochenlang vor Ort gesichtet und teilweise kopiert worden seien. Aus dem Umstand, dass im anhängigen Verfahren kein aus den Hausdurchsuchungen stammendes Material gegen ihn verwendet worden war, schloss der Bw. schließlich, dass die Hausdurchsuchungen nichts ihn Belastendes hervorgebracht hätten.

Das FA hat auf Anfrage im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren mitgeteilt, dass sich in seinem Besitz keine von den Hausdurchsuchungen im Februar 1999 stammenden Beschlagnahmeunterlagen des Bw. mehr befänden. Gleiches gelte auch für die mittlerweile organisatorisch ausgegliederte, ehemalige PAST (jetzt Steuerfahndung/STEUFA).

Allerdings kamen durch die Erhebungen des UFS einzelne, ehemals ohne Beschlagnahme vom Bw. zur Verfügung gestellte und bisher nach Angaben des FA irrtümlich nicht retournierte Unterlagen hervor, die dem Bw. sodann im Rahmen der Berufungsverhandlung ausgefolgt wurden.

In diesem Zusammenhang erinnerte das FA in der Berufungsverhandlung daran, dass das BP-Verfahren beim Bw. im Zeitpunkt der Hausdurchsuchungen bereits abgeschlossen gewesen und die geprüften Unterlagen bei Beendigung der Prüfung an ihn zurückgestellt worden waren. Zu diesem Zeitpunkt habe keine Veranlassung bestanden, die Prüfungsunterlagen zurückzubehalten. Die später durchgeführten Hausdurchsuchungen seien in erster Linie im Zusammenhang mit der N.- Handels-, später Betriebs GmbH (im Folgenden kurz N.- GmbH) gestanden.

Diesem Berufungspunkt liegt nach dem Verfahrensergebnis folgender Sachverhalt zu Grunde: In der Zeit vom 27. August 1997 bis 12. August 1998 hatte das FA die Besteuerungsgrundlagen des Bw. für die Jahre 1992 - 1995 einer abgabenbehördlichen Prüfung der Aufzeichnungen nach § 151 BAO unterzogen, deren Rechtsgrundlage am 5. März 1998 auf § 99 Abs.2 Finanzstrafgesetz 1955 (FinStrG) geändert worden war. Als Folge dieser Prüfung waren am 19./20. Oktober bzw. 5. November 1998 die nunmehr angefochtenen Bescheide ergangen.

Am 4. Februar 1999 hatten Organe der PAST an diversen Standorten Hausdurchsuchungen durchgeführt, welche sich auf mehrere, dem Umfeld des Bw. bzw. seines Geschäftspartners Günther Ja. zuzurechnende Unternehmen bezogen hatten. Die Mehrzahl der Einsatzorte (EO) war dabei im Zusammenhang mit Günther Ja. gestanden, drei Einsatzorte hatten sich auf den Bw. bezogen (dessen Büroräumlichkeiten in der M.-Straße, sein Wohnsitz in der V.-Straße und die Wohnung von Elisabeth Gr.).

Ein Teil der in den Büroräumlichkeiten des Bw. festgestellten Unterlagen war auf dessen Antrag noch vor einer Durchsicht und Beschlagnahme durch die amts handelnden Organe versiegelt und in gerichtliche Verwahrung genommen worden. Gemäß einem Beschluss der Ratskammer des LG für Strafsachen waren die versiegelten Unterlagen am 26. März und 7. April 1999 in Anwesenheit des Bw. (samt Rechtsvertretung) und eines FA-Vertreters richterlich gesichtet worden. In der Folge waren dem Bw. jene Unterlagen ausgefolgt worden, welche der Richter als nicht verfahrensrelevant erachtet hatte. Das restliche bei der Hausdurchsuchung versiegelte Material war dem FA zur weiteren abgabenrechtlichen Auswertung ausgefolgt worden. Zwei darüber erstellte Detailauflistungen vom 26. März bzw. 7. April 1999 weisen den Bw. als Übergeber dieser Unterlagen an den FA-Vertreter als

Übernehmer aus und wurden von beiden Beteiligten unterzeichnet. Eine Beschlagnahme der an das FA ausgefolgten Unterlagen ist nicht aktenkundig.

Nach dem vorliegenden Akteninhalt waren die am 7. April 1999 dem FA überlassenen Unterlagen in weiterer Folge, bis auf eine Diskette, in drei Teilschritten bis zum 20. April 1999 wieder zurückgestellt worden. Darunter hatte sich auch ein Ordner mit der Bezeichnung "J.-Ort" befunden.

Für die dem FA nach der richterlichen Sichtung am 26. März 1999 überlassenen Unterlagen ist die Rückgabe an den Bw. oder von ihm beauftragte Personen dagegen in den abgabenbehördlichen Akten nicht dokumentiert.

Ebenso ist der Verbleib der Unterlagen, welche bei der Hausdurchsuchung in der damals vom Bw. und Petra Fr. bewohnten Wohnung in der V.-Straße beschlagnahmt worden waren (darunter lt. Beschlagnahmeprotokoll 19 Disketten) aus den Akten nicht nachvollziehbar.

Am dritten, dem Bw. zuzuordnenden Einsatzort vom 4. Februar 1999, der Wohnung von Elisabeth Gr., war nach dem Protokoll zur Hausdurchsuchung lediglich ein Sparbuch aus dem Jahr 1998 mit zugehörigem Begleitschreiben eines Notars vom 21. Dezember 1998 beschlagnahmt worden, das in keinem erkennbaren Zusammenhang mit dem anhängigen Verfahren steht.

Nach näherer Auseinandersetzung mit den angeführten Unterlagen bzw. den Abläufen bei und nach der Beschlagnahme kommt der UFS zum Schluss, dass die vorgebrachte Verletzung von Verfahrensvorschriften nicht begründet ist.

Zunächst ist daran zu erinnern, dass aufgrund der (finanz-) strafgesetzlichen Zuständigkeitsbestimmungen die für das anhängige Verfahren relevanten Beschlagnahmen ausschließlich durch das LG für Strafsachen zu verfügen waren und auch tatsächlich verfügt wurden. Entsprechend waren nach den Protokollen zu den Hausdurchsuchungen vom 4. Februar 1999, welche die damalige PAST als Organ der Finanzstrafbehörde des FA im gerichtlichen Auftrag durchgeführt hatte, die Beschlagnahmen auf Basis des § 143 Abs. 1 StPO vollzogen worden. Darüber hinaus gehende Beschlagnahmen durch die Abgabenbehörde oder die Finanzstrafbehörde sind nicht aktenkundig. Unter diesen Umständen, geht der UFS davon aus, dass über die am 4. Februar 1999 gerichtlich beschlagnahmten Unterlagen hinaus keine weiteren Beschlagnahmen, insbesondere auch nicht solche mit Relevanz für das anhängige Verfahren, durchgeführt worden waren.

In gerichtlicher Verwahrung befinden sich seit der Sichtung am 26. März und 7. April 1999 keine von den Hausdurchsuchungen am 4. Februar 1999 stammenden Unterlagen des Bw. mehr.

Ebenso besteht keine Veranlassung an der Rückstellung jener Unterlagen zu zweifeln, deren Ausfolgung in den Akten des FA zwischen 26. März und 20. April 1999 dokumentiert ist (Unterlagen lt. Beschlagnahmeliste zu EO 1 vom 4. Februar 1999, ausgenommen Positionen 1, 4, 24, 30, 33, 39; Position 2 war bereits am 10. Februar 1999 gesondert an die Sekretärin des Bw. übergeben worden; 27 Disketten und zwei Ordner mit der Aufschrift "J.- Ort " bzw. "Gasthaus-H." aus dem am 7. April 1999 nach gerichtlicher Sichtung überlassenen Material).

Die im Zuge der Berufungsverhandlung an den Bw. ausgefolgten Unterlagen (drei Belegsammelmappen zu dessen Bankkonto Nr. 123456789 bei der Y-Bank, beschriftet mit "privat" und den Jahresangaben 1992 bis 1996, eine weitere Belegsammelmappe zu dessen Bankkonto Nr. 111222333 bei der Y-Bank, beschriftet mit "1/94-" "Bw.-Consulting " sowie ein Kuvert mit drei Depotauszügen seines Wertpapierkontos Nr. 909090909 und einem Schreiben der Z.-Bank vom 21. Mai 1999) stammten aus dem am 26. März 1999 nach der gerichtlichen Sichtung an den FA-Vertreter übergebenen Dokumenten.

Die restlichen, damals in die Gewahrsame der Abgabenverwaltung gelangten Unterlagen betrafen nach deren Bezeichnung im Übergabeprotokoll keine im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Sachverhalte (je ein Kalender grün 94/95 bzw. 96/97, Unterlagen betreffend Günther Ja. , die N.- GmbH sowie Dienstverträge, eine Passkopie von Qu.N. und ein Schätzgutachten von Ing.T.).

Dies trifft auch auf jene Unterlagen zu, welche bei der Hausdurchsuchung im Büro des Bw. beschlagnahmt und am 26. März 1999 von der Rückgabe ausgenommen worden waren (EO 1/1 hatte zum Bereich der Unternehmensberatung des Bw. im Rahmen der "Bw.- Consulting" gehörende Unterlagen für GmbH-Neugründungen umfasst).

Jene einzige Sicherungsdiskette, welche nach der gerichtlichen Sichtung dem FA überlassen und später nicht retourniert worden war, trägt die Aufschrift "Melde-/ Strom Liste Be Land". Wenn diese Beschriftung auch einen Bezug zu den Flüchtlingsunterbringungen des Bw. nahe legt, so ist für den UFS doch nicht ersichtlich, inwiefern der Bw. durch das Fehlen dieser Diskette im anhängigen Verfahren in seiner Rechtsdurchsetzung behindert wurde.

Auch bei den am 4. Februar 1999 am EO 2, der vom Bw. und Petra Fr. bewohnten Dachgeschoßwohnung in der V.-Straße, beschlagnahmten Unterlagen ist kein Zusammenhang mit den im anhängigen Verfahren zu klärenden Sachverhalten ersichtlich. Nach dem Beschlagnahmeprotokoll waren dort Unterlagen zum Geschäftsbereich "Bayliner" (Bootsgeschäfte des Bw.), ein unausgefülltes Anbotsformular der G.- Bauges. und Immobilien GmbH (im Folgenden kurz G.- GmbH) sowie 19 Stück 5 1/4 " Disketten beschlagnahmt worden.

Bei der Auswertung dieser Disketten durch die beigezogene Systemprüfungsgruppe hatte sich gezeigt, dass davon lediglich eine einzige, in einem Nebenraum aufgefundene Diskette Dateien mit einem (mittelbaren) Bezug zu verfahrensrelevanten Sachverhalten beinhaltet hatte. Dabei hatte es sich um eine Sicherungsdatei vom 3. März 1994 umfassend Korrespondenz mit dem Flüchtlingsbetreuungsverein XXX ab 9/93 gehandelt. Zwei weitere Disketten hatten wiederum den Geschäftsbereich Boote betroffen. Im Übrigen hatte die Systemprüfung auf diesen Disketten lediglich Programmdateien und sonstige EDV-Arbeitsbehelfe vorgefunden oder waren sie überhaupt leer bzw. unformatiert gewesen.

Nachdem auch für die Korrespondenz mit dem Flüchtlingsverein XXX aus dem Zeitraum 9/93 – 3/94 ein relevanter Bezug zum anhängigen Verfahren nicht evident erscheint, besteht keine Veranlassung davon auszugehen, dass der ungeklärte Verbleib der angeführten Unterlagen den Bw. im anhängigen Verfahren in seiner Rechtsdurchsetzung beeinträchtigt hat.

Gleiches gilt für die im Zuge der Berufungsverhandlung ausgefolgten Belege, wie der UFS bei deren Durchsicht feststellen konnte.

Wie ausgeführt, waren zum Zeitpunkt der Hausdurchsuchungen das BP-Verfahren beim Bw. bereits abgeschlossen, die Prüfungsunterlagen an ihn zurückgestellt und die Berufung gegen die aufgrund der BP ergangenen Bescheide eingebracht gewesen. In der Folge war es zu keinen bescheidmäßigen Änderungen mehr gekommen. Auch stützte sich die Argumentation der Erstbehörde weder in der BVE noch im weiteren Berufungsverfahren auf Unterlagen, zu welchen dem Bw. aufgrund einer allenfalls nicht erfolgten Rückgabe nach den Hausdurchsuchungen vom 4. Februar 1999 der Zugang für seine Rechtsdurchsetzung fehlte. Wie bei der Erörterung der einzelnen Streitpunkte noch näher dargestellt werden wird, gründen sich die Sachverhaltsfeststellungen des UFS ebenfalls nicht auf Unterlagen, welche dem Bw. durch die Maßnahmen der PAST dauerhaft entzogen waren.

Ein unvollständiges Zurückstellen von Unterlagen aus der vorangegangenen BP hat der Bw. nicht behauptet. Sein dbzgl. Vorbringen in der Berufung bezieht sich ausdrücklich auf bei der Hausdurchsuchung am 4. Februar 1999 beschlagnahmte Unterlagen. In der Berufungsverhandlung hat er eingeräumt, dass die Hausdurchsuchungen zu keinen ihn belastenden Feststellungen geführt haben. Eine Konkretisierung jener Streitpunkte und Unterlagen, welche vom eingewendeten Verfahrensmangel betroffen sein sollen und den Beweis, welches Vorbringen deren Fehlen verhindert hat, unterblieb. Weshalb nicht allenfalls mit der Anfertigung von Kopien beschlagnahmter Unterlagen das Auslangen zu finden gewesen wäre, blieb ebenfalls offen.

Anzumerken ist, dass in dem vom Bw. als Geschäftsführer der G.- GmbH angestregten Rechtsmittelverfahren betreffend im Rechenwerk dieser Gesellschaft festgestellte Scheinrechnungen aus den Jahren 1992 und 1995, im gesamten verwaltungsbehördlichen Verfahren keine Behinderung durch unvollständig zurückgestellte Beschlagnahmeunterlagen eingewendet worden war, obwohl die G.- GmbH von den Hausdurchsuchungen am 4. Februar 1999 gleichermaßen betroffen gewesen und sämtliche Verfahrensschritte in diesem Rechtsmittelverfahren in die Zeit danach gefallen waren (Berufung vom 15. April 1999 gegen die Bescheide vom 8. Februar 1999 mit nachträglicher Begründung vom 23. Juli 1999, Vorlageantrag vom 14. Jänner 2000 mit nachträglicher Begründung vom 6. September 2000). Erstmals in der VwGH-Beschwerde vom Juni 2001 scheint ein entsprechendes Vorbringen auf. Im Erkenntnis des VwGH vom 9. September 2004, 2001/15/0086 findet sich dazu keine Erwähnung.

Andererseits hatte der Bw. im Zuge von Akteneinsichten in den verschiedenen Rechtsmittelverfahren mehrmals Gelegenheit, sich Kopien der verfahrensrelevanten Unterlagen aus den Akten anzufertigen und hat er davon auch wiederholt Gebrauch gemacht.

Bereits im Mai 1994 waren dem Bw. und seinem steuerlichen Vertreter Einsicht in den damaligen Erhebungsakt der PAST zu seiner Veranlagung 1991 (ABNr. xx/1993) gewährt worden und hatte er sich bei dieser Gelegenheit 126 Kopien anfertigen lassen. In weiterer Folge hatte der Vertreter am 2. Juli 1997 im Rahmen des zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahrens zur Veranlagung 1991 noch einmal vollständige Einsicht in diesen PAST-Akt und zusätzlich in jenen zur ABNr. xxx/1993 betreffend die Erhebungen zu Stefan H. erhalten.

Am 5. März 2001 hatten der Bw. und sein Vertreter im Rechtsmittelverfahren der G.- GmbH betreffend die Veranlagungen 1992 und 1995 ebenfalls umfassende Einsicht in die Bezug habenden Verfahrensakten (Veranlagungsakt, FLD-Akt und BP-Akt ABNr. xxxx/97) genommen und zahlreiche Kopien angefertigt.

Auch im anhängigen UFS-Verfahren machte der Bw. von seinem Recht auf Akteneinsicht Gebrauch. Nachdem ein entsprechendes Begehren erstmals kurz vor der Berufungsverhandlung gestellt worden war, studierten der Bw. und sein steuerlicher Vertreter am 14. April 2008 ausführlich den Inhalt des zugehörigen Veranlagungsaktes, des BP-Aktes ABNr. xxx/97 und des UFS-Aktes, einschließlich eines Ordners mit verfahrensrelevanten Unterlagen aus den PAST-Akten ABNr. xx/98 und ABNr. xxx/98, welche die finanzstrafbehördlichen Erhebungen zu jenen Vorgängen enthielten, die zur Hausdurchsuchung vom 4. Februar 1999 geführt hatten bzw. dieser gefolgt waren. Auch bei dieser Gelegenheit wurden Kopien im gewünschten Ausmaß angefertigt.

Die in der Berufung erwähnte Akteneinsicht des Bw. bei der PAST mit Abdeckung von verschiedenen Passagen der Erhebungsunterlagen ist den vorliegenden Verfahrensunterlagen nicht zu entnehmen.

Allenfalls bezieht sich der Bw. dabei auf eine Einschau in den PAST Akt ABNr. xx/1993 am 23. Dezember 1993 im Zuge der Ermittlungen zur Veranlagung 1991. Damals waren von den Organen der PAST tatsächlich Aktenteile teilweise unter Hinweis auf das Fehlen der Voraussetzungen des § 79 Abs.1 FinStrG, vereinzelt auch mit Verweis auf § 79 Abs.2 FinStrG, von der Einsicht ausgenommen worden. Aufgrund der später sogar zweimaligen Einsicht in den vollen Akt ABNr xx/1993 (am 4. Mai 1994 und 2. Juli 1997) waren die Parteienrechte des Bw. trotz der zunächst beschränkten Einsicht letztlich aber nicht beeinträchtigt worden.

Aus den im anhängigen Verfahren vorgelegten Akten ist, wie erwähnt, weder ein Antrag auf Einsicht des Bw. in die Unterlagen der PAST noch dessen Ablehnung oder allenfalls nur beschränkte Gewährung zu ersehen.

Dennoch sei in diesem Zusammenhang einerseits an die Bestimmung des § 79 Abs.3 FinStrG erinnert, der, sofern die Einsichtnahme noch vor Abschluss des Untersuchungsverfahrens nachgeholt wird, eine vorläufige Ausnahme von der Akteneinsicht im finanzstrafbehördlichen Untersuchungsverfahren erlaubt, wenn zu befürchten ist, dass die Untersuchung durch die sofortige Kenntnisnahme erschwert werden könnte.

Andererseits ist zu bedenken, dass § 90 BAO auch für das Abgabenverfahren keine uneingeschränkte Einsicht in die behördlichen Unterlagen vorsieht. Vielmehr ist diese zunächst mit der Notwendigkeit zur Geltendmachung abgabenrechtlicher Rechte oder Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten begrenzt und darüber hinaus etwa ausgeschlossen, wenn durch die Einsicht berechnete Interessen Dritter verletzt würden. Zu Letzteren gehört z.B. die in § 48a BAO normierte, abgabenrechtliche Geheimhaltungspflicht (vgl. Ritz, Kommentar zur BAO, § 90 Tz.8). Die Bestimmung erlaubt eine Offenbarung von geheim zu haltenden Verhältnissen oder Umständen u.a. dann, wenn (und soweit) diese zur Durchführung eines Abgaben- Monopol- oder Finanzstrafverfahrens erforderlich ist (§ 48a Abs.4 BAO).

Im Untersuchungsverfahren der PAST zu den ABNr. xx/98 bzw. xxx/98 hatten die Erhebungen, wie ausgeführt, nicht nur Sachverhalte mit Relevanz für die Abgabepflicht des Bw. betroffen, sondern auch solche mit Bezug zu anderen Unternehmen bzw. Abgabepflichtigen umfasst. Soweit diese Unterlagen zur Durchführung des anhängigen Abgabenverfahrens nicht erforderlich sind, steht deren Offenbarung an den Bw. die Bestimmungen des § 48a BAO entgegen. Aus diesem Grund wurde auch die im

zweitinstanzlichen Verfahren gewährte Akteneinsicht am 14. April 2008 auf die verfahrensrelevanten Teile der PAST-Akten beschränkt.

Nach dem Gesamtbild der dargestellten Umstände (Abschluss des BP-Verfahrens mit vollständiger Rückstellung der Prüfungsunterlagen lange vor den Beschlagnahmen; nachweisliche Retournierung jener Unterlagen aus den Hausdurchsuchungen, aus welchen ein Konnex zum Verfahrensgegenstand abzuleiten ist, dagegen kein erkennbarer Bezug zu den anhängigen Verfahrenssachverhalten bei Unterlagen, deren Verbleib ungeklärt erscheint; keine Konkretisierung betroffener Streitpunkte und verhinderter Beweisführungen aufgrund der Unzugänglichkeit von nicht zurückgestellten Beschlagnahmeunterlagen durch den Bw; keine aktenkundige Ablehnung von Anträgen auf Ausfolgung der betroffenen Unterlagen oder Anfertigung von Kopien beschlagnahmter Dokumente bei gleichzeitig unterbliebener Darlegung, weshalb für die Rechtsdurchsetzung die Originaldokumente erforderlich waren; stattdessen umfangreiche Akteneinsichten mit Anfertigung zahlreicher Kopien von abgabenbehördlich beigeschafften Belegen und nicht zuletzt erstmaliges Vorbringen des Verfahrensmangels im Parallelverfahren der G.- GmbH im Rahmen der VwGH-Beschwerde vom Juni 2001) erscheint dem UFS eine verfahrensrelevante Beeinträchtigung des Bw. durch behördlich vorenthaltene Unterlagen, welche eine Verletzung seiner Parteienrechte zur Folge haben konnten, nicht erwiesen. Gleiches gilt für die Beschränkung der Akteneinsicht, zu welcher der Bw. im Übrigen in der Berufung selbst nur gemutmaßt hat, dass ein "möglicher Informationsmangel gegeben sein könnte".

II) Materiellrechtliche Streitpunkte:

1.) Rechnungen der "H. HandelsgesellschaftmbH" (im Folgenden kurz H. GmbH):

a) Sachverhalt:

Mit Rechnung vom 28. April 1992 hatte die „H. HandelsgesellschaftmbH. R.Gasse 25 8888 G.“ dem Bw. für ihre „Vermittlungstätigkeit des Grundstückes und Hauses in J.-Ort, Ortsteil-H. 13 sowie die Beschaffung der Finanzierung und diverse Erhebungen und Erledigungen (Gemeindeamt, Steg usw.) ... wie vereinbart ein Honorar von S 180.000,- + 20% USt S 36.000,-- gesamt S 216.000,-- in Rechnung“ gestellt und „um Begleichung innerhalb von 10 Tagen“ ersucht. Die Unterfertigung der Rechnung war mittels Firmenstempel der „H. HandelsgesellschaftmbH. Großhandel und Detailverkauf mit Waren aller Art – Import – Export R.Gasse 25 8888 G. “, Tel. 0123/456789“, sowie einer handschriftlichen Unterschrift, vermutlich lautend auf Stefan H., erfolgt.

Der Beleg enthält weder eine Rechnungsnummer noch eine Bankverbindung für deren Begleichung.

Lt. Kassaeingangsbeleg der H. GmbH vom 30. April 1992 hatte der Bw. den gesamten Rechnungsbetrag in bar bezahlt.

Am 21. Juli 1992 hatte dieselbe „H. Handelsgesellschaft mbH. R.Gasse 25 8888 G. “ dem Bw. für im Haus J.-Ort, Ortsteil-H. 13 im Zeitraum 29. April 1992 bis 30. Juni 1992 durchgeführte Arbeiten und Leistungen einen Gesamtbetrag von 777.000,- S (inkl. 20% USt) in Rechnung gestellt. Nach dem Rechnungsinhalt waren im Obergeschoß (OG) in 10 Zimmern die Wände und Türen neu gestrichen bzw. tapeziert sowie die Wasser- und Elektroinstallationen teilweise erneuert worden. Im Außenbereich war lt. Rechnung ein Gehweg errichtet und die Senkgrube neu abgedichtet worden. Für das Erdgeschoß (EG) waren 10 neue Fenster und 15 Stahltüren geliefert und eingebaut, ein neuer Eingangsbereich geschaffen, der Fußboden inklusive Unterbau auf einer Fläche von 154 m² erneuert sowie rd. 285 m² nicht tragende Gasbeton- bzw. Rigips-Zwischenmauern errichtet und verkleidet worden. Weiters war für das EG die vollständige Elektro-, Wasser und Sanitärinstallation geliefert und versetzt worden. Zudem hatte die H. GmbH in der Rechnung auf die von ihr durchgeführte Vorplanung für den Dachgeschoßausbau verwiesen und um Auftragserteilung für dessen Ausführung ersucht. Für die Überweisung des Rechnungsbetrages war in dieser Rechnung eine Bankverbindung angegeben worden.

Die Bezahlung war nach den Erhebungen im Zuge des Prüfungsverfahrens am 22. Oktober 1992 durch Überweisung des Gesamtbetrages auf ein "1-Monats-Sparbuch" (Sparbuch mit einmonatiger Bindungsfrist) bei der W.-Bank, Filiale Stadtteil-A. erfolgt. Das Sparbuch mit der Bezeichnung "H. " und dem Lösungswort "J." war am 21. Juli 1992, dem Tag der Rechnungslegung durch die H. GmbH, mit einer Einlage von 100,- S eröffnet worden. Am 28. Oktober 1992 war der vom Bw. überwiesene Gesamtbetrag von 777.000,- S behoben worden.

Das FA hatte die Rechnungen der H. GmbH vom 28. April und 21. Juli 1992 weder umsatz- noch ertragsteuerlich anerkannt. Dennoch hatte es die aufgrund dieser Rechnungen erfolgte Aktivierung von „Vermittlungs- und Renovierungskosten“ lediglich der Höhe nach gekürzt. Im Ergebnis waren schließlich aus dem Titel Vermittlung und Renovierung des Objekts Aufwendungen mit einem Teilbetrag von 540.000,- S berücksichtigt worden. Begründend hatte das FA dazu im BP-Bericht darauf verwiesen, dass die "Fa. H. GmbH" seit dem Jahr 1989 nicht mehr existiere, jedoch Kosten für die Vermittlung und Renovierung der Liegenschaft in J.-Ort insoweit in Ansatz kämen, als tatsächliche Geldabflüsse beim Bw. nachgewiesen worden seien.

Den Unterlagen aus dem BP-Verfahren ist zu ersehen, dass der vom FA anerkannte Wert mit einem Betrag von 144.000,- S auf Vermittlungsleistungen durch Heinz J. sowie mit weiteren

105.000,- S auf von diesem erbrachte, sonstige Arbeitsleistungen entfallen waren. Weiters waren „diverse Arbeits- und Materialzahlungen“ in Höhe von 191.000,- S anerkannt worden. Mit 100.000,- S war zudem beim Umbau in J.-Ort verwendetes Material berücksichtigt worden, welches die G.- GmbH bezahlt hatte (Betragsangaben jeweils mit Bruttowerten).

Zur Zeit der strittigen Renovierungsarbeiten war Elisabeth Gr., die damalige Lebensgefährtin des Bw, geschäftsführende Hälftegesellschafterin der G.- GmbH gewesen. Der Bw. scheint im Firmenbuch ab 27. Juli 1992 als Prokurist, ab April 1994 als Gesellschafter und später als Liquidator der Gesellschaft auf. Das FA hatte die von der G.- GmbH getragenen Materialrechnungen für die Renovierung des Objektes in J.-Ort aufgrund dieser persönlichen Verflechtungen zwischen dem Bw. und der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) behandelt.

In der Berufung verwehrt sich der Bw., wie erwähnt, gegen die Kürzungen durch das FA zunächst mit dem Hinweis auf den ähnlich gelagerten Sachverhalt im Rechtsmittelverfahren zum Jahr 1991, in welchem der VwGH die Beurteilung der Rechnungen der H. GmbH als Scheinrechnungen verworfen habe und der Vorsteuerabzug lediglich aus Formalmängeln versagt worden sei, welche den Rechnungen der H. GmbH aus dem Jahr 1992 nicht mehr anhafteten (UFS-Anmerkung: sowohl Stefan H. als Einzelunternehmer als auch die H. GmbH waren in den damals strittigen Rechnungen als Leistungserbringer angeführt gewesen).

Weiters führte der Bw. im Rechtsmittel aus, er habe seinerzeit zum Nachweis der Existenz der H. GmbH von Herrn J., als Mitarbeiter des Unternehmens, einen Firmenbuchauszug vom 7. März 1989 erhalten. Einem weiteren Firmenbuchauszug vom 28. Oktober 1996 sei zu ersehen, dass die GmbH, entgegen den Ausführungen im BP-Bericht, im fraglichen Zeitraum existent gewesen sei, wenn sie sich auch in der Liquidationsphase befunden habe. Zum Unternehmensgegenstand habe u.a. der „Betrieb von Unternehmungen aller Art“ gehört. Bis März 1993 sei die Gesellschaft zudem im amtlichen Telefonbuch erfasst gewesen. Ein graphologisches Gutachten bestätige, dass die beiden strittigen Rechnungen aus dem Jahr 1992 mit hoher Wahrscheinlichkeit von einer Gesellschafterin der H. GmbH unterfertigt worden seien. Die Abgabenbehörde habe „in der Steuerangelegenheit H.“ für die Jahre 1990 - 1992 einen Sicherheitszuschlag in Höhe von 50% der festgestellten Einnahmen zugerechnet und sei damit erkennbar davon ausgegangen, dass die GmbH in der Liquidationsphase nach wie vor Geschäfte abgewickelt habe. Mit der Anerkennung eines Teiles der geltend gemachten Umbaukosten beim Objekt J.-Ort sei der strittige Sachverhalt dem Grunde nach bestätigt worden. Durch den Schätzungsbericht der Bausparkasse, welche im Jahr 1992 den Ankauf des Objektes in J.-Ort finanziert hatte, sowie durch ein von ihm in Auftrag gegebenes Sachverständigengutachten über die durchgeführten Arbeiten, weiters durch seine Kalenderaufzeichnungen und durch die im Rahmen der PAST-Erhebungen

erstellten Protokolle über seine Vernehmungen bzw. durch später von ihm eingeholte Zeugenaussagen werde bestätigt, dass die strittigen Leistungen zur Gänze tatsächlich erbracht und auch in angemessener Höhe verrechnet worden seien. So werde etwa die Rechtmäßigkeit des Aufwandes für die Vermittlung des Objektes in J.-Ort durch die Aussagen der beiden ehemaligen Eigentümer erwiesen. Die umfangreichen, Wert erhöhenden Maßnahmen im Zuge des Umbaues belege nicht zuletzt der beim Verkauf des Objektes erzielte, hohe Spekulationsgewinn. Auch der Geldfluss zu beiden Rechnungen sei zweifelsfrei nachgewiesen worden, im einen Fall durch Zeugen, im zweiten Fall durch eine Überweisung der S.-Bank. Zwar sei von Seiten der H. GmbH überwiegend Herr J. mit der Organisation der Arbeiten betraut gewesen, wofür dieser auch Subprovisionen erhalten und versteuert habe, doch hätten mehrere Zeugen voneinander unabhängig bestätigt, dass auch Herr H. persönlich bei den fraglichen Projekten anwesend und beteiligt gewesen sei.

Das FA wies das Berufungsbegehren zu den Rechnungen der H. GmbH mit dem Hinweis ab, ein Unternehmen mit dieser Firmenbezeichnung am Standort 8888 G. R.Gasse 25 sei im Firmenbuch nie eingetragen gewesen. Eine Namensänderung auf H. GmbH habe frühestens mit dem Ausscheiden des ehemaligen Gründungsgesellschafters Ewald Z. und dem Eintritt von Christiane H., der Schwester des Stefan H. , am 16. Juni 1989 erfolgen können, sei aber im Firmenbuch tatsächlich nie durchgeführt worden. Die eingetragene H. & Z. GmbH sei nach Abweisung eines Konkursantrages wegen Vermögenslosigkeit mit Beschluss vom 25. Juni 1990 aufgelöst worden. Da das Rechnung legende Unternehmen somit nie existiert und die verrechneten Leistungen daher auch nicht erbracht habe, stehe der Vorsteuerabzug nicht zu. In Bezug auf diese Rechnungen sei das Berufungsbegehren deshalb insgesamt als unbegründet abzuweisen gewesen.

Den Standpunkten der Verfahrensparteien lagen folgende Vorbringen bzw. Feststellungen zu Grunde:

Nach den Firmenbuchdaten war am 7. März 1989 beim zuständigen Handelsgericht zur Nr. 6789 die mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Jänner 1989 gegründete „H. und Z. Handelsgesellschaft m. b. H“ mit Sitz in G. und dem Unternehmensgegenstand „Handel mit Waren aller Art, insbesondere Parfümeriewaren, Import und Export, die Beteiligung an und die Führung von Unternehmen aller Art“ eingetragen worden. Die beiden Namen gebenden Gesellschafter waren als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer ausgewiesen gewesen.

Den der Abgabenbehörde vom Bw. vorgelegten Unterlagen ist zu entnehmen, dass der ehemalige Gründungsgesellschafter Ewald Z. mit Generalversammlungsbeschluss von 9. Juni 1989 aus der Gesellschaft ausgeschieden und an seiner Stelle Christiane H. als

Gesellschafterin eingetreten war. Eine Vertretungsbefugnis scheint für sie im Firmenbuch nicht auf. Schon im März 1991 hatte Stefan H. den Organen der Abgabenbehörde gegenüber anlässlich einer Erhebung zur Feststellung des Ortes der Geschäftsleitung bzw. der Art und des Umfanges der Betriebsaktivitäten der H. GmbH darauf verwiesen, dass seine Schwester bereits mit Notariatsakt vom 11. Oktober 1989 wieder aus der Gesellschaft ausgeschieden sei. Zu diesem Vorgang fehlt allerdings eine Durchführung im Handelregister/Firmenbuch.

Mit Beschluss des zuständigen Handelgerichtes vom 25. Juni 1990 war ein Antrag auf Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der mittlerweile zur FN 12345 eingetragenen Gesellschaft wegen Vermögenslosigkeit abgewiesen und in der Folge die Auflösung der Gesellschaft im Firmenbuch eingetragen worden. Seither scheinen im Firmenbuch der Firmenzusatz „in Liquidation“ und Stefan H. als selbständig vertretungsberechtigter Liquidator der bis heute eingetragenen Gesellschaft auf.

Der Bw. hat im erstinstanzlichen Verfahren seine Beziehung zu Stefan H. im Allgemeinen und die Abwicklung der beiden Geschäfte mit der H. GmbH im Jahr 1992 im Besonderen mehrmals im Rahmen von Befragungen der Prüfungsorgane bzw. in Schriftsätzen, welche den Eingaben des steuerlichen Vertreters in seinen beiden Rechtsmittelverfahren angeschlossen waren, dargestellt.

Bereits bei seiner Erstbefragung durch die Organe der PAST im September 1993 hatte der Bw. zu seiner Geschäftsbeziehung mit der H. GmbH ausgeführt, dass sowohl die erste Kontaktaufnahme als auch die weitere Geschäftsabwicklung ausschließlich über Heinz J. gelaufen sei. Dies habe sowohl die beiden im Jahr 1991 verrechneten Geschäfte betroffen, als auch das Projekt in J.-Ort im Jahr 1992. Heinz J. sei ihm gegenüber als Mitarbeiter der H. GmbH aufgetreten. Mit ihm habe er einen Provisionsanspruch für den Fall einer erfolgreichen Vermittlung von Immobiliengeschäften bei ordnungsgemäßer Rechnungslegung vereinbart. Zur Kontrolle der Existenz der H. GmbH habe er sich von Heinz J. Anfang 1991 einen Firmenbuchauszug des Unternehmens vorlegen lassen. In den Betriebsräumen der Gesellschaft sei er nie gewesen und habe er auch sonst keine weiteren Erhebungen getätigt. Stefan H. habe er persönlich erst im Frühjahr 1991 bei einem zufälligen Treffen im Freizeitbad kennengelernt, zu einem Zeitpunkt als das erste, von Heinz J. für die H. GmbH vermittelte Geschäfte (betreffend den Ankauf eines Objektes in G., VM-Straße) bereits erfolgreich abgewickelt gewesen sei. H. habe ihm damals „zu verstehen gegeben“, dass Heinz J. die Vermittlungsgeschäfte abwickle. „Formaler Geschäftspartner“ sei zu diesem Zeitpunkt die H. GmbH gewesen. In der Folge habe er zu Stefan H. lediglich ein einziges Mal bei einem geschäftlichen Treffen persönlichen Kontakt gehabt. Dieses habe am 22. Juni 1991, wiederum im Freizeitbad, anlässlich der Barzahlung des zweiten gemeinsamen Geschäftes (betreffend ein Projekt in S.) stattgefunden. Nach diesem Zeitpunkt habe er keine geschäftlichen

Besprechungen mit Stefan H. mehr gehabt. Bei zufälligen Treffen im Freizeitbad habe er aber „den Eindruck gehabt“, dass H. über die im Detail von Heinz J. abgewickelten Vermittlungsgeschäfte informiert gewesen sei.

Nach dem Erwerb der renovierungsbedürftigen Liegenschaft in J.-Ort im Mai 1992, habe ihm Heinz J. angeboten, den Umbau zu organisieren. Nach mehreren Besprechungen habe er mit ihm „Pauschalsummen für einzelne Positionen (Kanal, Elektro...)“ fixiert und ihm den Auftrag „für die H. GmbH“ erteilt. J. bzw. H. hätten Angebote erstellt, welche neben Material- und Lohnkosten auch eine Entlohnung für die Organisation des Umbaus abgedeckt hätten. Da ihm diese aufgrund seiner jahrzehntelangen Erfahrungen im Bau- und Immobiliengeschäft als sehr günstig erschienen seien, habe er keine weiteren Vergleichsanbote eingeholt.

Die in der Rechnung vom 21. Juli 1992 erwähnte Vorplanung des Dachgeschoßausbaues sei nicht gesondert verrechnet worden. Es habe sich dabei lediglich um ein kariertes Blatt Papier mit dem Grundriss des Dachgeschoßes und der geplanten Zimmereinteilung, ohne Firmenstempel oder Unterschrift der H. GmbH gehandelt, das er von Heinz J. erhalten habe. Weitere Pläne habe es dazu nicht gegeben. Auch sei es zu keiner Umsetzung dieser Arbeiten gekommen.

Aufzeichnungen zum Objekt in J.-Ort, Ortsteil-H. habe er in seinem persönlichen Handkalender geführt. Darüber hinaus habe es keine Aufzeichnungen gegeben bzw. habe er keine solchen besessen. Allerdings befänden sich in seiner Buchhaltung Belege über Baumaterial und Hilfskräfte, die er beigelegt habe, nachdem Heinz J. mehrmals höhere Rechnungsbeträge als vereinbart verlangt habe.

Bei seinen fallweisen Nachschauen auf der Baustelle habe er auch ausländische Arbeitskräfte gesehen und vermutet, dass die Firma H. Subunternehmen beschäftige. Deren Entlohnung habe er durch einen entsprechenden Rechnungsvermerk ausgeschlossen. Sowohl den Fortgang der einzelnen Umbauetappen als auch die Endabnahme der Arbeiten habe er mit Heinz J. besprochen bzw. durchgeführt. Dieser sei während des gesamten Umbaus sein alleiniger Ansprechpartner für die H. GmbH gewesen sei. Stefan H. sei ihm gegenüber nie aufgetreten. Die Endrechnung zu den Umbauarbeiten sei ihm auf dem Postweg zugegangen. Die Bezahlung habe er auf das in der Rechnung angeführte Bankkonto geleistet. Teilrechnungen oder Teilzahlungen habe es nicht gegeben.

Die Vermittlung des Objektankaufes in J.-Ort durch die H. GmbH hatte der Bw. bei seiner ersten Vernehmung im September 1993 nicht erwähnt. Erst als er anlässlich seiner zweiten Einvernahme durch die Organe der Finanzstrafbehörde im Dezember 1993 auf die Leistungen der H. GmbH im Zusammenhang mit der Rechnung vom 28. April 1992 angesprochen worden

war, und zwar konkret auf die darin angeführte „Finanzierungsbeschaffung“, hatte er sich dazu geäußert.

Dabei hatte er eingeräumt, dass Heinz J. lediglich „indirekt“ in die Beschaffung der Finanzmittel für den Objektankauf und –umbau involviert gewesen sei, wobei er auf Nachfrage ausgeführt hatte, dass sich dessen Beitrag auf einen Hinweis über die Möglichkeit einer Bausparfinanzierung beschränkt habe. Letztlich habe er selbst die Finanzierung des Projektes über die Bausparkasse abgewickelt und am 29. Mai 1992 ein Darlehen in Höhe von 1.320.000,- S erhalten, das er für den Ankauf des Objektes in Ortsteil-H. verwendet habe. Den Vermerk „Beschaffung der Finanzierung“ in der Rechnung der H. GmbH vom 28. April 1992 habe er zwar gelesen, ihm aber „keine besondere Gewichtung zugeordnet“.

Wie erwähnt hatte das FA bereits bei der Veranlagung des Jahres 1991 im Zusammenhang mit zwei Rechnungen der H. GmbH vom 31. Jänner bzw. 22. Juni 1991 eine Leistungserbringung durch dieses Unternehmen bezweifelt. Im damaligen Rechtsmittelverfahren hatte der Bw. in einer Beilage zum Vorlageantrag an die Rechtsmittelinstanz seine niederschriftlichen Angaben im Rahmen der finanzstrafbehördlichen Erhebungen im Jahr 1993 zum Zustandekommen des geschäftlichen Kontaktes sowie zur Form der Geschäftsabwicklung mit der H. GmbH aus seiner Sicht zusammengefasst dargestellt und dabei bekräftigt, dass der Kontakt "aus verständlichen Gründen" im Wesentlichen über Heinz J. als Mitarbeiter der H. GmbH gelaufen war. Die Existenz des Unternehmens sei für ihn nie in Frage gestanden, zumal der von J. beigebrachte Handelsregistrauszug vom 7. März 1989 keinen Hinweis auf eine Insolvenz enthalten habe und Gesellschaften üblicher Weise durch ihre Mitarbeiter oder Handlungsbevollmächtigten tätig würden. Er habe Informationen über weitere unternehmerische Aktivitäten des Stefan H. bzw. der H. GmbH besessen. So wisse er von mehreren Besprechungen des Stefan H. über Bauprojekte und Vermittlungstätigkeiten "bei der Fa. Bauges. GmbH bzw. mit deren Geschäftsführer Werner B. im zweiten Halbjahr 1990. Weiters sei ihm bekannt, dass Stefan H. im Frühjahr 1990 ein Geschäftslokal in St.R. /R. angemietet habe und er laufend Baumaterial bei der Firma H.-Gesellschaft in G. eingekauft habe. Auch die entgeltliche Verleihung des Firmenstempels durch Stefan H. spreche dafür, dass unternehmerische Aktivitäten gesetzt worden seien. Er habe daher begründet vom Vorliegen eines Unternehmens ausgehen können.

Die Glaubwürdigkeit des Stefan H. erscheine aufgrund umfangreicher Exekutions- und Konkursverfahren sowie gerichtlicher Ermittlungen wegen des Verdachtes fahrlässiger oder vorsätzlicher Krida und wegen Betruges, aber auch aufgrund seines abgabenrechtlichen Verhaltens, das wegen des Fehlens einer ordnungsgemäßen Buchhaltung eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich gemacht und zu finanzstrafbehördlichen Erhebungen

geführt habe, als nicht gegeben. Auch das von H. zugegebene, entgeltliche Verleihen des Firmenstempels der H. GmbH passe in dieses Bild.

Dem stehe der Bw. gegenüber, der ein gut gehendes Unternehmen mit umfangreichen, öffentlichen Aufträgen betreibe.

Heinz J. habe einen vertrauenswürdigen Eindruck auf ihn gemacht. Er habe daher keine Bedenken gehabt, diesem zum Teil die aus den Rechnungen der H. GmbH geschuldeten Beträge in bar auszuhändigen. Die Barzahlung sei von H. wohl wegen der gegen ihn anhängigen Exekutionen bevorzugt worden.

Die Selbstanzeige von Heinz J. bestätige, dass er von der H. GmbH für seine Tätigkeit entlohnt worden sei und damit auch, dass er tatsächlich Leistungen für dieses Unternehmen erbracht habe. Mangels eigener Aufzeichnungen habe Heinz J. zur Erstellung der Selbstanzeige die Höhe der ihm von Stefan H. aus diesen Geschäften zugeflossenen Provisionsbeträge durch Rückfrage beim Bw. "präzisiert".

Da H. bestreite, die Unterschrift auf den Belegen zu den Geschäften mit dem Bw. geleistet zu haben, habe er ein Schriftsachverständigengutachten eingeholt, nach welchem mit hoher Wahrscheinlichkeit davon auszugehen sei, dass die Belege von der Schwester des Stefan H. unterfertigt worden seien, welche die Büro- und Schreibtätigkeiten für die H. GmbH durchgeführt habe.

Bereits im Rechtsmittelverfahren zum Jahr 1991 hatte der Bw. den im anhängigen Verfahren übermittelten "Prüfbericht" der Schriftsachverständigen U.H. vom 9. Februar 1994 angeschlossen.

Als Beurteilungsgrundlagen für das Gutachten hatten der Sachverständigen einerseits Kopien der Rechnungen der H. GmbH vom 31. Jänner 1991 und 28. April 1992 mit dem zugehörigen Zahlungsbeleg von 30. April 1992 bzw. andererseits ein mit 9. Juni 1989 datiertes Protokoll zu jener ao. Generalversammlung der H. GmbH, in welcher der Gesellschafterwechsel zwischen Ewald Z. und Christiane H. beschlossen worden war, gedient.

Die Gutachterin war aufgrund eines Merkmals in der Rechnung vom 28. April 1992 zum Ergebnis gelangt, dass alle drei zu überprüfenden Belege "mit hoher Wahrscheinlichkeit" von Christiane H. unterfertigt worden waren, hielt aber fest, dass zu einer gesicherten Aussage unbedingt die Originalschriftstücke zur Erstellung von Makroaufnahmen und Durchführung von Laboruntersuchungen notwendig seien.

Im Zuge der verfahrensgegenständlichen Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1992 - 1995 hatte der Bw. im Jahr 1998 weitere niederschriftliche Angaben zu seinem Geschäftskontakt

mit der H. GmbH bzw. zu den beiden Rechnungen der H. GmbH vom 28. April 1992 und 21. Juli 1992 gemacht.

Im Zusammenhang mit der Rechnung vom 28. April 1992 hatte er den Geschäftsablauf dabei so geschildert, dass der Erstkontakt über den Kauf der Liegenschaft in J.-Ort zwischen Stefan H. oder Heinz J. mit Marianne Ha., einer ortsansässigen Kaffeehausbetreiberin, erfolgt sei, die sich „eigentlich als Eigentümerin der Liegenschaft in J.-Ort dargestellt“ habe, tatsächlich aber nur für die beiden Verkäufer vermittelt habe. J. habe ihn über die Kaufmöglichkeit informiert und sei in weiterer Folge mit ihm gemeinsam zu Frau Ha. gegangen. Ihr gegenüber sei vor allem er, und zwar als Vertreter der G.- GmbH, aufgetreten. Als Ergebnis dieses Kontaktes sei es zu einem unterschriebenen Verkaufsangebot der Frau Ha. an die G.- GmbH gekommen.

Die mit der Rechnung vom 28. April 1992 von der H. GmbH geforderte Provision für diese Vermittlungstätigkeit in Höhe von 216.000,- S habe er Heinz J. in seinem Büro in bar ausbezahlt. Ein Kassaausgangsbeleg sei dabei nicht erstellt worden. J. habe ihm vielmehr einen bereits vorunterfertigten Kassaeingangsbeleg der H. GmbH mitgebracht. Dass dieser Beleg dieselbe Chargennummer hatte, wie die in seinem Unternehmen verwendeten Kassenbelege, sei kein Beweisindiz. Ebenso sei es ohne Bedeutung, dass zwar die Rechnungslegung am 26. April 1992 in seinem persönlichen Kalender vermerkt worden sei, nicht aber die Zahlung.

Die Höhe der Provision (15% vom Kaufpreis) setze sich aus jeweils 5% Käufer- und Verkäuferanteil lt. ImmobilienmaklerVO für gewerbliche Objekte sowie einer Abgeltung für die über die reine Grundstücksvermittlung hinausgehenden Leistungen (etwa für die von Heinz J. vorgelegten Finanzierungsangebote) zusammen. Stefan H. sei bei der Vermittlung im Hintergrund geblieben. Nach außen sei vor allem J., als „der kommunikativere Teil“, aufgetreten. Er habe „die ganzen Laufereien“ gemacht und später 144.000,- S, somit zwei Drittel der Provision (Anmerkung des UFS: im Rahmen seiner Selbstanzeige) selbst versteuert. Zudem sei ursprünglich ein Kaufpreis von 2.000.000,- S Schilling gefordert worden, der schließlich durch Verhandlungen auf 1.200.000,- S reduziert worden sei, sodass er die Provisionshöhe als angemessen erachtet habe.

Zur Rechnung der H. GmbH vom 21. Juli 1992 über 777.000,- S hatte der Bw. bei dieser Befragung angegeben, es habe, abgesehen von „rückzahlbaren Bevorschussungen beim Material“ keine „Zwischenauszahlungen“ an J. oder H. gegeben. Während des Umbaues habe er ausländische Arbeitskräfte auf der Baustelle bemerkt. Er schätze den Aufwand der H. GmbH für die Arbeiter mit rd. 100.000,- S. Möglicherweise seien diese Gelder mit der Provision von Heinz J. aus der Vermittlung des Objektankaufes finanziert worden. Der Betrag

von 777.000,- S decke neben diesen Arbeitskosten auch eine weitere Provision für Heinz J. in Höhe von 105.000,- S (brutto) sowie die Umsatzsteuer ab. Im Übrigen stelle sie den Verdienst der H. GmbH dar.

Die Notwendigkeit der Umbaumaßnahmen werde durch Erklärungen der ehemaligen Eigentümer über den baufälligen Zustand des Objektes im Zeitpunkt des Verkaufes sowie durch Dietmar A. belegt. Letzterer habe am 15. Februar 1994 bzw. 25. Oktober 1996 auch die Anwesenheit des Stefan H. auf der Baustelle schriftlich bestätigt. Anlässlich eines Besuches habe A. an H. „technische Anweisungen und fachmännische Hinweise“ für den Umbau der Werkshallen in Wohnräume gegeben. Wenn auch einzuräumen sei, dass die textliche Gestaltung der vorgelegten Bestätigungen möglicherweise von ihm selbst stamme, so handle es sich dabei doch keineswegs um Gefälligkeitsbestätigungen, sondern belege die Unterfertigung durch die genannten Personen den Wahrheitsgehalt des angegebenen Inhaltes.

Zur selben Zeit wie die H. GmbH hätten beim Objekt in J.-Ort auch noch andere Personen gearbeitet. Namentlich in Erinnerung waren dem Bw. dazu Bo. U und Herr O. gewesen, die, ebenso wie weitere Personen, „Hausmeisterarbeiten“ verrichtet hätten. Dazu gebe es Auszahlungsbelege. Anfangs seien auf diesen als Tätigkeiten „Arbeiten“ angegeben worden. Später habe er Werkverträge abschließen lassen. Angefallen seien etwa die Renovierung der Außenfassade, Elektro- und Wasser-Feininstallationen, das Verlegen von Bodenbelägen, Möbeltransporte und –zusammenbau, Dachräumung, Grabungsarbeiten für die Wasserleitung, Arbeiten beim Zaun, die Verbreiterung der Einfahrt, die Säuberung des Grundstücks, usw. Aus der Erinnerung habe er mit Hilfe seines Aktes und der Kalenderaufzeichnungen eine Aufstellung darüber angefertigt, aus welcher sich ein monatlicher Aufwand von 10.000,- S bis 15.000,- S ergebe.

In der verfahrensgegenständlichen Berufung ergänzte bzw. untermauerte der Bw. sein bisheriges Vorbringen zu den beiden Rechnungen der H. GmbH vom 28. April 1992 bzw. 21. Juli 1992 weiter. Beide Rechnungen wiesen einen mit dem Briefkopf übereinstimmenden Original-Firmenstempelabdruck der H. GmbH auf. Aus der zwischenzeitig zum Jahr 1991 im Verfahren zur Zahl 97/15/0151 ergangenen VwGH-Entscheidung leitete der Bw. die Anerkennung des Heinz J. als Mitarbeiter der H. GmbH, dessen Tätigkeit für dieses Unternehmen und sein Empfang von Subprovisionen der Gesellschaft durch den Gerichtshof ab.

Die Unterschriften auf den strittigen Rechnungen der H. GmbH seien durch das bereits im Rechtsmittelverfahren zum Jahr 1991 beigebrachte Sachverständigengutachten hinreichend als jene der Schwester des Stefan H. identifiziert worden, die als Gesellschafterin und

Handlungsbevollmächtigte für den gesamten Schriftverkehr der H. GmbH zuständig gewesen sei.

Das Datum des von ihm vorgelegten Firmenbuchauszuges (7. März 1989) beweise, dass dieser nicht erst nachträglich, etwa im Zuge des abgabenbehördlichen Prüfungsverfahrens, beigebracht worden sei. Wenn auch zwischenzeitig „in Liquidation“, so sei die H. GmbH bis heute im Firmenbuch eingetragen und damit rechtlich existent. Deren Geschäftsgegenstand habe u.a. den "Betrieb von Unternehmungen aller Art" umfasst. Bis März 1993 sei die Gesellschaft zudem unter der Rechnungsadresse im amtlichen Telefonbuch von G. eingetragen gewesen. Es sei daher davon auszugehen, dass die strittigen Rechnungen echt, richtig und vom darin ausgewiesenen Unternehmen ausgestellt worden seien.

Die persönliche Anwesenheit und Beteiligung des Stefan H. beim Umbau in J.-Ort sei durch mehrere unabhängige Zeugenaussagen bestätigt worden (Ing. R. vom 27. März 1991, Werner B. vom 16.2.1994 und 10.2.1997, Dietmar A. vom 15.2.1994 und 25.10.1996).

Selbst die Finanzverwaltung sei davon ausgegangen, dass Stefan H. in den Jahren 1990 - 1992 nicht offen gelegte Einnahmen aus verschiedenen Tätigkeiten erzielt habe. In dessen Veranlagungsbescheiden sei deshalb ein Sicherheitszuschlag von 50% zugerechnet worden.

Eine Beistellung von Arbeitskräften und Material in kleinerem Umfang sei von Anfang an vereinbart gewesen. Die geplante Gegenverrechnung dieser Vorleistungen sei aus einem entsprechenden Vermerk in seinem persönlichen Kalender vom 31. Juli 1992 („J.-OrtAbrechnung“) nachzuvollziehen. In seinem Kalender seien auch Hinweise auf Besprechungen zu Einzelpositionen bzw. die Festlegung von Anbotspreisen vermerkt (z.B. 4. Juni 1992 „J.-OrtBoden EG S 116.000,-, EG Mauern etc. S 278.000,-“).

Ein Schätzungsbericht der Bausparkasse vom 27. April 1992 und die Aussagen der Voreigentümer lieferten ein klares Bild über den Zustand des Gebäudes beim Erwerb. Das Sachverständigengutachten des Ing.T. vom 7. März 1996 bestätige die verrechneten Leistungen zweifelsfrei und stelle sogar eher unterdurchschnittliche Preise fest. Die tatsächliche Durchführung der Arbeiten habe selbst die Abgabenbehörde nicht bezweifelt, indem sie mit dem Teilbetrag von 540.000,- S ohnehin einen Großteil der Rechnung vom 21. Juli 1992 anerkannt habe. Nicht zuletzt spiegle auch der im Zuge der Betriebsprüfung von der Abgabenbehörde errechnete, hohe Spekulationsgewinn die vom Bw. gesetzten Wert erhöhenden Maßnahmen wider.

Bei der Rechnung vom 21. Juli 1992 werde der Geldfluss durch den Überweisungsbeleg der S.-Bank vom 22. Oktober 1992 nachgewiesen. Die Bank habe am 23. November 1993 bestätigt, dass diese Überweisung durchgeführt und nicht rückgängig gemacht worden sei.

Zur Rechnung vom 28. April 1992 werde durch die Zeugenaussage der Voreigentümer erwiesen, dass diese den Bw. erst nach Abschluss des Kaufvertrages kennen gelernt hatten. Die den Provisionsanspruch begründende Namhaftmachung sei folglich durch H. bzw. dessen Mitarbeiter erfolgt.

Heinz J. habe die von H. erhaltenen Subprovisionen versteuert und sei in diesem Zusammenhang am 11. Oktober 1997 wegen Abgabenhinterziehung bestraft worden.

Heinz J. hatte gegenüber den Organen des FA bzw. der Finanzstrafbehörde ebenfalls mehrmals Angaben zu den Geschäften mit der H. GmbH gemacht, teilweise als Zeuge, später als Verdächtiger bzw. - ebenso wie der Bw. - zum Teil auch in Form von schriftlichen Erklärungen, die der Bw. in seinen Rechtsmittelverfahren vorgelegt hatte.

Bei seiner Erstvernehmung als Zeuge vor der Finanzstrafbehörde im September 1993 hatte er über seine persönliche Situation und seine Beziehung zum Bw. einerseits bzw. zu Stefan H. andererseits angegeben, er habe nach einem Konkurs mit seinem Unternehmen (Anmerkung des UFS: einem Gasthausbetrieb) im Jahr 1987 eine mehrmonatige Haftstrafe wegen fahrlässiger Krida verbüßt. Bereits vor aber auch während der Haft sei er bei der Bauges. Bau- und HandelsGmbH (im Folgenden kurz Bauges. GmbH) des Werner B. beschäftigt gewesen. Im Zuge dieser Tätigkeit habe er den Bw. als damals zuständigen Kreditreferenten der Bauges. GmbH bei der X.-Bank kennen gelernt.

Stefan H. (Anmerkung des UFS: der so wie J. gelernter Koch ist und aus P. stammt) kenne er seit seiner Jugend. Etwa Ende 1990/Anfang 1991 habe sich dieser laufend bei ihm in den Geschäftsräumlichkeiten der Bauges. GmbH aufgehalten. In der Folge hätten sich Geschäftsbeziehungen zwischen der H. GmbH und dem Bw. entwickelt, aus welchen jene Rechnungen resultierten, die später zum Gegenstand der abgabenbehördlichen Rechtsmittelverfahren für die Jahre 1991 und 1992 geworden waren. Eine schriftliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und der H. GmbH habe es nicht gegeben.

Die Rechnung vom 28. April 1992 hatte Heinz J. bei seiner Erstaussage, so wie bereits der Bw. kurz zuvor, nicht erwähnt.

Zur Rechnung vom 21. Juli 1992 hatte Heinz J. angegeben, der Bw. sei auf der Suche nach einem Unternehmen für den Umbau seines Hauses in J.-Ort an ihn herangetreten. Er habe daraufhin mit Stefan H. und dessen Bekannten, Erich F., Kontakt aufgenommen. Nach mehrmaligen Besichtigungen des Objektes hätten diese den Umbauftrag für die H. GmbH angenommen. In der Folge habe er mit dem Bw. mündlich Pauschalpreise für die einzelnen Umbaupositionen vereinbart. Stefan H. oder Erich F. hätten vor allem Ausländer als Arbeiter organisiert.

Zur Rechnungslegung könne er keine Angaben machen. Er habe weder für die H. GmbH noch für das Unternehmen des Bw. jemals Rechnungen geschrieben. Er selbst habe für das am 21. Juli 1992 abgerechnete Geschäft nichts bekommen.

In einer weiteren Zeugenaussage hatte Heinz J. später zum Ablauf des Umbaues in J.-Ort ergänzt, dass der Materialeinkauf durch Stefan H. vermutlich bei den Firmen Baumarkt und H.-Gesellschaft erfolgt sei. Er persönlich habe unter dem Namen H. keine Materialeinkäufe getätigt. Allerdings habe er im Juni 1992 einmal aufgrund einer Anzeige in der "Fundgrube" - telefonisch und ohne vorherige Besichtigung - zehn Fenster gekauft (Rechnung der Fa. Kr. KG vom 17. Juni 1992). Den dafür ausgelegten Betrag von 19.800,- S habe er vom Bw. erstattet erhalten.

Nachdem Heinz J. im November 1993 im Rahmen einer Selbstanzeige Abgabenerklärungen für 1991 und 1992 eingereicht hatte, aus welchen, über die angeblich von Stefan H. im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Rechnungen erhaltenen „Subprovisionen“ hinaus, keine weiteren Provisionseinkünfte hervorgingen, war er im Dezember 1993 neuerlich von der Finanzstrafbehörde, nunmehr als Verdächtiger befragt worden. Dabei hatte er bestätigt, dass es sich bei den in den Abgabenerklärungen 1991 und 1992 angegebenen „Sonstigen Einkünften“ ausschließlich um die von Stefan H. erhaltenen Provisionen handle (1992 netto 207.500,- S).

In einer der VwGH-Beschwerde im Rechtsmittelverfahren zur Veranlagung 1991 beigeschlossenen Erklärung vom 19. November 1997 hat Heinz J. diese Angabe später noch einmal wiederholt. Diese Erklärung legte der Bw. auch seiner Berufung im anhängigen Verfahren bei.

Bei der Befragung im Dezember 1993 hatte Heinz J. die Darstellung des Bw. bestätigt, wonach er - mangels eigener Aufzeichnungen - die nunmehr mittels Abgabenerklärungen für 1991 und 1992 einbekannten Provisionseinnahmen durch Rückfrage beim Bw. erhoben habe, indem dieser ihm aus dessen Unterlagen die an die „Firma H.“ bezahlten Beträge mitgeteilt habe. Von diesen Werten habe er sodann die Hälfte als Provisionen in seine Selbstanzeige aufgenommen. Diese Gelder habe er seinerzeit in bar von Stefan H. erhalten.

Im Zuge des Rechtsmittelverfahrens zum Jahr 1991 hatte der Bw. unter anderem eine mit 10. Februar 1994 datierte, schriftliche Stellungnahme des Heinz J. vorgelegt, in welcher dieser die Darstellung des Bw. und dessen bisherigen Angaben zur Geschäftsabwicklung mit Stefan H. im Wesentlichen bestätigt hatte. Um seinen eigenen Provisionsanspruch nicht zu gefährden, habe er die beiden Geschäftspartner bewusst voneinander fern gehalten. H. habe wegen seiner finanziellen Lage auf Barzahlung bestanden. Für jedes Geschäft habe er von diesem die versprochene Provision bekommen. Im Jahr 1991 seien dies einmal 50.000,- S und

ein zweites Mal 30.000,- S gewesen, wie er in seiner Selbstanzeige angegeben habe. Zur Selbstanzeige habe er sich entschlossen, weil er befürchtet habe, dass H. die Provisionszahlungen an ihn früher oder später erwähnen würde.

Im Februar 1997 hatte der Bw. im zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren zum Jahr 1991 eine weitere, „ergänzende Aussage“ des Heinz J. vorgelegt. Darin hatte dieser seine Tätigkeit für die Firma H. mit "Koordination, Gesprächsführung" und der "Suche nach geeigneten Käufern für die Vermittlung von Immobilien, Bauprojekten und Betrieben" beschrieben. Bei den Gesprächen sei er als Wortführer aufgetreten, da er im Vergleich zu H. „leichter geredet habe“.

In dem den nunmehr angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegende BP-Verfahren war Heinz J. neuerlich zunächst als Zeuge und später als Verdächtiger eines Finanzstrafvergehens u.a. zu den Geschäften mit der H. GmbH im Jahr 1992 befragt worden. Dabei hatte er seine bisherigen Angaben in einzelnen Bereichen ergänzt bzw. teilweise auch abgeändert.

So hatte er in Hinblick auf die Umbauarbeiten in J.-Ort angegeben, dass es sich bei der H. GmbH um kein professionelles Unternehmen gehandelt habe. Deren Arbeiten seien minderwertig ("ein Pfusch") gewesen. Die Verantwortung für den Umbau habe er nicht getragen. Baumaterial für diese Arbeiten sei zum Teil von Stefan H. (Einkauf u.a. bei der Firma H.-Gesellschaft), zu einem kleineren Teil auch vom Bw. beigestellt worden. Den Umbau vom April bis Juni 1992 hätten vier bis fünf Arbeiter bewerkstelligt, die sowohl Stefan H. als auch er selbst gesucht und beigestellt hätten. Großteils habe es sich um Ausländer, teilweise auch um Personen aus H.s Freundeskreis gehandelt. Sowohl H. als auch er hätten zu dieser Zeit an Geldmangel gelitten. Wie H. unter diesen Umständen Material und Löhne für den Umbau vorfinanziert hatte, hatte Heinz J. nicht angeben können.

Aufgrund seiner guten Bekanntschaft mit Stefan H. sei er Vermittler zwischen diesem und dem Bw. gewesen. Die Verhandlungen habe der Bw. mit Stefan H. aber persönlich geführt. Als Entgelt für den Umbau sei eine Pauschalsumme vereinbart gewesen. In die Zahlungsvorgänge sei er nicht eingebunden gewesen. Er wisse aber, dass das Entgelt für den Umbau auf ein Sparbuch bei der W.-Bank Stadtteil-A. überwiesen worden sei, welches er zuvor auf Ersuchen von Stefan H. angelegt habe. In die Behebung des Geldes von diesem Sparbuch sei er nicht involviert gewesen. Auch mit der Erstellung der Rechnung der H. GmbH vom 21. Juli 1992 habe er nichts zu tun gehabt. Er besitze zwar eine (alte) Schreibmaschine, habe aber noch nie auf einer Schreibmaschine oder einem Computer geschrieben.

Er habe seinerseits mit Stefan H. eine Provisionszahlung für die Auftragsvermittlung vereinbart. Die Höhe seines Provisionsanspruches sei im Vorhinein nicht festgelegt worden.

Belege habe es weder zu dieser Vereinbarung noch zu der später in deren Erfüllung von H. an ihn geleisteten Zahlung von 105.000,- S gegeben.

Bereits im Jahr 1993 hatte die Erstbehörde neben dem Bw. und Heinz J. verschiedene, weitere Personen niederschriftlich befragt.

Stefan H. hatte schon bei seiner ersten Einvernahme als Verdächtiger eines Finanzstraftdelikts, aber auch später als Zeuge, wiederholt und mit Nachdruck darauf verwiesen, dass er den Bw. weder persönlich kenne noch jemals eine Lieferung oder Leistung für ihn erbracht und auch keine Rechnungen an ihn gelegt habe. Dessen Name sei ihm aus seiner Zeit mit der H. GmbH lediglich insofern geläufig, als dieser im Jahr 1989 von Erich F., einem damaligen Geschäftspartner, im Zusammenhang mit einer angestrebten Kreditaufnahme genannt worden sei. Auch das Mietobjekt des Bw. in J.-Ort, Ortsteil-H. kenne er nicht. Er sei weder persönlich jemals dort gewesen, noch habe er mit Hilfe der H. GmbH Renovierungsarbeiten an diesem Gebäude durchgeführt. Seine GmbH sei im Textilhandel tätig gewesen und habe lediglich bis zu ihrer gerichtlichen Schließung im Dezember 1989 eine Geschäftstätigkeit ausgeübt. Ab August 1989 sei er der einzige Gesellschafter gewesen. Auch habe sonst niemand eine Vertretungsbefugnis für die Gesellschaft gehabt. Befragt nach den verrechneten Planungsarbeiten für den Dachgeschoßausbau in der Rechnung vom 21. Juli 1992 hatte Stefan H. darauf verwiesen, dass er als gelernter Koch nicht über die erforderlichen Kenntnisse für das Erstellen von Bauplänen verfügt hätte.

Bereits in seiner ersten Reaktion auf die dem Rechenwerk des Bw. entnommenen Rechnungen der H. GmbH hatte Stefan H. angegeben, es könne sich nur um Fälschungen handeln. Insbesondere hatte er ausgeschlossen, dass die darauf aufscheinenden Unterschriften von ihm geleistet worden seien. Allerdings hatte er eingeräumt, dass der verwendete Firmenstempel tatsächlich von seinem ehemaligen Unternehmen stammen könnte. Einerseits sei einer der beiden Firmenstempel schon im Jahr 1989 abhanden gekommen, andererseits habe er den zweiten Firmenstempel in den Jahren 1990 bzw. 1992 insgesamt dreimal gegen Entgelt an Heinz J., den er seit seiner Jugendzeit kenne, verliehen, als ihn dieser angeblich für Anbotslegungen benötigt habe.

Im Jahr 1998 im Zuge der Betriebsprüfung beim Bw. als Zeuge neuerlich befragt, hatte Stefan H. seine Angaben aus dem Jahr 1993 im Wesentlichen bestätigt. Sollte er dem Bw. jemals persönlich begegnet sein, so sei ihm dies nicht bewusst geworden. Jegliche Geschäftsbeziehung mit dem Bw. hatte er ebenso wie die Verrichtung von Bauleistungen durch die H. GmbH neuerlich definitiv ausgeschlossen. Bei der W.-Bank Stadtteil-A. habe er im Jahr 1992 keine aufrechte Bankverbindung gehabt. Nachdem sein Textilhandelsbetrieb insolvent geworden war, habe sein Geschäftskonto bei diesem Kreditinstitut Verbindlichkeiten

von rd. 100.000,- S ausgewiesen. Da zu erwarten gewesen wäre, dass die Bank bei Eingang des Geldbetrages aus der Rechnung vom 21. Juli 1992 den zur Abdeckung seiner Bankschulden erforderlichen Teil einbehalten würde, hätte er auch keinesfalls gerade bei dieser Bank ein Sparkonto eröffnet.

Abgesehen von Stefan H. waren im Jahr 1993 auch die beiden Verkäufer der Liegenschaft in J.-Ort und die Kaffeehausbetreiberin Marianne Ha. von den ermittelnden Beamten zu den Abläufen beim Grundstücksverkauf im Jahr 1992 befragt worden.

Frau Ha. hatte am 29. Oktober 1993 in einer Zeugenaussage die Abläufe rund um den Verkauf des ehemaligen Ziegelwerksgebäudes in J.-Ort, soweit ihr diese bekannt geworden waren, dargestellt. Dabei hatte sie betont, selbst keine Vermittlungsleistungen im eigentlichen Sinn erbracht zu haben. Herr Kr, einer der beiden damaligen Eigentümer, habe ihr die Liegenschaft zum Kauf angeboten. Aus Zeit- und Geldmangel und auf Anraten ihres Anwalts, Dr.B., sei sie aber nicht interessiert gewesen. Sie habe jedoch zugesagt, bei Gelegenheit Mundpropaganda für Herrn Kr zu machen. Wenn Gäste auf Wohnungssuche ihr Kaffeehaus besuchten, habe sie dies in der Folge auch gemacht. Über einen Erfolg ihrer Mundpropaganda wusste die Zeugin nichts. Herr Kr habe ihr später lediglich, ohne weitere Detailangaben, erzählt, dass das Objekt nunmehr verkauft sei. Die Namen des Bw., von Heinz J., des Stefan H. oder der H. GmbH waren Frau Ha. bei dieser Befragung gänzlich unbekannt gewesen. Mit keiner dieser Personen habe sie jemals gesprochen.

Franz Kr und Fritz K, die beiden Voreigentümer der im Mai 1992 vom Bw. erworbenen Liegenschaft in J.-Ort, hatten ebenfalls im Oktober 1993 als Zeugen befragt, den finanzstrafbehördlichen Erhebungsorganen bestätigt, den Verkauf des ehemaligen Ziegelwerksgebäudes in J.-Ort niemals durch Zeitungsinserate sondern nur durch Mundpropaganda betrieben zu haben. Bis zur Vertragsunterzeichnung sei lediglich Franz Kr mit dem Verkauf befasst gewesen. Er hatte angegeben, erstmals durch einen Anruf von Dr.B., dem Anwalt der Frau Ha., von einem Kaufinteressenten Kenntnis erlangt zu haben. In der Folge sei es zu einem einzigen Gespräch im Büro des Anwalts gekommen, bei dem die Veräußerer erstmals den Namen des - damals nicht anwesenden - Bw. als Erwerber erfahren hätten. Der vom Anwalt genannte Kaufpreis habe den Vorstellungen der Verkäufer entsprochen und so sei es bereits bei dieser Besprechung zur Unterzeichnung des Kaufvertrages gekommen. Persönlich kennengelernt habe man den Bw. und Heinz J. erst rund ein halbes Jahr nach der Vertragsunterzeichnung beim Objekt in J.-Ort im Zuge von Problemen mit den dort inzwischen untergebrachten Ausländern. Stefan H. oder eine H. GmbH waren den beiden Voreigentümern gänzlich unbekannt gewesen.

Der Bw. hatte seine Darstellung der Geschäftsabwicklungen mit der H. GmbH schon im erstinstanzlichen Verfahren neben den Angaben des Heinz J. mit weiteren Beweismitteln untermauert.

Zum vermittelten Liegenschaftsankauf in J.-Ort hatte er das 14tägig befristete "Kaufanbot" der Marianne Ha. als Verkäuferin des Grundstückes in J.-Ort vom 12. April 1992 an die "G.- GmbH, Baumanagement", vertreten durch den Bw., vorgelegt, in welchem der Verkauf an die G.- GmbH um einen Kaufpreis von 1.550.000,- S vereinbart worden war. Die Vertragserrichtung sollte demnach durch Dr.B., den Rechtsanwalt der Frau Ha., erfolgen. Die G.- GmbH hatte das Anbot am 23. April 1992 angenommen. Am selben Tag hatte Frau Ha. den Erhalt des vom Bw. für die G.- GmbH unterfertigten Schriftstücks bestätigt.

Zum Nachweis des Tätigwerdens der H. GmbH hatte der Bw. u.a. auf die bereits im Rechtsmittelverfahren betreffend das Jahr 1991 verwendete Erklärung des Dietmar A. vom 15. Februar 1994 mit der Ergänzung vom 25. Oktober 1996 verwiesen, aber eingeräumt, dass Dietmar A. beim Zusatz vom 25. Oktober 1996 möglicherweise nur die Unterschrift geleistet habe, der ergänzte Text aber von ihm verfasst worden sein könnte.

A. hatte darin bestätigt, Stefan H. im Jahr 1990 im Zuge seiner Geschäftsbeziehungen mit der Bauges. GmbH kennen gelernt zu haben. Er erinnere sich, dass dieser im Rahmen einer fünfköpfigen Personengruppe an einer Besichtigung eines der Ausländerunterbringung dienenden Objektes in der T.-Siedlung teilgenommen habe.

Einige Zeit später habe er anlässlich einer Besichtigung des ehemaligen Ziegelwerksgebäudes in J.-Ort Stefan H., Heinz J. und einige auf der Baustelle arbeitende Ausländer angetroffen. Er habe damals Anweisungen für die Umbauarbeiten weitergegeben.

Nach dem Inhalt der am 25. Oktober 1996 von Dietmar A. unterfertigten Ergänzung der Erklärung hatte das Erdgeschoß des insgesamt desolaten Hauses aus Werkshallen und einer Garage bestanden. A. hatte demnach technische Anweisungen und fachmännische Hinweise für den Um- und Ausbau des Hauses zu Wohnräumen an Stefan H. gegeben.

Im Rechtsmittelverfahren zur Veranlagung 1991 war auch eine Erklärung vom 16. Februar 1994 des Werner B., des Geschäftsführers der Bauges. GmbH, deren Dienstnehmer Heinz J. von 2. Jänner bis 30. September 1991 lt. Daten der Sozialversicherung gewesen war, vorgelegt worden. B. hatte darin bestätigt, Stefan H. im zweiten Halbjahr 1990 als Bekannten von Heinz J., den er öfter im Büro der Bauges. GmbH besucht hatte, kennen gelernt zu haben. Im Sommer 1990 habe Stefan H. gemeinsam mit fünf weiteren Personen, darunter auch Heinz J. und Dietmar A., an einer Besichtigung des damaligen Fremdenheimes-H. in der VM-Straße in G. teilgenommen.

In einer weiteren Erklärung vom 10. Februar 1997 hatte Werner B. ergänzt, dass ihm das im damaligen Rechtmittelverfahren strittige Objekt in der VM-Straße im Sommer 1990 von Stefan H. bzw. "seiner Firma" namhaft gemacht worden sei. Im Zusammenhang mit dem zweiten Streitpunkt in diesem Verfahren, einem Projekt in S., hatte Werner B. bestätigt, dass Heinz J. - obwohl zur fraglichen Zeit Dienstnehmer der Bauges. GmbH und trotz Verwendung einer Visitenkarte der Bauges. GmbH – bei diesem Projekt für die H. GmbH tätig geworden war.

Zum Nachweis der tatsächlichen Leistungserbringung durch die H. GmbH waren in diesem Verfahren Unterlagen aus dem Akt der Gemeinde S. vorgelegt worden, darunter auch jene Gesprächsnotiz eines "H. E. R." vom 27. März 1991 über eine Unterredung vom selben Tag, betitelt als „Besprech. mit Fa. Baugesellschaft“ mit Nachtrag vom 29. Oktober 1996, auf welche sich der Bw. in der Berufung zum anhängigen Verfahren bezogen hat.

Der Ersteller dieser Notiz, vom Bw. als der für die Bauaufsicht beim damaligen Kanalbauprojekt der Gemeinde S. zuständige Ing. R. bezeichnet, verweist darin auf „zwei Personen“ als Teilnehmer für die „Bauges.“ (deren Namen (J./H.) waren erst im Oktober 1996 nachträglich ergänzt worden) und endet mit dem Vermerk „Honorar für Vorplanung + Anbahnung“ an „HER“ (= Ing. R.) sowie „Aufschließungsplan v. Raumplanung an Bauges.“.

Den Bauzustand des ehemaligen Ziegelwerksgebäudes in J.-Ort (welches zwischenzeitig als Postgarage vermietet gewesen war) im Zeitpunkt des Ankaufes hatte der Bw. im BP-Verfahren u.a. durch eine ebenfalls von ihm erstellte und von den beiden Liegenschaftsveräußerern undatiert unterfertigte Erklärung belegt, nach welcher das mit Kaufvertrag vom 11./12. Mai 1992 an den Bw. verkaufte Grundstück mit dem Betriebsgebäude des ehemaligen Ziegelwerks im Zeitpunkt der Übergabe im EG aus drei Lageräumen mit offenen Durchgängen und Rohbetonböden, unverputzten Wänden und Decken sowie einem großen und einem kleineren Werkstättenraum, ebenfalls ohne Verputz, bestanden hatte und mit "Auf-Putz-Installation", einem Wasseranschluss, einem KFZ-Reparatortunnel sowie zwei Garagentoren ausgestattet gewesen war.

Der verfahrensgegenständlichen Berufung legte der Bw. zudem ein "Gutachten" des Bausachverständigen Ing. S.T. vom 7. März 1996 bei, in welchem dieser, nach einer Besichtigung des Objektes am 1. März 1996 und aufgrund vorgelegten Bildmaterials zum Zustand vor und nach dem Umbau, zum Schluss gekommen war, dass die mit der Rechnung der H. GmbH vom 21. Juli 1992 verrechneten Leistungen "mit größter Wahrscheinlichkeit im Jahr 1992, wie in der gegenständlichen Rechnung angegeben, ausgeführt wurden". Durch Vergleich mit "Bestbieterangeboten" von nicht näher bezeichneten Bauvorhaben "Umfassende Sanierung aus dem Jahr 1992" und auf Basis seiner gutachterlichen Erfahrung war der Sachverständige zum Ergebnis gekommen, dass für die erbrachten Leistungen

durchschnittlich ein "angemessener" bzw. "eher unter dem Durchschnitt liegender Preis zur Verrechnung gebracht" worden war.

Der UFS hat im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren Dietmar A. ergänzend als Zeugen befragt. Dabei hat dieser bestätigt, das ehemalige Ziegelwerksgebäude in J.-Ort einmal mit Heinz J. besichtigt zu haben. Nach der Erinnerung des Zeugen war dieser Besuch "eher so nebenbei erfolgt, nachdem er mich bei einem Essen und einem Bier gebeten hatte, mir ein Haus anzuschauen, ob sich dort ein Umbau noch rentiert". Die Besichtigung habe etwa eine halbe Stunde gedauert. Vor Ort sei zu dieser Zeit nicht gearbeitet worden. Er sei dort lediglich einem Mann mit offensichtlich ausländischer Herkunft begegnet, ohne mit diesem allerdings Kontakt aufzunehmen. Aus Babywäsche an der Wäscheleine habe er geschlossen, dass in dem Gebäude zu dieser Zeit eine Familie wohnhaft gewesen sei. Weitere Personen bringe er mit diesem Besuch nicht in Verbindung. Weder seien ihm von dieser Besichtigung Stefan H. noch eine Mehrzahl von Ausländern oder sonstige Personen im Gedächtnis geblieben. Er könne aus der Erinnerung auch nicht bestätigen, mit einer Gruppe von Personen dort gewesen zu sein.

Definitiv schloss der Zeuge aus, Stefan H. im Zusammenhang mit dem Objekt in J.-Ort technische Anweisungen oder fachmännische Hinweise gegeben zu haben ("das ist ein Schmäh"). Er habe mit H. , den er nur flüchtig aus der "Clique" von Heinz J. kenne, niemals geschäftliche Vereinbarungen gehabt. Auch habe er weder von diesem noch von Heinz J. oder vom Bw. ein Entgelt für erteilte "technische Anweisungen oder fachmännische Hinweise" oder für die Besichtigung in J.-Ort erhalten.

Marianne Ha. hat, ebenfalls vom UFS befragt, ihr Auftreten als Verkäuferin im Zusammenhang mit der Veräußerung des ehemaligen Ziegelwerksgebäudes in J.-Ort im Jahr 1992 aus der Erinnerung damit erklärt, dass der damalige Eigentümer, Herr Kr, ihr seinerzeit, als seine Wunschkandidatin für den Erwerb, eine Kaufoption eingeräumt hatte. Ihr Auftreten als Verkäuferin sei als Ausdruck ihrer daraus resultierenden Position zu verstehen gewesen. Durch ihre Einbindung in den Verkaufsvorgang sei dokumentiert worden, dass sie von ihrem Optionsrecht bewusst keinen Gebrauch machen wollte.

Schließlich hat der UFS im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren einen Akt des Landesgerichtes für Strafsachen aus dem Jahr 1994 beigeschafft, in welchem gegen Heinz J. nach § 156 StGB wegen des Verdachts der Exekutionsvereitelung Voruntersuchungen geführt worden waren. Heinz J. hatte im Mai 1994 als Beschuldigter in diesem Untersuchungsverfahren die von der H. GmbH erhaltenen Provisionen für die Vermittlung des Hauses in J.-Ort an den Bw. mit 60.000,- S beziffert. Zur H. GmbH war ihm damals lediglich deren Sitz in der R.Gasse sowie der Geschäftsgegenstand „Handel mit Waren aller Art“ und

die Tatsache, dass die Gesellschaft nicht mehr existiere, bekannt gewesen. Darüber hinaus könne er über diese Firma keine Angaben machen.

Der Bw. hatte in diesem Gerichtsverfahren als Zeuge ausgesagt. Er war dabei in seiner Funktion als Handlungsbevollmächtigter und informierter Vertreter der G.- GmbH an Stelle der damaligen Geschäftsführerin, Elisabeth Gr., aufgetreten. Er hatte bestätigt, für die Vermittlung des Hauses in J.-Ort eine Provision von 60.000,- S ("möglicher Weise auch etwas mehr oder weniger") an Heinz J. bezahlt zu haben. Dies sei erfolgt, bevor J. Dienstnehmer der G.- GmbH geworden war, zu einer Zeit als dieser für die H. GmbH gearbeitet habe und ihm gegenüber als Vermittler und Ansprechpartner für dieses Unternehmen aufgetreten sei. Als solcher habe Heinz J. dem Bw. auch eine Rechnung der H. GmbH für die im Zusammenhang mit dem Liegenschafts Kauf in J.-Ort erbrachten Vermittlungsleistungen gebracht. Darüber hinaus gehende Provisionen für J., sei es von ihm persönlich oder von der G.- GmbH, während dessen Zeit als Angestellter des Unternehmens (7.9.1992 - 31.8.1993) hatte der Bw. ausgeschlossen.

Dem Gericht war in diesem Verfahren war u.a. eine Vereinbarung zwischen Heinz J. und der G.- GmbH vom 30. Juni 1993 vorgelegt worden, nach welcher J. nach Beendigung seines Dienstverhältnisses auf Werkvertragsbasis tätig sein werde und ihm bei allfälligen Geschäftsvermittlungen an die G.- GmbH Provisionen zustünden, deren Höhe von Fall zu Fall festgelegt werde, die sich aber grundsätzlich an den halben Provisionssätzen lt. Immobilienmaklerverordnung orientierten.

In der im anhängigen Verfahren durchgeführten Berufungsverhandlung legte der Bw. Unterlagen der Bausparkasse vor, die sowohl den Ankauf der Liegenschaft als auch den Umbau des Objektes in J.-Ort finanziert hatte. Demnach war ihm am 29. Mai 1992 für den Erwerb ein Darlehensbetrag von 1.320.000,-S bereitgestellt worden. Im Oktober 1992 hatte er in drei Tranchen ein Zwischendarlehen von insgesamt 667.000,-S zur Finanzierung des Umbaues erhalten.

Gleichzeitig legte der Bw. nunmehr auch das in der Berufung erwähnte Gutachten der Bausparkasse vor (ein nicht unterfertigter "Schätzungsbericht" vom 27. April 1992, welcher nach den Angaben des Bw. zum Zwecke der Finanzierung des Ankaufes erstellt worden war). Darin wird nach durchgeführter Besichtigung das Gebäude - umfassend ein Erdgeschoß mit zwei Garagen und zwei Lagerräumen und ein Obergeschoß mit neun Zimmern, zwei Bädern und einem Vorraum, beheizt mit Einzelöfen und versorgt mit Strom, Wasser sowie einer Sickergrube - als renovierungsbedürftig ("Installationen, Fenster etc") bezeichnet. Der Gebäudewert wird pauschal mit 800.000,- S angegeben.

In Ergänzung seines bisherigen Vorbringens verwies der Bw. in der Berufungsverhandlung unter Vorlage der beiden strittigen Originalrechnungen vom 28. April bzw. 21. Juli 1992 darauf, dass die Faltung der beiden Dokumente deren Erhalt im Postweg belege.

Der Stempelaufdruck mit der Unterschrift im unmittelbaren Anschluss an den Rechnungstext spreche gegen das Verwenden von Schriftstücken mit vorgefertigten Blanko-Unterschriften, wie sie Stefan H. im Jahr 1993 erwähnt hatte.

Stefan H. habe den Organen der PAST bei seiner Vernehmung im Jahr 1993 ein Schriftstück mit seinem beruflichen Werdegang vorgelegt, welches den Briefkopf eines Bauzubehörunternehmens aufgewiesen hatte. Einer Unterlage aus dem PAST-Akt AB xx/98 sei zu entnehmen, dass er bei der Baubedarfsfirma H.-Gesellschaft auf Lieferschein eingekauft und dabei mehr als 100.000,- S Schulden angehäuft hatte. Dies bestätige dessen Bezug zur Baubranche.

Weiters vertrat der Bw. in der Berufungsverhandlung die Auffassung, die aufgrund der Selbstanzeige von Heinz J. erfolgte Versteuerung der Subprovisionen bedinge auch die steuerliche Anerkennung der von ihm an die H. GmbH bezahlten Hauptprovisionen.

Die Höhe der an die H. GmbH bezahlten Vermittlungsprovision erklärte der Bw. mit den in der Rechnung vom 28. April 1992 angeführten, weit über eine bloße Namhaftmachung der Liegenschaft hinausgehenden Zusatzleistungen. Bei der Gemeinde und der STEG seien nach den Feststellungen bei der BP nur Heinz J. und Stefan H. aufgetreten. Er habe den unterschiftsreifen Vertrag nur noch beim Notar unterfertigen müssen.

Zur Vorfinanzierung der beim Umbau in J.-Ort anfallenden Lohn- und Materialkosten durch die H. GmbH verwies der Bw. auf das niedrige Lohnniveau bei ausländischen Arbeitskräften (Stundenlohn nach heutigem Wert 5,- bis 6,- €) und die unbezahlt gebliebenen Lieferscheineinkäufe bei der Firma H.-Gesellschaft. Zudem habe die H. GmbH zumindest über die Geldmittel aus den mit ihm im Jahr 1991 abgewickelten Geschäften und über die Provision von 216.000,- S aus der Vermittlung der Liegenschaft in J.-Ort (Rechnung vom 28. April 1992) verfügt, mit denen allenfalls Bareinkäufe von Material getätigt worden sein könnten. Weitere Geschäfte seien zu vermuten, doch habe die Abgabenbehörde seine diesbezüglichen Anregungen nicht aufgenommen und Erhebungen dazu unterlassen.

Die Aufzeichnungen zu seinen Geschäften in dem bei der BP vorgelegten Kalender habe er, ebenso wie seine Fahrtenbucheintragungen, fortlaufend gemacht. Darin sei etwa der Tag seiner ersten persönlichen Begegnung mit Stefan H. vermerkt.

Bei der Rechnung vom 21. Juli 1992 habe er wegen der Betragshöhe Bedenken gegen die von Stefan H. in Hinblick auf andrängende Gläubiger gewünschte Barzahlung gehabt. Im Zeitpunkt der Überweisung sei ihm nicht bekannt gewesen, dass es sich beim Empfängerkonto um ein

Sparbuch behandelt habe. Dies habe er erst im Zuge der abgabenbehördlichen Überprüfungen erfahren.

Die in den Rechnungen aufscheinende, fehlerhafte Firmenbezeichnung der H. GmbH sei nicht nur von ihm sondern auch von dem für die Besteuerung der H. GmbH zuständigen Finanzamt, ebenso im amtlichen Telefonbuch und nicht zuletzt auch von der Post verwendet worden. So sei ihm das Schriftstück, mit dem er im Jahr 1993 die Rechnungsberichtigung von der H. GmbH zu erlangen versucht hatte, mit dem Vermerk "verzogen" und nicht mit dem Hinweis "unbekannt" zurückgestellt worden.

Die Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992 über den Kauf von 10 Holzfenstern sei bei der BP zu Unrecht als Beweis für einen Doppelabzug von Kosten beurteilt worden. Tatsächlich seien beim Umbau je 10 neue Fenster im Erdgeschoß und im Obergeschoß eingebaut worden. Es bleibe daher kein Raum für eine unberechtigte Verrechnung an die H. GmbH.

Das FA sah den hohen Veräußerungserlös der Liegenschaft in J.-Ort nicht als Folge der Wertsteigerungen durch den Umbau sondern größtenteils als Ergebnis einer Ertragswertberechnung an. In Bezug auf die angeblich vom Bw. in den Jahren 1991 und 1992 an die H. GmbH geflossenen Geldmittel erinnerte das FA an die im Verfahren vorgebrachte Weiterleitung von 50% der Provisionen an Heinz J.. Bei der Fa. H.-Gesellschaft habe Stefan H. wegen des Zahlungsrückstandes nach 1990 nicht mehr auf Lieferschein einkaufen dürfen.

Auf Fragen des UFS gab der Bw. in der Berufungsverhandlung an, er habe sich über das formelle Rechtsverhältnis zwischen Heinz J. und der H. GmbH nie informiert. Aufgrund von entsprechenden Bemerkungen des Stefan H. anlässlich seines Treffens im Freizeitbad im Jahr 1991 habe er nicht bezweifelt, dass J. tatsächlich für die H. GmbH tätig und auch vertretungsbefugt gewesen sei.

Zum Ablauf der Umbauarbeiten bekräftigte der Bw. in der Berufungsverhandlung neuerlich, er habe die bei Auftragserteilung mit Heinz J. vereinbarten Pauschalpreise zu den einzelnen Positionen in seinem Kalender aufgezeichnet. Darüber hinaus gebe es keine schriftlichen Unterlagen, abgesehen von jener, im Zuge seiner Befragung im Jahr 1993 erwähnten Skizze zum Dachgeschoßausbau. Bei Anpassungsbedarf im Zuge der Arbeiten, habe er jeweils mit Heinz J. ausdiskutiert, ob die Änderungen vom ursprünglichen Auftrag umfasst gewesen seien oder nicht. Dabei sei er auch von Dietmar A. unterstützt worden, der als Bautechniker Stefan H. wiederholt darauf verwiesen habe, wenn Arbeiten nicht fachgerecht ausgeführt worden seien.

Eine förmliche Abnahme mit einem Abnahme- bzw. Mängelprotokoll habe es nicht gegeben. Aufgrund seiner im Fahrtenbuch ersichtlichen, laufenden Kontrollen und seiner langjährigen

Fachkenntnisse im Baugewerbe habe er Mängel jeweils sehr rasch erkannt und abgestellt. Es habe daher bei der abschließenden Besichtigung mit Heinz J. keine wesentlichen Beanstandungen gegeben, weshalb er die Rechnung vom 21. Juli 2002 in der Folge auch ungekürzt bezahlt habe. Die Verzögerung bei der Bezahlung sei auf die späte Auszahlung der Darlehensmittel durch die Bausparkasse zurückzuführen gewesen. Zudem habe er noch einige kleinere Korrekturarbeiten abgewartet. Trotz mehrmaligen Drängens von Heinz J. habe er keine Teilzahlungen geleistet, weil er sich eine vollständige Zahlung erst bei ordnungsgemäßigem Abschluss der Arbeiten ausbedungen habe und daher "auf dem längeren Ast gesessen" sei.

Die beim Umbau durch die H. GmbH gewählte, formlose Art der Geschäftsabwicklung sei auch bei seinen anderen Geschäften durchaus üblich. Aufgrund seiner Fachkenntnisse aus dem Baugewerbe habe er auch als Jurist keine Bedenken wegen der Durchsetzung einer allfälligen Mängelhaftung gehabt, wenn diese auch, retrospektiv betrachtet, durchaus schwierig geworden wäre. Es sei aber nie eine Luxusausführung sondern immer nur eine Normalqualität vereinbart gewesen, da er davon ausgegangen sei, dass das Objekt aufgrund der geplanten Verwendung als Flüchtlingsunterkunft binnen drei Jahren ohnehin abgewohnt sein werde.

Stefan H. habe er bei seinen häufigen Baustellenbesuchen nie bewusst angetroffen. Er habe den Bauarbeiten dabei nämlich keine primäre Aufmerksamkeit schenken können, weil er vor allem mit organisatorischen Arbeiten bei der Flüchtlingsbetreuung befasst gewesen sei (Taggeldausszahlungen an die Flüchtlinge, Ausfüllen von Meldezetteln, Koordination von Arztbesuchen und dgl.). Zudem seien immer viele Personen vor Ort gewesen (Flüchtlinge, Gäste, Betreuer), sodass er Stefan H., den er nur flüchtig kenne, allenfalls übersehen haben könnte. Ihm sei auch bekannt, dass H. persönlich vor allem kontrolliert und weniger gearbeitet habe. Nach den Berichten von J. und A. sei die technische Überwachung von Dietmar A. durchgeführt worden.

Nach Vortrag des Inhalts der Zeugenaussage des Dietmar A. erklärte der Bw. die Widersprüche zu dessen, von ihm dargestellten Rolle beim Umbau mit Erinnerungslücken des Zeugen aufgrund der langen Zeitspanne seit diesen Vorgängen. Die von ihm im Verfahren vorgelegte Bestätigung des Dietmar A. aus dem Jahr 1994 sei dagegen nur rd. eineinhalb Jahre nach dem Umbau erstellt worden und habe daher die größere Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich. A. habe als Zeuge bestätigt, die Erklärung vom Februar 1994 selbst erstellt und unterfertigt zu haben, was deren inhaltliche Richtigkeit unterstreiche.

Zu den Vorgängen, welche zum Zustandekommen des Kaufanbotes der Marianne Ha. an die G.- GmbH vom April 1992 geführt hatten, konnte der Bw. in der Berufungsverhandlung aus der Erinnerung keine konkreten Angaben mehr machen. Weder war ihm die äußere

Erscheinung der Frau Ha. erinnerlich, noch jene ihres Kaffeehausbetriebes. Auch an ein Essen mit Frau Ha. im Juli 1992, zu dem sich in seiner Buchhaltung ein Restaurantbeleg mit seiner handschriftlichen Anmerkung "Fr. Ha. wegen Hilfe für Vermittlung J.-Ort" befunden hatte, hatte er keine Erinnerung mehr. Er konnte lediglich ausschließen, dass er Frau Ha. für Vermittlungsleistungen bezahlt habe, da ihm tatsächlich die erste Information über das Objekt von der H. GmbH über Heinz J. zugekommen sei. Er persönlich habe Frau Ha. nur einmal, vermutlich bei jenem Essen im Juli 1992, gesehen. An die Vorgänge, welche zum Kaufanbot an die G.- GmbH bzw. zu den zwei Unterschriften der Frau Ha. an zwei unterschiedlichen Tagen geführt hatten, konnte sich der Bw. nicht mehr erinnern. Letztlich seien steuerliche Überlegungen dafür ausschlaggebend gewesen, dass er selbst und nicht die G.- GmbH die Liegenschaft erworben habe. Die H. GmbH habe deshalb auch den Provisionsanspruch ihm gegenüber und nicht gegenüber der G.- GmbH geltend gemacht. An die G.- GmbH habe er in diesem Zusammenhang keine Provision bezahlen müssen.

Seine Zeugenangaben vom Mai 1994 im Verfahren 99Vr999/94 des LG für Strafsachen gegen Heinz J. zur Höhe der Vermittlungsprovision für das Objekt in J.-Ort erläuterte der Bw. in der Berufungsverhandlung insofern, als er sich damit auf einen Betrag bezogen habe, den Heinz J. von Stefan H. aus jenem Entgelt erhalten habe, welches er diesem zur Begleichung der Rechnung der H. GmbH vom 28. April 1992 bezahlt hatte. Indirekt habe Heinz J. den Betrag von 60.000,- S damit von ihm bekommen und sei seine gerichtliche Zeugenaussage vom Mai 1994 in diesem Sinn zu verstehen.

b) Erwägungen zum Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der H. GmbH:

Für die umsatzsteuerliche Beurteilung der verfahrensgegenständlichen Sachverhalte der Jahre 1992 – 1994 sind die Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG) 1972 maßgeblich. Das Jahr 1995 fällt in den Anwendungsbereich des UStG 1994.

Gemäß den inhaltsgleichen Bestimmungen der § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 und § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Die Rechnung muss die in § 11 Abs. 1 UStG angeführten Angaben enthalten. Dazu gehören u.a. der Name und die Anschrift sowohl des liefernden oder leistenden Unternehmers als auch des Abnehmers der Lieferung bzw. Empfängers der sonstigen Leistung, die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände bzw. die Art und der Umfang der erbrachten Leistung, sowie der Tag oder der Zeitraum der Lieferung bzw. der sonstigen Leistung. Auch hinsichtlich dieser Rechnungsbestandteile unterscheiden sich die

Bestimmungen des § 11 Abs. 1 UStG 1972 von jenen des § 11 Abs. 1 UStG 1994 in der im Verfahrenszeitraum geltenden Fassung nicht.

Nach § 11 Abs. 3 UStG 1972 und 1994 ist für die unter Abs.1 Z. 1 und 2 geforderten Angaben (Name und Anschrift der Geschäftspartner) jede Bezeichnung ausreichend, die eine eindeutige Feststellung des Namens und der Anschrift der am Umsatz beteiligten Unternehmen ermöglicht.

Die genannten Rechnungsangaben müssen kumulativ vorhanden sein, d.h. bei Fehlen auch nur eines der erforderlichen Merkmale ist der Vorsteueranspruch verwirkt.

Die vom Gesetz geforderten Rechnungsdaten dienen einerseits der Kontrolle, ob der Leistungsempfänger eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Lieferung oder Leistung von einem anderen Unternehmer erhalten hat, bzw. andererseits der Sicherstellung der Besteuerung beim liefernden/leistenden Unternehmer.

Zu den für einen Vorsteuerabzug nach § 11 UStG erforderlichen Rechnungsmerkmalen existiert umfangreiche Literatur und höchstgerichtliche Judikatur. Der UFS hat sich ebenfalls bereits wiederholt dazu geäußert. Nicht zuletzt hat sich auch der EUGH in mehreren Entscheidungen mit der Thematik befasst, doch sind diese für das anhängige Verfahren nicht relevant, da die strittigen Rechnungen aus der Zeit vor dem EU-Beitritt Österreichs stammen.

In der zum § 11 UStG ergangenen VwGH-Rechtsprechung werden Rechnungsangaben als unzureichend erachtet, aus denen erst im Zusammenhalt mit dem übrigen Sachverhalt hervorgeht, dass *irgendein* Unternehmer die in Rechnung gestellten Lieferungen oder Leistungen erbracht hat. Vielmehr muss der Rechnung selbst eindeutig jener Unternehmer zu entnehmen sein, der tatsächlich geliefert oder geleistet hat. Dabei erfordert eine eindeutige Feststellung des liefernden oder leistenden Unternehmers sowohl die Angabe des richtigen Namens als auch der bei Rechnungslegung gültigen Adresse. Die Anführung des richtigen Namens aber einer unrichtigen Adresse ist demnach für den Vorsteuerabzug ebenso unzureichend wie umgekehrt (vgl. zuletzt etwa VwGH 21.11.2007, 2004/13/0133).

Im Firmenbuch eingetragene Gesellschaften sind rechtswirksam mit dem (vollen) Wortlaut ihrer Firma zu bezeichnen. Allein ein in der Firma eines solchen Rechtssubjekts enthaltener Name einer natürlichen Person bezeichnet dieses zumeist noch nicht eindeutig, zumal von einander verschiedene, juristische Personen durchaus deckungsgleiche Namen natürlicher Personen in ihrer Firma führen können.

Allerdings sieht der VwGH eine unrichtige Bezeichnung als unbeachtlich, wenn nach der Verkehrsauffassung keine Zweifel an der Identität des betreffenden Rechtssubjekts besteht (vgl. z.B. VwGH 28. Juni 2007, 2005/16/0187; 23. April 1998, 96/15/0199).

Im Sinne des § 11 Abs. 3 UStG erachtet der VwGH den Namen des Lieferanten bzw. Leistungserbringers als hinreichend, wenn die verwendete Bezeichnung für den betreffenden Unternehmer im Geschäftsleben gebräuchlich und bekannt ist. Der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z. 1 UStG werde dagegen nicht mehr entsprochen, wenn der Lieferant mit einem "Scheinnamen" bezeichnet wird, der keine in den beteiligten Verkehrskreisen gebräuchliche und bekannte Benennung des Lieferanten darstellt, und die Behörde die Identität des Lieferanten nur durch ein eigenständiges Ermittlungsverfahren eruieren kann. Die Vorschrift des § 11 UStG betreffend die Rechnungslegung diene im Wesentlichen dazu, der Finanzverwaltung die Überprüfung der Umsatzsteuervorgänge zu erleichtern. Würde dieser Vorschrift auch durch die Anführung von "Scheinnamen" entsprochen, erwiese sie sich als überflüssig (vgl. VwGH 29.3.2001, 2000/14/0152 und 25. November 1997, 97/14/0138).

Nach Handelsrecht bildet die Firma den Namen, unter dem Unternehmer (im Verfahrenszeitraum: Vollkaufleute) ihre Geschäfte betreiben und ihre Unterschrift leisten. Die Firma ist die Parteienbezeichnung, mit der Unternehmer in Gerichts- und Verwaltungsverfahren (abgesehen von Einzelunternehmern im Strafverfahren) auftreten. Tritt ein neuer Gesellschafter in eine Gesellschaft ein oder scheidet ein Gesellschafter aus einer solchen aus, so kann ungeachtet dieser Veränderung die bisherige Firma fortgeführt werden. Bei Ausscheiden eines Gesellschafters, dessen Name in der Firma enthalten ist, bedarf es zur Fortführung der Firma allerdings der ausdrücklichen Einwilligung des Gesellschafters oder seiner Erben (§ 17 bzw. § 24 Unternehmensgesetzbuch/UGB früher Handelsgesetzbuch/HGB).

Gemäß den maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen des HGB/UGB, des Firmenbuchgesetzes (FBG) und des GmbH-Gesetzes (GmbHG) gehören Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) kraft Rechtsform zu den Unternehmern (vormals: Vollkaufleuten). Sie sind mit ihrer Firma, die ihrerseits einen zwingenden Bestandteil des Gesellschaftsvertrages darstellt, in das Firmenbuch einzutragen. Solange die Firmenbucheintragung aufrecht ist, stellt die dort aufscheinende Firma den rechtsgültigen Namen der Gesellschaft dar.

Die Firma einer GmbH muss vom Gegenstand des Unternehmens entlehnt sein oder die Namen aller Gesellschafter oder wenigstens eines derselben enthalten. Mit Abschluss des Gesellschaftsvertrages gilt die Zustimmung zur Verwendung des Namens als erteilt. Scheidet ein Namen gebender Gesellschafter aus der GmbH aus, bleibt eine einmal korrekt gebildete Namensfirma trotzdem gültig, sofern der Gesellschafter die Zustimmung zur Verwendung seines Namens nicht von seiner Gesellschafterstellung abhängig gemacht hat. Besteht über die Identität einer GmbH kein Zweifel, löst die Verwendung einer fehlerhaften Firma allerdings auch zivilrechtlich nicht zwingend die Rechtsunwirksamkeit ihres Handelns aus,

sondern kann der Mangel ggfs. durch Richtigstellung der Bezeichnung saniert werden (Koppensteiner, Kommentar zum GmbHG § 5, Tz. 7 und § 4 Tz. 3).

Sowohl Zivil- als auch Steuerrecht machen die Auswirkungen von Mängeln in der Bezeichnung einer liefernden oder leistenden GmbH somit im Wesentlichen davon abhängig, ob dadurch die Identität bzw. Nämlichkeit des Rechtsträgers in Frage gestellt erscheint.

Beim Rechnungsmerkmal *Adresse* nimmt der VwGH einen vergleichsweise strengen Standpunkt ein. Die Angabe "nur" einer falschen Adresse ist demnach keineswegs ein "kleiner", den Vorsteuerabzug nicht hinderlicher Formalfehler. Vielmehr ist der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung, auf der als leistender Unternehmer ein Rechtssubjekt aufscheint, das im maßgeblichen Zeitpunkt an der angegebenen Adresse nicht existiert (hat), nach dieser Judikatur zu versagen. Dabei macht es keinen Unterschied, ob vom Rechnungsleger unter der angegebenen Adresse nie eine Geschäftstätigkeit entfaltet wurde oder ob die verwendete Anschrift des leistenden Unternehmers (erst) zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung keinem Unternehmensstandort (mehr) entspricht.

Allein die Angabe einer im Zeitpunkt der Rechnungslegung falschen Anschrift des leistenden Unternehmers schließt nach Ansicht des VwGH für sich schon die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus, ohne dass es darüber hinaus weiterer Mängel bedarf. Eine ungültige Rechnungsadresse vereitelt daher den Vorsteueranspruch, selbst wenn die der Rechnung zugrunde liegende Leistung tatsächlich von einem Unternehmer erbracht und die Umsatzsteuer unstrittig an das Finanzamt abgeführt wurde (vgl. als Beispiele für viele VwGH 6. September 2000, 99/13/0020; 25. April 2001, 98/13/0081; 10. August 2005, 2005/13/0059; 1. Juni 2006, 2002/15/0174; 1. Juni 2006, 2004/15/0069 mit Hinweisen auf weitere Vorjudikatur).

Das Erfordernis der richtigen Anschrift des Leistungserbringers stellt aus Sicht des VwGH in erster Linie eine notwendige Sicherungsmaßnahme zur Erhebung der Mehrwertsteuer dar. Der Gerichtshof sieht darin keine derart komplizierte Maßnahme, dass dadurch der Vorsteuerabzug übermäßig erschwert würde (VwGH 1. Juni 2006, 2004/15/0069).

Im Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 97/15/0151 hat der VwGH festgehalten, dass die erforderlichen Informationen unmittelbar aus der Rechnung hervorgehen müssen. Für den Vorsteueranspruch ist es deshalb ohne Relevanz, ob den beteiligten Parteien die Geschäftspartner eines Rechtsgeschäftes klar gewesen sind.

Auf den "guten Glauben" des Rechnungsempfängers an die Unternehmereigenschaft des Rechnungsausstellers kommt es nach der langjährigen VwGH-Judikatur zum Vorsteuerabzug nicht an. Entsprechend kann der "gute Glaube" auch keine objektiv fehlerhafte Rechnung "heilen". Allenfalls kann vom Rechnungsleger eine Berichtigung eines Rechnungsmangels

verlangt werden. Eine "Ungreifbarkeit des Leistungserbringers" ist dabei das Risiko eines Leistungsempfängers, der sich auf eine Rechtsbeziehung mit einem solchen Partner eingelassen hat (vgl. z.B. VwGH 25. April 2001, 98/13/0081, bzw. aus jüngerer Zeit 1. Juni 2006, 2004/15/0069).

Dies gilt uneingeschränkt jedenfalls für den hier maßgeblichen Anwendungsbereich des UStG 1972. Ab In-Kraft-Treten des UStG 1994 zum Zeitpunkt des österreichischen EU-Beitritts am 1.1.1995 sind für die Rechtsanwendung neben den innerstaatlichen Normen des Umsatzsteuerrechts auch die gemeinschaftsrechtlichen Rechtsgrundsätze maßgeblich. In Hinblick darauf kommt ab 1995 im Falle von USt-Betrug auch dem Umstand Bedeutung zu, ob ein an einem USt-Missbrauch beteiligter Unternehmer, von diesem wusste oder wissen hätte müssen.

Mit dem bereits erwähnten Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2004/15/0069 hat der VwGH zum wiederholten Mal auf seine klare Entscheidungspraxis verwiesen, nach welcher sich der Leistungsempfänger nicht im guten Glauben darauf verlassen darf, dass ein Rechnung legendes Unternehmen an der angegebenen Adresse etabliert ist. Vielmehr trifft den Abgabepflichtigen demnach die Obliegenheit, die Richtigkeit der Rechnungsangaben zu kontrollieren. Der VwGH hat sich zu Art bzw. Ausmaß einer derartigen Kontrolle in dieser Entscheidung allerdings nicht konkret geäußert.

Grundsätzlich ist nach Maßgabe der konkreten Verhältnisse im Einzelfall zu entscheiden, durch welche Maßnahmen dem Zweck dieser Obliegenheitspflicht am besten entsprochen wird. Im Allgemeinen werden dabei die Anforderungen umso größer sein, je missbrauchsanfälliger ein Geschäftsbereich ist oder je ungewöhnlicher die Umstände einer Geschäftsabwicklung sind.

Wegen der Möglichkeit eines behördlich nicht gemeldeten Adressenwechsels genügt eine Überprüfung an Hand eines Firmenbuch-Auszuges, um die Richtigkeit der maßgeblichen Rechnungsmerkmale zu kontrollieren, in aller Regel ebenso wenig, wie eine Bestätigung der steuerlichen Erfassung des leistenden Unternehmens oder eine Gewerbebefugnis für den betreffenden Standort. Dies umso mehr, wenn die kontrollierten Unterlagen bereits älteren Datums sind.

Zu beachten sind nicht zuletzt branchenspezifische Besonderheiten. So wird etwa in der sehr vorsteuermissbrauchsanfälligen Baubranche zu bedenken sein, dass auch unseriöse Unternehmen in der Regel darauf achten, Formalerfordernisse zu erfüllen, weil sie andernfalls mit Problemen bei der Auftragsvergabe rechnen müssen. In einem solchen Wirtschaftsbereich werden daher an die notwendige Kontrolle der Rechnungsmerkmale größere Anforderungen zu stellen sein.

Allerdings hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 28. Februar 2007, 2004/13/0039, ausdrücklich festgehalten, dass *es nicht Sache des Abgabepflichtigen ist, zu beweisen, dass an der auf den Rechnungen angeführten Anschrift eine Geschäftstätigkeit des Rechnungslegers entfaltet worden ist, oder den Gegenbeweis für eine bloße Behauptung oder Vermutung der Behörde anzutreten, sondern hat die belangte Behörde im Grunde des § 115 BAO - wenn auch unter Mitwirkung des Abgabepflichtigen - festzustellen, dass an dieser Anschrift allenfalls keine Geschäftstätigkeit entfaltet worden ist.*

Im Spannungsverhältnis dieser Entscheidung mit der Aussage zur Kontrollpflicht des Leistungsempfängers im bereits angesprochenen VwGH-Erkenntnis vom 1. Juni 2006, 2004/15/0069, sind im Einzelfall die objektiv richtigen Rechnungsdaten im Sinne des § 11 UStG festzustellen.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage war im anhängigen Fall zu entscheiden, ob dem Bw. im Jahr 1992 der Vorsteuerabzug aus den beiden Rechnungen der H. GmbH vom 28. April bzw. 21. Juli 1992 zusteht.

Festzustellen ist, dass im Handelsregister/Firmenbuch ein Unternehmen mit den in den strittigen Rechnungen angegebenen Daten tatsächlich nie eingetragen war. Es bleibt somit zu klären, ob die in den beiden Rechnungen verwendeten Firmendaten derart eindeutig waren, dass das leistende Unternehmen damit zweifelsfrei bezeichnet wurde.

Allein im Bereich des Bundeslandes Steiermark waren zum Zeitpunkt der strittigen Rechnungslegungen im Jahr 1992 im Firmenbuch neben dem hier in Rede stehenden Unternehmen vier weitere, in der Rechtsform einer GmbH geführte Rechtssubjekte mit dem Namen H. als Firmenbestandteil und einem Sitz in G. eingetragen.

Österreichweit scheinen aktuell insgesamt 70 Unternehmen mit den Namen H. als Bestandteil der Firmenbezeichnung auf, darunter auch mehrere GmbHs mit einem Datum der Ersteintragung vor 1992.

Ein ähnliches Bild ergeben die Daten der Abgabenbehörde über die steuerlich erfassten Unternehmen.

Unter den dargestellten Umständen kann keine Rede davon sein, dass mit den in den verfahrensrelevanten Rechnungen verwendeten Firmendaten nach der Verkehrsauffassung kein Zweifel an der Identität des leistenden Unternehmens bestehen konnte. Dabei ist noch zu bedenken, dass im hier zu beurteilenden Fall die ordnungsgemäße Firmenbezeichnung seit Juni 1990 den Zusatz "i L." (in Liquidation) mit zu umfassen hatte. Wenn der Bw. dies wegen der Verwendung eines veralteten Firmenbuchauszuges nicht erkennen konnte, so ist daraus für die Anerkennung der strittigen Rechnungen nichts zu gewinnen. Vielmehr bestätigt es das Erfordernis zeitnaher Unterlagen bei der Überprüfung von Rechnungsdaten.

Den strittigen Rechnungen fehlt es somit bereits bei der Bezeichnung des leistenden Unternehmens an einem für den Vorsteueranspruch unverzichtbaren Rechnungsmerkmal im Sinne des § 11 Abs.1 UStG. Die Verwehrung des Vorsteuerabzuges aus diesen Belegen durch die Erstbehörde erfolgte demnach schon aus diesem Grund zu Recht.

Darüber hinaus haben auch die Erhebungen zur Rechnungsadresse, die im Firmenbuch als Geschäftsanschrift der H. GmbH aufscheint, ergeben, dass diese im Zeitpunkt der Rechnungslegung nicht mehr aufrecht gewesen war.

Schon im Zuge der bereits erwähnten abgabenbehördlichen Erhebung im März 1991 hatte Stefan H. als "Ort der Geschäftsleitung (Zustelladresse)" seine persönliche Wohnadresse (Mitbewohner bei den Eltern) angegeben. In der R.Gasse 25 habe ein Betriebsort der GmbH nur bis zur Geschäftsauflösung im Dezember 1989 bestanden. Im Zeitpunkt dieser Erhebung hatte sich die Gesellschaft nach den Angaben des Stefan H. mit Gesamtverbindlichkeiten von rd. 800.000,- S bereits in Liquidation befunden. Bei der Erhebung hatten die Organe der Abgabenbehörde unter anderem Einblick in das Kassabuch der GmbH genommen und dabei festgestellt, dass das Unternehmen tatsächlich bis zur Schließung, seinem im Firmenbuch angeführten Geschäftszweck entsprechend, Umsätze aus dem Handel mit Textilien und Parfumeriewaren erzielt hatte.

Der Bw. hatte im Jahr 1993 im Zuge des Veranlagungsverfahrens 1991 erfolglos versucht, die damals von der Abgabenbehörde als nicht vorsteuertauglich beurteilten Rechnungen von der H. GmbH berichtigen zu lassen. In Hinblick auf die nicht mehr aufrechte Adresse (an der zu dieser Zeit bereits ein anderes Unternehmen tätig gewesen war), hatte die Post sein Bezug habendes Schreiben mit dem Hinweis "Empfänger verzogen" als unzustellbar retourniert. Ein Rückschluss auf die Anerkennung der vom Bw. auf dem Kuvert der Briefsendung verwendeten Kurzbezeichnung der Empfängerin durch die Post lässt sich daraus aus Sicht des UFS nicht ableiten.

Im anhängigen Verfahren wurden vom UFS weitere Erhebungen zur Geschäftsadresse der H. GmbH durchgeführt.

Der ehemaligen Vermieter hat dabei angegeben, dass bereits im Jahr 1989 gerichtliche Exekutionsmaßnahmen zur Hereinbringung ausständiger Mieten veranlasst worden waren. Ab Dezember 1990 seien die ehemaligen Geschäftsräumlichkeiten in der R.Gasse von einem Nachmieter genutzt worden. Durch die Befragung des Nachmieters wurden diese Zeitangaben bestätigt.

Der UFS ist auch dem Vorbringen des Bw. im Rechtsmittelverfahren betreffend das Jahr 1991 nachgegangen, Stefan H. habe im Frühjahr 1990 ein Geschäftslokal in St.R. /R. angemietet.

Der (angebliche) Vermieter teilte mit, dass er im Jahr 1990 zwar mit Heinz J. Vorgespräche wegen der Anmietung von Geschäftsräumlichkeiten geführt habe. Das Mietverhältnis sei wegen seiner Bedenken gegen die Person des Stefan H. letztlich aber nicht zustande gekommen.

Der UFS sieht in Hinblick auf die Übereinstimmung dieser Angaben von Personen, die in keiner erkennbaren Beziehung zueinander stehen, keine Veranlassung daran zu zweifeln, dass die in Frage stehende Rechnungsadresse im Zeitpunkt der Rechnungslegung keine gültige Geschäftsadresse der H. GmbH mehr gewesen war.

Den Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw. ist im Übrigen zu ersehen, dass ihm dieser Umstand spätestens seit einem Besuch in der R.Gasse am 17. Februar 1992 (somit bereits vor der Ausfertigung der beiden strittigen Rechnungen vom 28. April bzw. 21. Juli 1992) bekannt gewesen war.

Neben der Firmenbezeichnung des leistenden Unternehmens weisen die strittigen Rechnungen somit auch dessen Rechnungsadresse unrichtig aus.

Damit ist das Schicksal des Berufungsbegehrens betreffend den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen bereits entschieden. Denn, wie bereits erwähnt, müssen die in § 11 Abs.1 UStG genannten Rechnungsmerkmale kumulativ vorliegen. Der Vorsteueranspruch entfällt daher, wenn eine Rechnung auch nur eines der angeführten Formalerfordernisse nicht erfüllt.

Es erübrigte sich somit eine Klärung, mit welchem Firmenwortlaut die H. GmbH im amtlichen Telefonbuch eingetragen gewesen war oder bei welcher Gelegenheit das FA welche Firmenbezeichnung verwendet hatte. Dass die Post sich bei der Retournierung der Briefsendung im Jahr 1993 auf die falsche Adresse und nicht auf die verwendete Firmenbezeichnung bezogen hat, wurde bereits erwähnt.

Am Vorliegen einer vorsteueruntauglichen Rechnung ändert unter den gegebenen Umständen auch die Tatsache nichts, dass die vom VwGH in den Rechnungen aus dem Jahr 1991 beanstandeten Mängel in den nunmehr zu beurteilenden Belegen nicht mehr vorliegen. Der vom Bw. aus dem VwGH-Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 97/15/0151 gezogene Umkehrschluss, die Identität des im Briefkopf der Rechnungen aufscheinenden Unternehmens mit jenem im unterfertigenden Originalfirmenstempel begründe jedenfalls einen Vorsteueranspruch, ist weder aus der Entscheidung ableitbar noch mit der durch § 11 UStG vorgegebenen Rechtslage in Einklang zu bringen.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei schließlich angemerkt, dass, wie in weiterer Folge näher erläutert werden wird, aus Sicht des UFS nach dem Verfahrensergebnis zudem die tatsächliche Leistungserbringung der in den beiden Rechnungen der H. GmbH vom 28. April

bzw. 21. Juli 1992 verrechneten Leistungen durch das Rechnung legende Unternehmen nicht erwiesen erscheint und diese Belege dem Bw. auch unter diesem Aspekt keinen Vorsteueranspruch vermitteln konnten.

c) Erwägungen zur ertragsteuerlichen Behandlung der Rechnungen der H. GmbH vom 28. April bzw. 21. Juli 1992:

Wie erwähnt, hat die Erstbehörde die beiden strittigen Rechnungen auch für den Bereich der Ertragsteuern nicht anerkannt. Zwar ist sie zur Überzeugung gelangt, dass beim Bw. für Vermittlungs- und Renovierungsleistungen im Zusammenhang mit dem Objekt in J.-Ort gewisse Aufwendungen angefallen waren, doch ging sie dabei nicht von Leistungen der H. GmbH aus, sondern vielmehr von solchen des Heinz J. bzw. verschiedener, weiterer Leistungserbringer.

Der UFS schließt sich dieser Beurteilung aufgrund des Verfahrensergebnisses an.

Zunächst sei festgehalten, dass der VwGH in dem zum Jahr 2001 ergangenen Erkenntnis vom 24. Februar 2000, 97/17/0151 die angefochtene Entscheidung zur Einkommensteuer wegen unvollständiger Beweiswürdigung aufgehoben hat. In dieser Berufungsentscheidung war die Behörde davon ausgegangen, dass den vom Bw. aufgrund einer Rechnung vom 21. Juni 1991 an Stefan H. bzw. die H. GmbH geleisteten Zahlungen mangels hinreichend glaubhaft gemachter Leistungserbringung kein Betriebsausgabencharakter zukomme. Lediglich soweit die im damaligen Verfahren vorgebrachten Argumente des Bw. von der seinerzeitigen Rechtsmittelbehörde gewürdigt worden waren, hatte der Gerichtshof das Vorliegen von Scheinrechnungen nicht als erwiesen erachtet. Da die Abgabenbehörde die in den damals strittigen Rechnungen ausgewiesenen Leistungen insgesamt als nicht erbracht beurteilt hatte, war eine Klärung, ob Heinz J. für die H. GmbH tätig geworden war, entbehrlich gewesen. Entsprechend hatte sich auch der VwGH mit diesem Aspekt nicht auseinander gesetzt.

Dem Ergebnis des Veranlagungsverfahrens zum Jahr 1991 kommt für das nunmehrige Verfahren insoweit keine Bedeutung zu, als die für die Beurteilung durch den UFS maßgeblichen Gründe an Sachverhalten anknüpfen, welche im damaligen Verfahren in der Form nicht vorgelegen bzw. zumindest weder in den vom VwGH beurteilten Verfahrensabschnitten noch im fortgesetzten Verfahren releviert worden waren.

Nach dem Ermittlungsergebnis im nunmehr anhängigen Verfahren ist der UFS davon überzeugt, dass auch im Zusammenhang mit den beiden strittigen Rechnungen vom 28. April bzw. 21. Juli 1992 weder Stefan H. noch die H. GmbH Leistungen an den Bw. erbracht haben, deren Abgeltung diesen Belegen zu Grunde gelegen war. Soweit tatsächlich Leistungen durchgeführt worden waren, sind diese nach Ansicht des UFS Heinz J. persönlich zuzurechnen. Dass dieser bei den in Frage stehenden Arbeiten für die H. GmbH tätig

geworden war, nimmt der UFS nicht an. Zum Teil ist auch davon auszugehen, dass der Bw. diese Arbeiten durch verschiedene Personen, vornehmlich solche mit ausländischer Herkunft, erledigen hatte lassen.

Zu diesem Schluss kommt der UFS einerseits aufgrund der grundsätzlichen Gestaltung der "Geschäftsbeziehung" zwischen dem Bw. und der H. GmbH und andererseits wegen der Art der konkreten Abwicklung der beiden strittigen Rechtsgeschäfte.

Der Bw. bezeichnet sich selbst als Wirtschaftsjurist mit langjähriger Erfahrung in der Bau- und Immobilienbranche. Zudem war er bis Mitte 1991 im Bankwesen tätig. Seit 1991 weist er in seinen Steuererklärungen neben Einkünften aus einer Seminar- und Vortragstätigkeit auch solche aus der Vermittlung von Immobilien, Versicherungen und Bausparverträgen aus.

Unter diesen Umständen erscheint es unverständlich, mit welcher auffallenden Sorglosigkeit bzw. vielmehr Nachlässigkeit der Bw. seine Geschäftsbeziehung zur H. GmbH gestaltet hat. Aus den Angaben in der Berufungsverhandlung ist bekannt, dass der Bw. die formalrechtliche Grundlage der Rechtsbeziehung zwischen Heinz J. und der H. GmbH nie hinterfragt bzw. geprüft hat. Dabei ist zu bedenken, dass er auch mit Heinz J. bis dahin Geschäftserfahrungen nur in dessen Eigenschaft als Dienstnehmer der Bauges. GmbH gemacht hatte und Heinz J. seinerseits erst relativ kurze Zeit davor in die Baubranche "eingestiegen" war.

Heinz J. war, seinen Angaben zufolge, nach einer Ausbildung als Koch bis zum Konkurs seines Gasthausbetriebes im Jahr 1987 zunächst selbständig, später im Gasthaus und Buffetbetrieb seiner Eltern im Freizeitbad nichtselbständig tätig gewesen, bevor er - lt. Aktenlage unterbrochen durch eine Haftstrafe wegen verschiedener Wirtschaftsdelikte - als Dienstnehmer der Bauges. GmbH des Werner B. in die Baubranche gewechselt war. Zuletzt war er dort nach seiner Haftentlassung vom 2.1.1991 bis zum Konkurs dieses Unternehmens am 30.9.1991 beschäftigt gewesen. Wie er selbst angibt, hatte er den Bw. im Rahmen dieser Tätigkeit, als damaligen Kreditreferenten der X.-Bank kennen gelernt. Den Abgabenerklärungen des Heinz J. sind, abgesehen von den Provisionen, welche er angeblich von der H. GmbH in den Jahren 1991/1992 erhalten hatte, keine weiteren Einkünfte aus entsprechenden Tätigkeiten zu entnehmen. Der UFS geht daher davon aus, dass die später im Abgabenrechtsmittelverfahren 1991 strittigen Vorgänge nicht nur die ersten Geschäfte zwischen dem Bw. und Heinz J. sondern generell die ersten Geschäfte außerhalb des Gastronomiebereiches dargestellt hatten, welche Heinz Jauk nicht als Dienstnehmer abgewickelt hatte.

Wenn der Bw. in dieser Situation eine neue Geschäftsbeziehung mit einer GmbH eingegangen war, deren Hintergrund er lediglich mittels eines damals bereits nahezu zwei Jahre alten Handelsregistrauszuges zur Ersteintragung der Gesellschaft (dies war aus dem

eingetragenen Datum des Gesellschaftsvertrages klar ersichtlich), welcher das Unternehmen noch dazu als einer fremden Branche zugehörig auswies, "geprüft" hatte, so erscheint dies nur damit erklärbar, dass ein ernsthafter, geschäftliche Kontakt von Anfang an nicht beabsichtigt gewesen war, sondern die Geschäfte mit der H. GmbH nur zum Schein abgewickelt werden sollten.

Jeder ordentliche Geschäftsmann, zumal mit dem beruflichen Hintergrund des Bw., hätte zweifellos vor Eintritt in eine Geschäftsbeziehung mit dem lt. Handelsregister befugten Vertreter des Unternehmens Kontakt aufgenommen, um einen persönlichen Eindruck zu gewinnen und sich allenfalls durch einen Besuch an der (ohnehin in G. gelegenen) Geschäftsadresse oder wenigstens im Rahmen eines Telefonats ein Bild gemacht. Bei einem Anruf hätte der Bw. festgestellt, dass die nach seinen Angaben im amtlichen Telefonbuch eingetragene Telefonnummer der H. GmbH nicht (mehr) zuzuordnen war. Ein Besuch vor Ort hätte ihm gezeigt, dass an der Firmenbuch-Adresse längst ein anderes Unternehmen situiert war. Beide Maßnahmen hat der Bw. nicht einmal behauptet.

Allerdings ist in den Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw., wie erwähnt, am 17. Februar 1992, eine Fahrt in die R.Gasse vermerkt, was zum Schluss führt, dass der Bw. spätestens seit dieser Zeit sehr wohl Kenntnis von der Ungültigkeit dieser später in den Rechnungen vom 28. April und 21. Juli 1992 angeführten Adresse der H. GmbH gehabt hatte. Wenn er dennoch bei Erhalt beider Rechnungen keine Versuche unternommen hat, die aktuelle Geschäftsadresse des Unternehmens festzustellen, so drängt sich der Eindruck geradezu auf, es habe gar kein Interesse bestanden, das Unternehmen ausfindig zu machen.

Wie der Bw. bereits im Jahr 1993 angegeben hatte, war er nie "in den Betriebsräumen der H. GmbH" gewesen und hatte er über den (bei seiner Vorlage bereits veralteten) Handelsregisterauszug hinaus auch keine Überprüfungen dieses Unternehmens vorgenommen. Stefan H. war er demnach persönlich erstmals Monate nach dem ersten gemeinsamen Geschäft bei einem Besuch im Freizeitbad zufällig begegnet. Und auch in der Folge hatte er, nach seiner Darstellung, nur eine einzige, als Geschäftstreffen vereinbarte Begegnung mit Stefan H. anlässlich der Barzahlung der Rechnung vom 21. Juni 1991 gehabt. Im Übrigen will er diesem nur gelegentlich zufällig begegnet sein. Der Schilderung des Bw. ist zu entnehmen, dass bei solchen Anlässen über geschäftliche Angelegenheiten offenbar eher "en passant" gesprochen worden war. Tatsächlich dürften diese Kontakte nur von geringer Intensität gewesen sein, hätte der Bw. doch andernfalls keinen Anlass zur Vermutung gehabt, Stefan H. bei seinen Baustellenbesuchen während der Umbauphase am Objekt in J.-Ort nicht wieder erkannt zu haben.

Vom Bw. als Wirtschaftsjuristen und ehemaligem Bankfachmann wäre auch zu erwarten gewesen, dass er vor Beginn der Zusammenarbeit mit einem neuen Geschäftspartner, jedenfalls aber vor der Auftragsvergabe für die Umbauarbeiten beim Objekt in J.-Ort die wirtschaftliche Bonität und fachliche Qualität des Unternehmens (Stichwort *Referenzprojekte*) überprüft. Als Minimum an üblicher, unternehmerischer Vorsorge ist von einer Klärung der formellen Vertretungsbefugnis des Heinz J. für die H. GmbH auszugehen, zumal er diesen, wie erwähnt, bis dahin als Dienstnehmer der Bauges. GmbH kennen gelernt hatte und J. im vorgelegten Handelsregistrauszug der H. GmbH in keiner Funktion aufgeschienen war.

Derartige Kontrollmaßnahmen vor Eintritt in eine neue Geschäftsbeziehung stellen im Wirtschaftsleben ganz allgemein eine Selbstverständlichkeit im Eigeninteresse des Auftraggebers dar. Umso mehr trifft dies auf die durch Praktiken unseriöser Unternehmen ohnehin stark gefährdete Baubranche zu, in die der Bw. in seiner beruflichen Vergangenheit als Kreditreferent einer Bank zweifellos hinreichende Einblicke gewonnen hatte.

Trotz seines beruflichen Hintergrundes hatte der Bw. keine einzige Kontrollmaßnahme zum Schutz vor einer Schädigung durch einen unseriösen, unfähigen oder unzuverlässigen Geschäftspartner gesetzt. Dies wiegt umso schwerer, als er auch jegliche schriftliche Festlegung der Vertragsinhalte unterlassen hatte. Nach dem Verfahrensergebnis waren weder eine schriftliche Ausschreibung durchgeführt, noch Aufträge in Schriftform erteilt worden. Damit nicht genug, war nach Abschluss des Umbaus auch kein Abnahmeprotokoll erstellt worden. Die schriftlichen "Unterlagen" zum Umbauprojekt hatten sich auf handschriftliche Kurzanmerkungen im Handkalender des Bw. beschränkt.

Dem Bw. als Wirtschaftsjuristen mit langjähriger Branchenerfahrung war zweifellos bewusst gewesen, dass er unter diesen Umständen im Fall verzögerter, mangelhafter oder unvollständiger Leistungserbringung keine rechtliche Handhabe für eine Durchsetzung von Gewährleistungs-, Haftungs- oder Schadenersatzansprüchen gegen die H. GmbH hatte, zumal er nicht einmal wusste, ob Heinz J. überhaupt befugt gewesen war, für das Unternehmen aufzutreten bzw. Vereinbarungen einzugehen.

Allein aus den dargestellten Umständen ist für den UFS klar zu ersehen, dass der Bw. eine Geschäftsbeziehung mit der H. GmbH tatsächlich nie angestrebt hatte, sondern er dieses Unternehmen dazu benutzt hatte, mittels fingierter (Schein- bzw. "Deckungs"-) Rechnungen Aufwendungen vorzutäuschen, sei es um Kosten zum Schein zu "schaffen" oder aber zumindest, um die Höhe von Aufwendungen für seine (steuerlichen) Zwecke günstig zu gestalten.

Aber auch die durch das Verfahren erwiesene Abwicklung der den beiden Rechnungen vom 28. April bzw. 21. Juli 1992 zu Grunde liegenden Geschäfte lässt keine Zweifel darüber offen, dass weder die H. GmbH noch Stefan H. dafür Leistungen an den Bw. erbracht hatten.

Im gesamten Verfahrensverlauf hat sich, gleichsam als "roter Faden" ein ausschließliches Tätig-Werden des Heinz J. manifestiert, das sich allein mit dem Hinweis auf dessen besseren kommunikativen Fähigkeiten nicht erklären lässt. Sämtliche Darstellungen des Bw. über Leistungen der H. GmbH beziehen sich tatsächlich auf Leistungen des Heinz J.. Der Bezug zur H. GmbH ergibt sich allein aus der Beifügung von Formulierungszusätzen wie "Namens der H. GmbH", "als Repräsentant der H. GmbH", "für die H. GmbH", "als freier Mitarbeiter der H. GmbH" und dgl. durch den Bw.

Nach dieser Methode hat der Bw. die erste Information durch Heinz J. über die zum Verkauf stehende Liegenschaft in J.-Ort der H. GmbH zugeordnet. Ebenso habe Heinz J. den Bw. "als Repräsentant der H. GmbH" zu Frau Ha. begleitet. J. habe "für die H. GmbH" auch "indirekte Finanzierungsangebote" zum Ankauf der Liegenschaft gemacht. Weiters hätten J. "und H. " nach den Abgaben des Bw. die erforderlichen Behördenwege und sonstigen Maßnahmen zur Vorbereitung des Liegenschaftskaufes erledigt, sodass er den unterschiftsreifen Kaufvertrag nur noch zu unterfertigen gehabt habe. Auch den Geldbetrag zur Abstattung der Rechnung der H. GmbH vom 28. April 1992 hatte Heinz J., nach dem Berufungsvorbringen, vom Bw. zur Weiterleitung an Stefan H. übernommen.

Im Rahmen des Umbauprojektes in J.-Ort sei, nach Aussage des Bw., die einzige schriftliche Unterlage, die "Vorplanung" zum Dachbodenausbau, ebenfalls von Heinz J. "für die H. GmbH" vorgelegt worden. Ebenso soll dieser den (ausschließlich mündlich erteilten) Umbauftrag übernommen und - wiederum ohne schriftliche Vereinbarung - für die einzelnen Positionen Pauschalpreise mit dem Bw. festgelegt, die laufende Baubetreuung mit den verschiedensten, dabei anfallenden Arbeiten (wie etwa den Kauf der Fenster bei der Fa. Kr.) erledigt, Zwischenbesprechungen mit dem Bw. über notwendige Abänderungen oder Mängelbehebungen durchgeführt und auch die gesamte Endabnahme des Umbaues mit dem Bw. völlig eigenständig, doch "für die H. GmbH", abgewickelt haben. Schließlich hatte J., nach eigenen Angaben, auch das Sparbuch bei der W.-Bank Stadtteil-A. eröffnet, auf welches der Bw. das Entgelt zur Rechnung vom 21. Juli 1992 überwiesen hatte.

Alle diese Leistungen des Heinz J. waren nach der Darstellung des Bw. von J. "im Namen" bzw. "für die H. GmbH" durchgeführt worden. Worin die Leistung des Stefan H. bzw. der H. GmbH bestanden hat, kam im Verfahren nicht zu Tage. Angebliche Leistungen des Stefan H. oder seiner GmbH stellten sich bei näherer Überprüfung als unbewiesene Behauptungen heraus. Bei den im Jahr 1991 "für die H. GmbH" ausgeführten Geschäften war dies nicht anders gewesen.

Nun mag eine weitgehend selbständige Betreuung von Bauprojekten in großen Bauunternehmen zwar durchaus üblich sein, doch sind in diesen Fällen durchwegs Dienstnehmer mit entsprechender Bau- und/oder Wirtschaftsausbildung, zumindest aber Mitarbeiter mit langjähriger Erfahrung in der Projektleitung und -abwicklung beauftragt, die dennoch einer begleitenden Kontrolle durch den Dienstgeber unterliegen.

Bei einem Ein-Mann-Betrieb wie der H. GmbH erscheint eine derartige "Arbeitsteilung" allerdings äußerst ungewöhnlich. Dies umso mehr als Stefan H. die branchenfremde Ausbildung und der beruflichen Werdegang seines Jugendfreundes Heinz J. (einschließlich dessen Unternehmensinsolvenz) bekannt gewesen waren.

Bedenkt man, dass Heinz J., der nach den Daten der Sozialversicherung nie Dienstnehmer der H. GmbH gewesen war, nach Darstellung des Bw., beim Umbauprojekt in J.-Ort, zu welchem weder Ausschreibungsunterlagen noch schriftliche Aufträge existiert hatten, die vollständigen Vertragsverhandlungen bis zur Auftragserteilung alleine geführt und auch während der Arbeiten notwendige Anpassungen bzw. Ergänzungen in Abwesenheit des verantwortlichen Auftragnehmers vereinbart hatte, so erscheint dies nicht nur aus der Position des Bw. sondern vor allem auch aus Sicht des Stefan H. unverständlich.

Ohne Einbindung in die Auftragsvergabe hätte Stefan H. sich, in Hinblick auf das Fehlen schriftlicher Vereinbarungen, jeglicher Einfluss-, Planungs- und Kontrollmöglichkeit sowohl in Bezug auf den Leistungsumfang und -zeitraum, insbesondere aber auch hinsichtlich des Entgelts und der Zahlungsmodalitäten (Teilzahlungen, Zahlungsziele usw.) begeben und sich damit, bei voller Tragung des unternehmerischen Risikos, dem finanziell nach der eigenen Unternehmensinsolvenz ebenfalls "angeschlagenen" Heinz J. praktisch völlig ausgeliefert. Dies betrifft etwa auch die dargestellten Abläufe im Zusammenhang mit der Bezahlung der Rechnung vom 28. April 1992, wonach Stefan H. (bzw. dessen Schwester) bereits vor der tatsächlichen Bezahlung des Rechnungsbetrages durch den Bw an Heinz J. eine Kassa-Eingangsbestätigung ausgestellt hätte.

Speziell wegen der sowohl von J. als auch von H. eingestandenen, angespannten Wirtschaftslage (ganz zu schweigen von jener der seit 1990 insolventen H. GmbH), findet sich auch keine Erklärung dafür, weshalb Stefan H. auf eine Teilzahlungsvereinbarung, wie sie für Projekte dieser Größenordnung in der Baubranche durchaus üblich ist, verzichtet haben sollte.

Der UFS vermag sich der Ansicht des Bw, er sei gegenüber der H. GmbH "auf dem längeren Ast gesessen", nicht anzuschließen, waren doch die mit Heinz J. vereinbarten Konditionen, vor allem wegen der fehlenden Teilzahlungsvereinbarung, für die H. GmbH keineswegs günstig (vollständige Vorausleistung und Vorausfinanzierung des gesamten Umbaues mit dem - mangels Zinsenvereinbarung nicht abgegoltenen - Risiko späterer Zahlungsausfälle oder

zumindest -verzögerungen). Dem stand - in Hinblick auf die 100%ige Fremdfinanzierung sowohl des Liegenschaftsankaufes als auch des Umbaues - das Interesse des Bw. an einer möglichst raschen Fertigstellung der Flüchtlingsunterkünfte gegenüber, um die zur Bedienung der Fremdmittelrückzahlung notwendigen Einnahmen aus der Flüchtlingsunterbringung sicherzustellen.

Selbst wenn, aus welchen Gründen auch immer, Heinz J. von Stefan H. mit der selbständigen Durchführung der Auftragsverhandlungen "Namens der H. GmbH" beauftragt worden sein sollte, hätte ein wirtschaftlich agierender Unternehmer die Arbeiten umgehend eingestellt, sobald er feststellt, dass keine Teilzahlungen des Auftraggebers vereinbart worden waren. Tatsächlich wäre in dieser Situation also nicht der Bw. sondern vielmehr die H. GmbH "auf dem längeren Ast gesessen".

Weder der Bw. noch Heinz J. haben im Verfahren je auf zeitliche Verzögerungen der Arbeiten durch derartige Umstände hingewiesen. Der fehlende Hinweis auf Teilzahlungen in der Rechnung vom 21. Juli 1992 und die Bezahlung des gesamten Rechnungsbetrages drei Monate nach der Rechnungslegung belegen, dass - wie vom Bw. im Verfahren vorgebracht - bis dahin tatsächlich keinerlei Teilzahlungen geleistet worden waren.

Auch darin ist erkennbar, dass weder Stefan H. noch die H. GmbH mit dem Umbauprojekt des Bw. im J.-Ort betraut gewesen waren.

In dieses Bild fügt sich nicht zuletzt der Umstand, dass der Bw., in Kenntnis der Leistungserbringung vorwiegend durch ausländische "Subunternehmen", trotz eines angeblich für diesen Fall vorbehaltenen (aus der Rechnung vom 21. Juli 1992 allerdings nicht ersichtlichen) Zahlungsausschlusses, den vollen Betrag auf das in der Rechnung angegebene Bankkonto überwiesen hatte, obwohl dem Text der Rechnung klar zu entnehmen ist, dass die verrechneten Leistungen auch jene der Subunternehmen umfasst hatten.

Soweit der Bw. zum Nachweis einer Beteiligung der H. GmbH am Umbau in J.-Ort auf Aussagen bzw. Angaben verschiedener Personen aus seinem geschäftlichen Umfeld verweist, ist festzustellen, dass die nähere Befassung mit dem Inhalt dieser Erklärungen tatsächlich in keinem einzigen Fall einen Beweis für Leistungen von Stefan H. oder dessen GmbH im Zusammenhang mit den beiden strittigen Rechnungen aus dem Jahr 1992 hervorgebracht hat.

Die Angaben des Ing. R. betreffen das Jahr 1991 und sind somit für das anhängige Verfahren nicht aussagekräftig. Es bedarf deshalb auch keiner Erörterung, inwieweit den im Jahr 1996 nachträglich ergänzten Namen von Heinz J. und Stefan H. mehr Aussagekraft als jener von Gefälligkeitsangaben beizumessen wäre.

Soweit Werner B. und Dietmar A. in den Erklärungen vom Februar 1994 das (zweite Halb-) Jahr 1990 ansprechen, können sie zur Feststellung von Leistungen der H. GmbH im Zuge der verfahrensrelevanten Geschäfte ebenfalls nichts beitragen.

Ergänzend sei dazu angemerkt, dass Stefan H. nach der Aktenlage vom 2. Juli 1990 bis 28. Februar 1991 seinen Präsenzdienst abgeleistet hatte. Dessen von Heinz J. angegebene, häufige Besuchstätigkeit in den Räumlichkeiten der Bauges. GmbH im zweiten Halbjahr 1990 erscheint daher wenig glaubhaft, zumal H. während dieser Zeit über kein eigenes Fahrzeug verfügt hatte.

Dietmar A., den der Bw. in der Berufungsverhandlung, bevor er von dessen Zeugenaussage gegenüber dem UFS Kenntnis erlangte, als am Umbau in J.-Ort maßgeblich beteiligten Baufachmann dargestellt hatte, hat durch seine Angaben als Zeuge unmissverständlich und nach Ansicht des UFS glaubhaft jegliche Beteiligung an der Umgestaltung des Objektes in J.-Ort zur Flüchtlingsunterkunft und insbesondere auch den Inhalt "seiner" im Verfahren vorgelegten, ergänzenden Erklärung vom 25. Oktober 1996 zurückgewiesen (wörtlich "das ist ein Schmäh").

Die Zeugenangaben des Dietmar A. vom 10. April 2008 zum Umbauprojekt des Bw. in J.-Ort im Jahr 1992 machen auf den UFS einen authentischen, in sich stimmigen und dadurch glaubwürdigen Eindruck. Soweit Ungenauigkeiten, Erinnerungslücken oder Widersprüche erkennbar sind (z.B. die erst beim Lesen des Erklärungstextes aus dem Jahr 1994 erwähnte Besichtigung des Objektes in der T.-Siedlung), erscheinen diese nachvollziehbar durch den lange zurückliegenden Geschehenszeitraum bedingt. Da diese Angaben nicht den hier interessierenden Kernbereich des erörterten Sachverhaltes betreffen (Leistungserbringung durch Stefan H. bzw. die H. GmbH beim Umbau in J.-Ort im Jahr 1992), sind sie aus Sicht des UFS vielmehr als Zeichen für eine nicht abgesprochene, unkonstruierte Darstellung durch Dietmar A. zu werten, die den authentischen Eindruck des Zeugen unterstreichen.

Anders als der Bw. vermeint, lässt aus Sicht des UFS die Erklärung des Zeugen, er habe den mit 15. Februar 1994 unterfertigten Text selbst unter Verwendung der Schreibmaschine der Bauges. GmbH verfasst, keineswegs einen Schluss auf dessen inhaltliche Richtigkeit zu (ebenso könnte A. auch einen vorgeschriebenen Text "abgetippt" haben).

Zudem ist diese Erklärung derart allgemein bzw. unbestimmt formuliert, dass ihr keine relevante Aussagekraft über eine Leistung der H. GmbH im Zusammenhang mit dem Umbau in J.-Ort im Jahr 1992 beizumessen ist.

Nicht zuletzt ist auf das idente Schriftbild zu verweisen, das neben der Erklärung des Werner B. vom 16. Februar 1994 etwa die vom Bw. im Rechtsmittelverfahren der G.- GmbH vorgelegte, ergänzende Stellungnahme zur Berufung vom 23. Juli 1999 und ebenso die mit

1. September 1999 datierte Erklärung des E.D., eines Mitarbeiters aus dem Wohnheim des Bw. in der VM-Straße, aufweisen.

Inwiefern dies ein Indiz für den Bw. als Verfasser aller genannten Schriftstücke darstellt, muss ohne weitere Sachverhaltsfeststellungen dahingestellt bleiben. Zu erinnern ist allerdings daran, dass der Bw. im BP-Verfahren eingeräumt hatte, der Abgabenbehörde vorgelegte Erklärungen verschiedener Personen selbst verfasst und den betreffenden Personen anschließend zur Unterfertigung vorgelegt zu haben (z.B. Erklärung der beiden ehemaligen Eigentümer der Liegenschaft in J.-Ort; Text der von Dietmar A. am 25. Oktober 1996 unterfertigten Erklärung).

Auch zu den in den beiden Rechtsmittelverfahren des Bw. eingereichten, schriftlichen Eingaben des Heinz J. fällt auf, dass deren Schriftbild den Schriftsätzen anderer Personen aus dem Umfeld des Bw. - etwa jenem einer Sachverhaltsdarstellung des Bo. U vom August 1997 zur Anteilsabtretung bei der N.- GmbH - gleicht. Zudem ist die Aussage des Heinz J. aus dem Jahr 1998 zu bedenken, wonach er zwar ein altes Modell einer Schreibmaschine besitze, des Schreibens mittels Schreibmaschine aber nicht mächtig sei und tatsächlich noch niemals mit einer Schreibmaschine oder einem Computer geschrieben habe.

Im Rahmen der damaligen Befragung durch die Prüfungsorgane hatte Heinz J. im Zusammenhang mit der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 auch erwähnt, der Bw. besitze noch "ein oder zwei Blatt Papier" mit seiner Blanko-Unterschrift.

Unter diesen Umständen erscheint es nahe liegend, dass auch Texte von in verschiedenen Verfahren vorgelegten Eingaben des Heinz J. vom Bw. verfasst worden waren.

Fest steht jedenfalls, dass sich aus dem von Dietmar A. wieder erkannten Schriftbild seiner Erklärung vom 15. Februar 1994 die vom Bw. gezogene Schlussfolgerung bezüglich der inhaltlichen Richtigkeit des Textes nicht gesichert ableiten lässt.

Den im Vergleich zum ersten Teil der Bestätigung relativ konkreten Inhalt des vom Bw. verfassten Ergänzungstextes vom Oktober 1996 hat Dietmar A. bei seiner Zeugenaussage vor dem UFS sehr klar und eindeutig als nicht der Realität entsprechend bezeichnet.

Offenbar mit Blick auf diese Ergänzungserklärung hat der Bw. in der Berufungsverhandlung Dietmar A. in der Rolle eines mit Aufgaben der Bauaufsicht in sein Umbauprojekt direkt eingebundenen Fachmannes dargestellt. Bis dahin hatte er Heinz J. als mit der Begleitung und Kontrolle des Baufortganges betrauten "Mitarbeiter der H. GmbH" präsentiert und damit die Richtigkeit des Inhalts der strittigen Rechnung der H. GmbH vom 21. Juli 1992 unterstrichen (eine Kontrolltätigkeit des Stefan H. hat der Bw. übrigens erstmals in der Berufungsverhandlung erwähnt).

Im Zuge der Betriebsprüfung waren Hinweise auf Leistungen des Dietmar A. beim Umbau in J.-Ort weder in den Kalenderaufzeichnungen noch im Rechenwerk des Bw. festgestellt worden oder aus sonstigen Prüfungsunterlagen hervorgegangen. Auch der während des Prüfungsverfahrens zum Umbauprojekt in J.-Ort umfassend befragte Bw. hatte keine entsprechenden Angaben gemacht.

Bei Gesamtbeurteilung des Verfahrensergebnisses ist der UFS davon überzeugt, dass Dietmar A. tatsächlich in den Umbau des Objektes in J.-Ort im Jahr 1992 ebenso wenig wie Stefan H. eingebunden bzw. dort in irgendeiner Weise vor Ort tätig gewesen war und dass er daher weder über die Anwesenheit des Stefan H. noch über von diesem persönlich oder von der H. GmbH erbrachte Leistungen Angaben machen konnte. Den Inhalt der von Dietmar A. unterfertigten Erklärungen vom 15. Februar 1994 und 25. Oktober 1996 erachtet der UFS daher, ebenso wie die Darstellung des Bw. in der Berufungsverhandlung zu dessen Rolle beim Umbau in J.-Ort, als Gefälligkeitsbestätigungen bzw. Zweckbehauptungen, mit welchen verschleiert werden soll, dass Stefan H. bzw. die H. GmbH an diesem Projekt gar nicht beteiligt gewesen waren, sondern die ihnen zugeschriebenen Leistungen tatsächlich verschiedene, vorwiegend ausländische Arbeitskräfte bzw. Heinz J. erbracht hatten, die dabei ohne Bezug zu Stefan H. oder dessen GmbH tätig geworden waren.

An dieser Beurteilung ändert auch der Hinweis des Bw. auf die größere Glaubwürdigkeit von Erstaussagen nichts.

Hinter dieser, auf empirischen Erfahrungswerten beruhenden Erkenntnis steht die Annahme, dass Angaben, bei welchen - unbeeinflusst von taktischen Überlegungen - lediglich auf die Erinnerung zurückgegriffen werden konnte, den tatsächlichen Geschehnisabläufen im Allgemeinen am nächsten kommen.

Auch wenn dem grundsätzlich beizupflichten ist, wird dadurch keineswegs ein anders gelagerter Einzelfall ausgeschlossen und sei in diesem Zusammenhang daran erinnert, dass den abgabenrechtlichen Verfahrensvorschriften eine entsprechende Rangordnung von Beweismitteln unbekannt ist.

Zudem ist anzumerken, dass diese Erkenntnis primär auf mündliche Erstaussagen zutrifft. Schriftliche Erklärungen lassen einen derartigen Schluss im Allgemeinen schon deshalb nicht zu, weil dabei, auch wenn diese in zeitlicher Nähe zum Ereignis aufgezeichnet werden, immer hinreichend Zeit für ein Überdenken und Abwägen der Angaben besteht und unter Umständen durch eine bestimmte Wortwahl oder verwendete Formulierung ein Effekt erreicht werden kann, der dem dargestellten Sachverhalt eine ganz besondere, vom tatsächlichen Geschehen unabhängige Bedeutung verleiht. Damit treffen auf schriftliche Erklärungen gerade jene

Überlegungen nicht zu, welche für die Annahme einer höheren Wahrscheinlichkeit des Wahrheitsgehaltes von Erstaussagen sprechen.

Schriftliche Erklärungen sind deshalb allerdings keineswegs per se weniger glaubwürdig als mündliche Angaben. Entscheidend ist immer die Abwägung der Gesamtumstände des Einzelfalles. Eben deshalb geben die abgabenrechtlichen Verfahrensvorschriften keine Rangordnung von Beweismitteln vor.

Für eine Schutzbehauptung hält der UFS weiters die in der Berufungsverhandlung vorgebrachte Überlegung des Bw, er habe den ihm nur flüchtig bekannten Stefan H. bei seinen Besuchen auf der Baustelle unter der Vielzahl der dort anwesenden Personen und da er vornehmlich mit der Flüchtlingsbetreuung befasst gewesen sei, allenfalls nicht erkannt.

Zunächst hatte der Bw. in der Berufungsverhandlung ausgeführt, dass er aufgrund seiner häufigen Anwesenheit vor Ort den Fortgang der Umbauarbeiten laufend kontrolliert und Mängel daher rasch abgestellt habe, weshalb bei der Endabnahme auf ein Mängel- bzw. Abnahmeprotokoll verzichtet worden sei und er den in Rechnung gestellten Betrag ohne Abzüge bezahlt habe. Erst im Zusammenhang mit der Frage nach einem Zusammentreffen mit Stefan H. auf der Baustelle hat der Bw. die Häufigkeit seiner Besuche eingeschränkt und den Schwerpunkt seiner Tätigkeit von den Bauarbeiten weg verlagert.

Dazu sei daran erinnert, dass sich das Gebäude beim Kauf in einem desolaten Zustand befunden hatte und v.a. die Flüchtlingsunterkünfte im Erdgeschoß erst durch die Umbauarbeiten geschaffen worden waren. Es ist daher davon auszugehen, dass die Unterbringung der Flüchtlinge und der damit verbundene, organisatorische Aufwand anfänglich nur in eingeschränktem Umfang angefallen waren. Bis Ende Juni 1992 sind dem Bw. nach dem Inhalt seiner Abgabenerklärungen weder Einnahmen aus der Flüchtlingsunterbringung noch aus der Flüchtlingsbetreuung in J.-Ort zugeflossen (ab 1. Juli 1992 hatte er die Flüchtlingsunterbringung und -betreuung für das Haus in J.-Ort vertraglich an die N.- GmbH bzw. die G.- GmbH ausgelagert). Außerdem waren, wie im BP-Verfahren mehrmals erwähnt worden war, in den Flüchtlingsheimen des Bw. vor Ort "Hausmeister" installiert, welche als Ansprechpersonen für die übrigen Flüchtlinge und Verbindungsleute zum Bw. bzw. den verschiedenen (v.a. externen) Betreuern fungiert hatten. Als solche waren nach den Angaben des Bw. vor der Gründung des Flüchtlingsvereines XXX etwa Bo. U, der zeitweilig als Gesellschafter-Geschäftsführer der N.- GmbH tätige Hausmeister des Heimes in U.-Ort, und Sr. O., ehemals Gründungsgesellschafter der N.- GmbH, tätig gewesen.

Heinz J. hat sich im Jahr 1998 im Rahmen seiner Zeugenaussagen im Zuge des BP-Verfahrens als Mittelsmann zwischen den Hausmeistern und dem Büro (des Bw.) bezeichnet. Er habe

dafür Sorge getragen, dass die Zimmer neu ausgemalt und in ordnungsgemäßem Zustand (an neu ankommende Flüchtlinge) übergeben worden seien. Er habe mit Bo. U Erledigungen bei der Gemeinde durchgeführt und die Verbindung zu den Flüchtlingsvereinen hergestellt. Er sei auch für die Auslieferung von Hygieneartikeln (an die Flüchtlinge) zuständig gewesen und sei teilweise regelmäßig in Kontakt mit Unternehmen gestanden, zu welchen der Bw. Geschäftsbeziehungen gepflogen hatte, wie etwa den Firmen H.- KG, Baumarkt, Heizöl-Gesellschaft, Installations-Gesellschaft und a.-s. GmbH.

Wenn sich diese Angaben des Heinz J. auch nicht unmittelbar auf die hier zu beurteilenden Zeiträume des Umbaues in J.-Ort bezogen haben, so erscheint es doch durchaus nahe liegend, dass Heinz J., da er während des Umbaues ohnehin laufend vor Ort gewesen war, auch zu dieser Zeit zumindest Teile dieser Aufgaben miterledigt hatte. In Hinblick darauf bezweifelt der UFS auch nicht, dass Heinz J. den Bediensteten der Gemeinde J.-Ort bzw. jenen der Stromversorgungsgesellschaft aus zahlreichen Kontakten persönlich bekannt war.

Der während des Umbaues anfallende Betreuungsaufwand für den Bw. ist unter diesen Rahmenbedingungen zu sehen. Dem UFS erscheint es wenig glaubwürdig, dass der Bw. in dieser Phase den Fortgang des Umbaues hintan gestellt haben könnte, um sich vorwiegend und derart intensiv mit der Flüchtlingsbetreuung zu befassen, dass er deshalb die Anwesenheit des Stefan H. auf der Baustelle übersehen haben könnte.

Den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch des Bw. ist zu entnehmen, dass er ab 13. April 1992 praktisch laufend in J.-Ort gewesen war, teilweise sogar zweimal täglich. So sind im April 1992 zwölf, im Mai siebzehn und im Juni einunddreißig Fahrten nach J.-Ort aufgezeichnet. Wenn er bei diesen insgesamt sechzig Baustellenbesuchen bis zum Ende des in der Rechnung der H. GmbH vom 21. Juli 1992 angegebenen Leistungszeitraumes Stefan H. nicht ein einziges Mal begegnet ist, so kann dies nur ein Zeichen dafür sein, dass H. dort gar nicht anwesend gewesen war.

Selbst wenn der Bw. unter einem schlechten "Gesichtergedächtnis" zu leiden hat, vernachlässigt er bei seiner Darstellung den Umstand, dass Stefan H. als verantwortlicher Auftragnehmer seinerseits ein durchaus verständliches Interesse gehabt hätte, den Kontakt mit dem Bw. zu suchen, um mit ihm den Arbeitsfortgang zu erörtern, allfälligen Änderungs- bzw. Anpassungsbedarf zu klären, Mängel und deren Behebung zu besprechen und insbesondere, um Teilzahlungen vom Bw. zu erwirken. Es ist daher anzunehmen, dass Stefan H. an einem Treffen mit dem Bw. interessiert gewesen wäre und seine Baustellenbesuche deshalb zumindest fallweise zeitgleich mit jenen des Bw. gelagert hätte. Davon abgesehen, hätte Stefan H. , zumal in seiner beengten, wirtschaftlichen Situation, den Bw. – trotz des angeblichen Bemühens von Heinz J., H. und den Bw. zur Wahrung seines

Provisionsanspruches voneinander getrennt zu halten – wohl aus eigenem Antrieb auch telefonisch kontaktiert oder in dessen Büro aufgesucht, um Teilzahlungen zu erhalten.

Im Verfahren wurden keine Versuche des Stefan H. zur Kontaktaufnahme mit dem Bw. bekannt. Vielmehr soll es, trotz - angeblich beidseitig - häufiger Anwesenheit auf der Baustelle, über zwei Monate hindurch zu keiner einzigen Begegnung zwischen H. und dem Bw. in J.-Ort gekommen sein. Nicht einmal bei den zufälligen Treffen im Freizeitbad soll H. den Bw. auf Teilzahlungen angesprochen haben.

Aus Sicht des UFS ist dies nur damit zu erklären, dass Stefan H. bzw. die H. GmbH tatsächlich in keiner Weise in den Umbau des Flüchtlingsheimes in J.-Ort involviert gewesen waren.

Für den UFS erscheint es beim vorgebrachten Sachverhalt auch nicht nachvollziehbar, aufgrund welcher Überlegungen Heinz J., der, wie erwähnt, nicht Dienstnehmer der H. GmbH gewesen war, die vollen Einnahmen für die von ihm erbrachten Leistungen an die H. GmbH weitergeleitet haben sollte, um von Stefan H. davon lediglich einen Teil als Provision zurück zu erhalten.

Bedenkt man die vom Bw. im Zuge der BP zur Rechnung vom 21. Juli 1992 erläuterten Kosten "der H. GmbH" (105.000,- S Provision für J., 100.000,- S Lohnkosten für Arbeitskräfte und die - tatsächlich nicht abgeführte - Umsatzsteuer, der Rest auf 777.000,- S sei H. s Gewinn gewesen; die Kosten für das Material hatten nach dem Verfahrensergebnis weitgehend der Bw. bzw. die G.- GmbH "vorfinanziert"), hätte J. der H. GmbH ohne durchsetzbare, rechtliche Verpflichtung ein Mehrfaches seiner eigenen Provision als Gewinn zukommen lassen, obwohl ausschließlich er Leistungen erbracht hatte. Dies steht in einem derartigen Widerspruch zum Verhalten von Menschen im Wirtschaftsleben, dass der UFS dem Vorbringen keinen Glauben schenkt.

Der UFS kommt daher zum Schluss, dass im Zusammenhang mit dem Umbau in J.-Ort tatsächlich nicht die H. GmbH sondern Heinz J. Leistungen - und zwar "Namens" seiner eigenen Person - erbracht und dafür vom Bw. das von beiden bei der BP übereinstimmend mit 105.000,- S angegebene Entgelt erhalten hatte.

Aus den Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw. ist zu erkennen, dass dieser maßgeblich auch selbst mit der Organisation und zum Teil auch mit der Beschaffung des erforderlichen Personal- und Sachbedarfes für das Umbauprojekt sowie mit der Überwachung des Baufortschrittes befasst gewesen war. Neben den bereits erwähnten Fahrten nach J.-Ort sind darin als Fahrziele auch wiederholt Baumärkte (v.a. Fa. Baumarkt) sowie Behörden (Arbeitsamt, Magistrat, Landesregierung) und andere Einrichtungen (Banken, STEWEAG, Sozialversorgungseinrichtungen, Steuer- und andere Rechtsberater) vermerkt.

In den Aufzeichnungen des Prüfers findet sich eine Eintragung aus dem Handkalender des Bw. vom 26. Juni 1992 mit dem Text "Arbeitsamt Arbeiter abholen", welche die Bemerkung des Heinz J. im Prüfungsverfahren, der Bw. habe bei Bedarf (vorwiegend ausländische) Arbeiter "besorgt", unterstreicht. Im Zuge dieser Zeugenaussage hatte Heinz J. auch die Firma Baumarkt als eines jener Unternehmen genannt, mit dem der Bw. in laufendem Geschäftskontakt gestanden sei. Ein Großteil der bei der G.- GmbH verbuchten Materialeinkäufe für die Baustelle in J.-Ort war dort bezogen worden. In Verbindung mit den Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw. deutet auch dies auf ein persönliches Mitwirken des Bw. am Fortgang der Umbauarbeiten hin. Nicht zuletzt sprechen die beruflichen Erfahrungen des Bw. in der Baubranche und dessen wirtschaftliches Interesse an einer baldigen Fertigstellung der Flüchtlingsunterkünfte ebenfalls für seine aktive Mitwirkung an der Umsetzung des Projektes.

Dagegen ist der UFS aufgrund des im Verfahren ermittelten Sachverhaltes davon überzeugt, dass Stefan H. bzw. die H. GmbH keine Leistungen im Zusammenhang mit dem Objekt des Bw. in J.-Ort erbracht haben. Zu dieser Einschätzung trägt u.a. bei, dass das Ermittlungsverfahren keine Nachweise für Material- oder Personalbeistellungen durch die H. GmbH erbracht hat. Die festgestellten Umstände sprechen vielmehr für das Gegenteil.

Entgegen dem Vorbringen des Bw. bzw. des Heinz J., haben die im Prüfungsverfahren durchgeführten Erhebungen Materialeinkäufe des Stefan H. oder dessen GmbH während der Zeit des Umbaues in J.-Ort weder bei der Fa. Baumarkt noch bei der Fa. H.-Gesellschaft zu Tage gebracht. Einkäufe mit Zahlungsziel waren in dieser Zeit definitiv nicht durchgeführt worden, solche aus 1989/1990 sind für den hier zu beurteilenden Sachverhalt nicht aussagekräftig. Ein im Mai/Juni 1992 getätigter Materialbezug mittels Barzahlung blieb ebenfalls eine unbewiesene Behauptung, die aufgrund der unstrittig prekären, wirtschaftlichen Lage des Stefan H. und seiner GmbH unrealistisch erscheint, zumal das Ergebnis des BP-Verfahrens zeigt, dass der Geldbedarf für das Umbauprojekt selbst bei der Verwendung von Billigmaterialien nicht zu vernachlässigen war. Bareinkäufe des Stefan H. bei der Fa. H.-Gesellschaft sind zudem wegen des dort seit 1989/1990 aushaftenden Zahlungsrückstandes unwahrscheinlich, weil dieser bei einem persönlichen Auftreten befürchten musste, erkannt und damit konfrontiert zu werden.

Auch eine Personalgestellung durch Stefan H. (oder dessen GmbH) wurde durch das Verfahren nicht erwiesen. Zwar hat Heinz J. derartige Angaben gemacht, doch schenkt der UFS diesen aufgrund des Verfahrensergebnisses, das bei den der H. GmbH zugeordneten Tätigkeiten ausschließlich Aktivitäten des Heinz J. bzw. dritter Personen hervorgebracht hat, keinen Glauben, zumal auch diese Darstellung des Heinz J. durch das Verfahren nicht erhärtet

wird. Dagegen belegt die bereits erwähnte Kalendereintragung des Bw. vom 26. Juni 1992, dass dieser sehr wohl Arbeitskräfte bereitgestellt hatte. Soweit Heinz J. eingeräumt hatte, selbst Arbeitskräfte "besorgt" zu haben, geht der UFS davon aus, dass er dabei, so wie bei seinen übrigen Aktivitäten, nicht im Namen der H. GmbH tätig gewesen war. Gegen eine Beistellung von Arbeitern durch die H. GmbH spricht schließlich auch die Tatsache, dass die Entlohnung der Arbeitskräfte - zusätzlich zur Materialbeschaffung - weitere Geldmittel des Stefan H. in beträchtlicher Höhe erfordert hätte.

Das Vorbringen, Stefan H. habe aus anderen Geschäften hinreichende Geldmittel für die Vorfinanzierung des Umbaues in J.-Ort gehabt, stellt sich ebenfalls als nicht erwiesene Vermutung dar. Abgesehen vom Widerspruch zu den Angaben des Heinz J. aus dem Jahr 1998, wonach weder er noch Stefan H. zum Zeitpunkt des Umbaues über nennenswerte Geldmittel verfügt hatten, findet auch diese Darstellung – selbst unter Einbeziehung der in den Jahren 1990 – 1992 vorgenommenen Zuschätzungen der Abgabenbehörde bei den Besteuerungsgrundlagen des Stefan Hofstätter – durch das Verfahrensergebnis keine Untermauerung.

Gänzlich unrealistisch erscheint die Überlegung des Bw., der H. GmbH könnten die für die Umbauarbeiten erforderlichen Barmittel für Arbeitslöhne und Material von den beiden mit ihm abgewickelten Vermittlungsgeschäften aus dem ersten Halbjahr (!) 1991 zur Verfügung gestanden sein. Setzt dies doch voraus, dass die H. GmbH – trotz ihrer wirtschaftlich angespannten Lage – die damaligen Provisionen (50% von 192.000,- S), gleichsam "auf Verdacht", für ein allfälliges Folgegeschäft mit dem Bw. bis zum Umbauftrag im Mai/Juni 1992 "angespart" hatte.

Über Geldmittel aus der Rechnung vom 28. April 1992 hatte Stefan H., wie in der Folge noch näher erläutert werden wird, tatsächlich nie verfügt. Aus der Vermittlungsprovision des Heinz J. zum Liegenschaftsankauf in J.-Ort war der Aufwand nicht finanzierbar. Im Mai 1994 hatte Heinz J. im Gerichtsverfahren seinen aktuellen Schuldenstand mit 3.700.000,- S beziffert.

Heinz J. hat zudem – abgesehen von der Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992 – nie behauptet, das beim Umbau verwendete Material bzw. die Entlohnung der Arbeitskräfte mit seinen Geldern für die H. GmbH vorfinanziert zu haben. Vielmehr hat er angegeben, nicht zu wissen, wie Stefan H. die dafür erforderlichen Mittel aufgebracht hatte.

Auch die bereits erörterten Angaben verschiedener Auskunftspersonen des Bw. (Werner B., Dietmar A., H.E. R.) zu angeblichen Beteiligungen des Stefan H. an weiteren Geschäften hatten sich auf Zeiträume vor 1992 bezogen und waren zudem in der Sache sehr vage bzw. wenig aussagekräftig geblieben. Dass eine relevante Geschäftstätigkeit des Stefan H. im

zweiten Halbjahr 1990 wegen dessen Bundesheerdienstes ausscheidet, wurde bereits erwähnt. Dietmar A. hat, worauf im Detail noch eingegangen werden wird, die von ihm unterfertigten Erklärungen aus den Jahren 1994 bzw. 1996 gegenüber dem UFS zudem inhaltlich sehr relativiert.

Gegen eine weitere Geschäftstätigkeit der H. GmbH in zeitlicher Nähe zu den Umbauarbeiten in J.-Ort spricht nicht zuletzt der Inhalt der Abgabenerklärungen des Heinz J., der - als angeblicher Mitarbeiter der H. GmbH - in den Jahren 1991/1992 ausdrücklich nur Provisionen aus "deren" Geschäften mit dem Bw. erklärt hatte.

Während Nachweise für Materialeinkäufe des Stefan H. bzw. der H. GmbH im Zusammenhang mit dem Umbau im Jahr 1992 fehlen, wurden durch die Erhebungen im Zuge des Prüfungsverfahrens im fraglichen Zeitraum getätigte Einkäufe der G.- GmbH bei der Fa. Baumarkt mit der Lieferadresse "Baustelle J.-Ort" bzw. "Baustelle Ortsteil-H. 13" festgestellt, im Rahmen welcher eben jenes Material eingekauft worden war, welches zur Ausführung der in der strittigen Rechnung vom 21. Juli 1992 angeführten Arbeiten erforderlich ist. Deren Verwendung beim Umbau in J.-Ort wurde durch die Zurechnung des bei der G.- GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung festgestellten Betrages als Teil der aktivierten Umbaukosten Rechnung getragen. Darüber hinaus hatte auch der Bw. in nicht unbeträchtlichem Umfang Materialeinkäufe für die Umbauarbeiten finanziert.

Aufgrund des erhobenen Sachverhalts geht der UFS daher weder hinsichtlich der Personal- noch der Materialkosten für den Umbau in J.-Ort von einer Beteiligung des Stefan H. oder der H. GmbH aus.

Auch die Umstände der Rechnungslegung und der Bezahlung der strittigen Rechnung vom 21. Juli 1992 sprechen gegen dessen/deren Teilnahme.

Zunächst überzeugt der Versuch des Bw. in der Berufungsergänzung vom 29. Dezember 2000, die Richtigkeit der strittigen Rechnungsangaben mit einem Verweis auf seine korrespondierenden Kalenderaufzeichnungen bzw. ein "kariertes Kalenderblatt mit Einzelpositionen" zu erhärten, nicht.

Fest steht aufgrund dieses Vorbringens allerdings, dass die Kalenderaufzeichnungen nach der Hausdurchsuchung weiterhin (oder wieder) im Besitz des Bw. gewesen waren.

Nach dem Verfahrensergebnis stellten die Eintragungen in den Handkalender des Bw. die einzigen schriftlichen Aufzeichnungen zum Umbaugeschäft mit "der H. GmbH" dar. Bereits bei der Befragung im Dezember 1993 hatte der Bw. angegeben, zum Umbau in J.-Ort existierten in Schriftform, abgesehen von jenem karierten Blatt mit dem "Entwurf" für den Dachbodenausbau, lediglich seine Kalendereintragungen. Auch im BP-Verfahren bzw. bei den

Hausdurchsuchungen waren keine weiteren Aufzeichnungen vorgelegt worden bzw. hervorgekommen.

Den vorliegenden Prüfungsunterlagen der Erstbehörde ist nicht zu entnehmen, dass die in der Berufung angeführten Eintragungen während der Betriebsprüfung bereits vorhanden gewesen waren. Nach den Aufzeichnungen des Prüfers waren zum Prüfungszeitpunkt im Kalender des Bw. zum Umbau in J.-Ort am 30. April 1992 der Arbeitsbeginn vermerkt, am 2. Juni 1992 der Hinweis "J. Fenster" sowie am 16. Juli 1992 die Anmerkung "Rechnung J.-Ort H. " und am 31. Juli 1992 neuerlich "J.-OrtAbrechnung" ersichtlich gewesen. Schließlich war vom Prüfer noch festgehalten worden "Seite 414 Aufstellung Rechnung J.-Ort".

Eine "Besprechung von Einzelpositionen" oder die "Festlegung von Anbotspreisen" ist diesen Aufzeichnungen nicht zu entnehmen. Auch die vom Bw. angeführte Eintragung vom 4. Juni 1992 ("J.-OrtBoden EG 116.000,- S; EG Mauern etc. 278.000,- S") scheint in der Aufstellung des Prüfers nicht auf. Damit fehlt es an einem Nachweis der Zeitfolgerichtigkeit dieses Eintrages.

Nach der Darstellung des Bw. und von Heinz J. zur seinerzeitigen Auftragsvergabe war, nach mehreren Begehungen des Objektes, ein einheitlicher Gesamtauftrag (mit Pauschalsummen für die Einzelpositionen) erteilt worden. Für die geplante Fremdfinanzierung des Umbaues war demnach "über die H. GmbH" ein Gesamtanbot für die Bausparkasse erstellt worden. Es ist daher nicht einsichtig, inwiefern die Eintragung im Handkalender des Bw. zu den beiden Einzelpositionen "Fußboden" und "Mauern" vom 4. Juni 1992, als in zeitlicher Hinsicht mehr als die Hälfte der Umbauphase bereits verstrichen gewesen war, eine "Festlegung von Anbotspreisen" betroffen haben könnte.

Soweit der Bw. vermeint, mit dieser Eintragung werde eine "Besprechung von Einzelpositionen" (nach dem Verfahrensergebnis mit Heinz J.) dokumentiert, ist anzumerken, dass *die Durchführung* derartiger Arbeiten (mit bzw. unter der Aufsicht von Heinz J.) im Verfahren nicht strittig ist und es insofern keines Beweises bedurfte. Den erforderlichen Nachweis für eine Leistungserbringung durch die H. GmbH oder für die Höhe der bei diesen Arbeiten angefallenen Kosten vermögen diese Kalendereintragungen jedoch, in Anbetracht der dargestellten Gesamtumstände, nicht zu liefern.

Sofern sich der Hinweis des Bw. auf "ein kariertes Kalenderblatt mit Einzelpositionen" auf die Anmerkung des Prüfers zur Seite 414 des Kalenders bezieht (im Übrigen findet sich in den vorgelegten Prüfungsunterlagen kein Hinweis auf ein derartiges Kalenderblatt), ist festzuhalten, dass dort, nach der Formulierung des Prüfers, offenbar (undatiert) Angaben zur Rechnung aufgelistet gewesen waren. Ohne Datumsangabe bleibt allerdings jede Überlegung, ob diese Auflistung einer "Festlegung von Anbotspreisen", einer "Besprechung von

Einzelpositionen" oder einem anderen Zweck gedient haben könnte, reine Spekulation und ist daher zur Beweisführung ungeeignet.

Im Ergebnis ist es für das anhängige Verfahren allerdings nicht entscheidend, wann der Bw. die in der Berufungsergänzung vom Dezember 2000 angesprochenen Eintragungen zum Umbau in J.-Ort in seinen Kalender gemacht hat. Aufgrund der im Verfahren dargestellten Abläufe im Zusammenhang mit der Auftragserteilung und -abwicklung ist nämlich nicht ersichtlich, welchen Beweis für die Leistungserbringung oder auch nur die Rechnungslegung durch die H. GmbH die angeführten Vermerke liefern könnten.

Eine Beteiligung des Stefan H. an der Auftragsvergabe oder an späteren -anpassungen ist nach der übereinstimmenden Darstellung aller Beteiligten auszuschließen.

Wie ausgeführt, hatte der Bw. bereits bei seiner Erstaussage im Jahr 1993 die Auftragsvergabe für den Umbau als Festlegung von Pauschalsummen für die einzelnen Positionen (Kanal, Elektro- usw.) dargestellt, die er nach mehreren Besprechungen mit Heinz J. "für die H. GmbH" fixiert habe. Auch während des Umbaues erforderliche Änderungen bzw. Ergänzungen waren demnach nur mündlich zwischen Heinz J. und ihm vereinbart worden.

Heinz J. hatte diese Vorgangsweise eine Woche später im Rahmen seiner Einvernahme bestätigt, wobei er ausdrücklich von mündlichen Pauschalpreisvereinbarungen zu den einzelnen Umbaupositionen gesprochen hatte.

Eigene schriftliche Aufzeichnungen hatte Heinz J. im gesamten Verfahren ausgeschlossen. Eine Involvierung in die Rechnungslegung "der H. GmbH" hatte er ebenfalls schon im Rahmen seiner Erstaussage und neuerlich bei den späteren Vernehmungen im BP-Verfahren des Bw. im Jahr 1998 verneint. Auch der Bw. hat im Verfahren eine Beteiligung des Heinz J. an der Rechnungslegung nie behauptet.

Stefan H. hatte mangels schriftlicher Auftragsunterlagen, ohne Mitwirkung des Heinz J. und ohne Kontaktaufnahme mit dem Bw. keine Detaildaten für die Rechnungslegung, sodass er - und umso mehr seine Schwester - als Rechnungsersteller ausscheiden.

Unter den im Verfahren festgestellten Umständen hatte nur der Bw. die für die Abrechnung des Auftrages erforderlichen Informationen besessen und konnte die Rechnungslegung daher nur durch ihn - unterstützt nicht nur durch seine Kalendereintragungen sondern auch durch die Belege zu seinen "Materialbevorschussungen" bzw. durch die bei der G.- GmbH verbuchten Materialeinkäufe für den Umbau in J.-Ort - erfolgt sein.

Gleiches ist im Übrigen für das "über die H. GmbH" an die Bausparkasse übermittelte Gesamtanbot zum Umbauprojekt in J.-Ort anzunehmen.

Daran vermag auch die vom Bw. vorgebrachte Faltung der Rechnungen als Nachweis für deren Zugang im Postweg nichts zu ändern. Im Übrigen können über den Zeitpunkt der erstmaligen Faltung der Schriftstücke keine verlässlichen Feststellungen getroffen werden und kann auch eine vom Bw. oder von Heinz J. durchgeführte Faltung bzw. veranlasste Zusendung auf dem Postweg nicht ausgeschlossen werden. Dies macht nicht zuletzt die Rechnung vom 28. April 1992 deutlich, welche der Bw. in der Berufungsverhandlung ebenfalls nach angeblichem, postalischem Zugang gefaltet, im Original vorgewiesen hat, während er diese Rechnung nach seiner Darstellung im Jahr 1993 von Heinz J. ausgehändigt bekommen hatte.

Schließlich deutet auch die Bemerkung des Bw. aus dem Jahr 1993, er habe die Entlohnung ausländischer "Subunternehmer der H. GmbH" durch einen entsprechenden Rechnungsvermerk (der sich allerdings auf der Rechnung vom 21. Juli 1992 tatsächlich nicht findet) ausgeschlossen, ebenfalls auf eine Rechnungserstellung durch ihn selbst hin.

Gänzlich im Widerspruch zu dem bei der BP bzw. aufgrund der Hausdurchsuchung gewonnen Bild des Bw, der seine Forderungen im Allgemeinen sehr konsequent aufgezeichnet und betrieben hat, steht die verabsäumte Gegenverrechnung der vom Bw. "vorausfinanzierten Materialeinkäufe" (darunter auch der Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992).

Bei seiner Erstvernehmung im September 1993 hatte der Bw. angegeben, er habe Material und Hilfskräfte zur Verfügung gestellt, nachdem Heinz J. während des Umbaues mehrmals versucht hatte, höhere als die vereinbarten Pauschalbeträge zu erwirken, was er abgelehnt habe.

In der strittigen Rechnung vom 21. Juli 1992 hatte "die H. GmbH" zunächst eine Gewährleistungsübernahme für "das von Ihnen beigestellte Material und die teilweisen Helferleistungen" ausgeschlossen. Im Übrigen hatte sie darauf verwiesen, dass die Rechnungspositionen "unsere Materialkosten und Arbeitsleistungen – auch unserer Subunternehmer – wie abgesprochen mit Pauschalbeträgen" umfassten.

Im Widerspruch zu seiner Erstaussage brachte der Bw. in der Berufung unter Hinweis auf diesen Rechnungsvermerk vor, die Beistellung von Material und Arbeitskraft "in kleinerem Umfang" sei von Anfang an vereinbart gewesen. Seine Kalendereintragung vom 31. Juli 1992 ("J.-OrtAbrechnung") beziehe sich auf diese nachträglich zu verrechnenden "Leistungen im geringen Umfang".

Nach den Angaben im Prüfungsverfahren hatte der Bw. erst im Zuge der abgabenbehördlichen Erhebungen entdeckt, dass die Gegenverrechnung unterblieben war, zu einem Zeitpunkt, als die Einbringlichmachung bei der H. GmbH bereits aussichtslos erschienen war.

Im Zuge der BP waren die vom Bw. bezahlten Personal- und Materialkosten beim Umbau einvernehmlich mit 191.000,- S geschätzt und zusätzlich das in der Buchhaltung der G.- GmbH erfasste Material für den Umbau in J.-Ort im Wert von 100.000,- S berücksichtigt worden. Den zugehörigen Unterlagen der G.- GmbH ist zu ersehen, dass diesen Ausgaben zahlreiche Lieferungen und Rechnungen über Materialien zu Grunde gelegen waren, wie sie zur Ausführung eben jener Arbeiten benötigt worden waren, die in der strittigen Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 aufscheinen (z.B. 159 m² Nut-/Feder-Verlegeplatten, 425 m² Rigips-Platten, 1100 Stück YTONG-Ziegel, 16 Innentüren, umfangreiches Material für Sanitär- und Elektroinstallationen, Malereibedarf, Gartenplatten, usw.).

Nun stellten Aufwendungen in der genannten Größenordnung im Rahmen dieses Projektes keinesfalls "Leistungen in geringem Umfang" dar, sondern deckten vielmehr einen Großteil des Materialbedarfes für die mit der strittigen Rechnung vom 21. Juli 1992 abgerechneten Umbauarbeiten ab. Überdies war der Bw. durch den Gewährleistungsausschluss in der Rechnung direkt auf diese Vorleistungen verwiesen worden.

Es erscheint bereits undenkbar, dass der Bw. unter diesen Umständen die Rechnung vom 21. Juli 1992 nicht schon beim Zugang, spätestens aber bei Entdecken der offenen Verrechnung am 31. Juli 1992 umgehend zur Gänze zurückgewiesen bzw. an die H. GmbH retourniert sondern sich mit einer Eintragung in seinen Handkalender begnügt hätte. Noch weniger nachvollziehbar ist, wieso er den Aufwand für seine Bevorschussungen nicht wenigstens bei der Zahlung am 22. Oktober 1992 in Anzug gebracht hatte. Die Zahlung hätte ihn im Übrigen auch an die ausstehende Rechnungskorrektur bzw. -legung für das vorausbezahlte Material erinnern müssen.

Stattdessen war der Bw., nach seiner Darstellung, erst aufgrund der im Mai 1993 beginnenden, abgabenbehördlichen Erhebungen auf den Fehler aufmerksam gemacht worden (offenbar gemeint: nach dem ersten Entdecken der ausstehenden Abrechnung am 31. Juli 1992 neuerlich aufmerksam gemacht worden). Und obwohl er der H. GmbH während des Umbaues hinreichende Geldmittel aus anderen Geschäften unterstellt hatte, welche – folgt man dem Berufungsvorbringen – zwischenzeitig um jene aus der Überweisung vom Oktober 1992 vermehrt worden waren, war der Bw. in der Folge zwar bemüht gewesen (mittels des bereits erwähnten, von der Post als unzustellbar retournierten Schreibens vom 24. Juni 1993), die Berichtigung der mangelhaften Rechnungsangaben (betreffend das Rechnung legende Unternehmen) zu erwirken, hatte gleichzeitig aber von jeglichem Versuch, die unberichtigt aushaftenden "Materialbevorschussungen" einbringlich zu machen, Abstand genommen.

Völlig unverständlich ist schließlich, weshalb der Bw. unter diesen Umständen die inzwischen entdeckten und als uneinbringlich entlarvten Materialbevorschussungen "für die H. GmbH" nicht als Aufwand im Rahmen seiner Vermietungseinkünfte in der im Juni 1994 einreichten Abgabenerklärung für 1992 zum Ansatz gebracht hatte, sondern sie vielmehr von der G.-GmbH bezahlen und als Aufwand in deren Buchhaltung erfassen ließ.

Der UFS erachtet die dargestellten Vorgänge im Zusammenhang mit den "Bevorschussungen" des Bw. "für die H. GmbH" als im Wirtschaftsleben derart undenkbar, dass er diese als reine Zweckbehauptungen beurteilt, durch welche verschleiert werden sollte, dass der in der Rechnung vom 21. Juli 1992 ausgewiesene Personal- und Materialaufwand bei der H. GmbH tatsächlich nie angefallen und die Rechnung daher schon aus diesem Grund der Höhe nach unberechtigt gewesen war. Durch die Erfassung der Materialkosten im Rechenwerk der G.-GmbH war es bis zur Korrektur im Zuge der Betriebsprüfungen im Ergebnis tatsächlich zu einer doppelten Berücksichtigung dieser Kosten gekommen.

Zur Bezahlung der strittigen Rechnung vom 21. Juli 1992 sei zunächst noch einmal an das - wegen der wirtschaftlichen Situation des Stefan H. - völlig unverständliche Unterbleiben von Teilzahlungen erinnert.

Aufgrund seiner Tätigkeit als Wirtschaftsjurist mit Erfahrungen in der Baubranche wäre vom Bw. auch zu erwarten gewesen, dass er bei der Bezahlung der Rechnung vom 21. Juli 1992 einen Haft- bzw. Deckungsrücklass in Abzug bringt, zumal bei einem ausführenden Unternehmen, das Heinz J. als "nicht professionelle Firma" und deren Arbeiten als "Pfusch" bezeichnet hat.

Schließlich ergeben sich auch aus den Vorgängen im Zusammenhang mit der Überweisung des Rechnungsbetrages auf ein Sparbuch bei der W.-Bank, Stadtteil-A. lediglich Hinweise auf Heinz J. (Sparbucheröffnung durch J., Lösungswort "J. ") nicht aber auf Stefan H. oder dessen GmbH.

H.s Hinweis auf die offenen Verbindlichkeiten aus der Insolvenz der GmbH bei seiner ehemaligen Hausbank, der W.-Bank Stadtteil-A., welche ihn veranlasst hätten, gerade diese Bank nicht für ein derartiges Geschäft auszuwählen, erscheinen überzeugend. Heinz J. hatte im Übrigen im Februar 1994 ebenfalls auf diesen Umstand verwiesen (Gefahr des Zugriffs von Gläubigern auf bankmäßige Überweisungen an H.) und damit das Interesse des Stefan H. an Barzahlungen begründet.

Wegen J.s eigener Wirtschaftslage ist es zudem unerklärlich, weshalb Stefan H. nicht die Eröffnung des Sparbuchs bei einer "unverdächtigen" Bank seiner Wahl selbst vorgenommen sondern damit Heinz J. beauftragt haben sollte, von dem er sich dadurch neuerlich (unnötig) abhängig gemacht hätte.

Festzuhalten ist, dass die vom Bw. vorgelegte Bestätigung der S.-Bank vom 22. November 1993 über die ordnungsgemäße Durchführung der Überweisung vom 22. Oktober 1992, welche "bis heute" nicht rückgeführt worden sei, angesichts der Überweisung auf ein Überbringersparbuch im Besitz des Heinz J., keinen Beweis für die Zahlung an Stefan H. bzw. dessen GmbH bringt.

Nicht zuletzt sei darauf verwiesen, dass die Bezahlung einer Rechnung der K.-Montagen GmbH (im Folgenden kurz K.- GmbH) vom 25. April 1993 durch die G.- GmbH nach demselben Schema abgewickelt worden war und Heinz J., nach anfänglichem Leugnen Herrn K.- auch nur zu kennen, eingeräumt hatte, diese Vorgangsweise gemeinsam mit K.- "entwickelt" zu haben (dies obwohl sie bereits im Jahr davor im Zusammenhang mit der Bezahlung der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 angewendet worden war).

Ebenso hatte Heinz J. im September 1993 im Zuge seiner ersten Zeugenbefragung zur Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 angegeben, niemals Bankkonten für die H. GmbH eröffnet und persönlich aus dem mit dieser Rechnung abgerechneten Geschäft "nichts bekommen" zu haben. Später hatte er auch diese beiden Angaben revidiert.

Heinz J. hat im Verfahren mehrmals, zum Teil bereits im Jahr 1993, somit relativ kurz nach den strittigen Vorgängen und bei Befragungen in kurzem zeitlichen Abstand, widersprüchliche Angaben gemacht und damit eben jenes Verhalten an den Tag gelegt, welches der Bw. Stefan H. schon im Rechtsmittelverfahren zum Jahr 1991 zum Vorwurf gemacht hatte und worauf er im anhängigen Verfahren neuerlich Bezug genommen hat ("je öfter er befragt wird, desto mehr nähert er sich der Wahrheit an" bzw. "H. scheint nur zu bestätigen, was eindeutig nachweisbar ist").

Bei Heinz J. fällt auf, dass er seine Angaben wiederholt nach gegenteiligen Aussagen des Bw. und zu dessen Gunsten abgeändert hat (nachträglich mittels Selbstanzeige erklärte Einnahmen; Unterschriftsleistung betreffend die Rechnung zum Projekt S. aus dem Jahr 1991; Kontaktaufnahme zu K.- u.a.). Auf Heinz J. angewendet müsste der Satz des Bw. demnach heißen "J. scheint nur zu bestätigen, was eindeutig nachweisbar oder dem Vorbringen des Bw. dienlich ist".

Wenn der Bw. die Glaubwürdigkeit der Aussagen des Stefan H. aufgrund dessen Unternehmensinsolvenz, wegen andrängender Exekutionen und strafgerichtlicher Erhebungen sowie wegen der Vernachlässigung seiner abgabenrechtlichen Pflichten, welche in der Durchführung finanzstrafbehördlicher Ermittlungen gegen ihn und der Zuschätzung von Einkünften zum Ausdruck komme, in Frage stellt, so ist anzumerken, dass alle diese Umstände auch auf Heinz J. zutreffen, mit der Maßgabe, dass strafgerichtliche Erhebungen gegen Heinz J. auch zu entsprechenden Verurteilungen geführt hatten. Lediglich die

Schätzung der Besteuerungsgrundlagen hatte sich durch dessen Selbstanzeige im November 1993 erübrigt. Da dieser Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zugekommen war, waren gegen Heinz J. ebenfalls finanzstrafbehördliche Erhebungen durchgeführt worden, denen eine Verurteilung wegen Abgabenhinterziehung gefolgt war.

Dass die Selbstanzeige vom November 1993 nicht unbedingt als Zeichen der Steuerehrlichkeit des Heinz J. zu werten ist, ergibt sich aus dessen Erläuterungen (Gefahr entsprechender Informationen des Stefan H. an die Abgabenbehörde).

Im Jahr 1997 waren der Abgabenbehörde zudem weitere, in dessen Abgabenerklärung nicht aufscheinende Provisionszahlungen eines Bauunternehmens an Heinz J. aus dem Jahr 1992 bekannt geworden, wofür er ebenfalls wegen Abgabenhinterziehung bestraft worden war.

Auch J.s Hinweis im Zuge der bereits erwähnten BP-Befragung im Jahr 1998, der Bw. besitze noch "ein oder zwei Blatt Papier mit seiner Blanko-Unterschrift", belegt, dass dieser sich eben jener Vorgangsweisen bedient hatte, die der Bw. Stefan H. zum Vorwurf macht bzw. als Zeichen für dessen Unglaubwürdigkeit wertet.

In diesem Zusammenhang sei nicht zuletzt angemerkt, dass nach dem Verfahrensergebnis neben den "Geschäftskontakten" des Bw. mit Stefan H. auch jene der G.- GmbH mit der K.- GmbH und mit Erich P über Heinz J. zustande gekommen waren. Im Zuge des BP-Verfahrens bei der G.- GmbH waren bei Rechnungen dieser beiden Unternehmen Umstände hervorgekommen, welche auffallende Parallelen zu den im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Abläufen aufweisen. Auch bei diesen Rechnungen hatte das FA die Anerkennung als Betriebsausgaben versagt und war der Standpunkt des FA, soweit der Bw. dagegen berufen hatte, vom VwGH bestätigt worden (Erk. v. 9. September 2004, 2001/15/0086).

Zwar trifft es zu, dass auch in Bezug auf Stefan H. im Verfahren Umstände zu Tage getreten sind, die an dessen Seriosität zweifeln lassen, wie etwa das von ihm selbst eingeräumte, entgeltliche Verleihen des Firmenstempels der H. GmbH an Heinz J.. Doch ist in diesem Zusammenhang zu bedenken, dass Heinz J. als Partner an diesem "Geschäft" ebenfalls beteiligt gewesen war, dass ihm die illegale Verwendung des Stempels ein entsprechendes Entgelt "wert gewesen" war und nicht zuletzt diese Entgeltlichkeit darauf schließen lässt, dass er die bei dieser Gelegenheit erhaltenen Schriftstücke auch tatsächlich weiter verwendet hat.

Schwerer als die vom Bw. vorgebrachten Anhaltspunkte mangelnder Vertrauenswürdigkeit "aus dem Vorleben" des Stefan H. (und ebenso jene aus der Vergangenheit des Heinz J.) wiegen allerdings aus Sicht des UFS im laufenden Verfahren konkret festgestellte Widersprüche, wie diese etwa im Zusammenhang mit Heinz J.s Provisionen aus den strittigen Geschäften "der H. GmbH" zu Tage getreten sind.

Während des Verfahrens schwankten die Angaben dazu von "gar nichts" (Erstaussage des Heinz J. im September 1993) über 50% der Rechnungsbeträge der H. GmbH (Aussagen Bw. und J. vom Dezember 1993 bzw. Angaben des Heinz J. in der Abgabenerklärung 1991), 60.000,- S für die Liegenschaftsvermittlung in J.-Ort (Aussagen Bw. und J. im Gerichtsverfahren 1994), bis zum Betrag von 144.000,- S, somit 2/3 der Rechnung vom 28. April 1992, und zusätzlich 105.000,- S (d.s. 13,5% der Rechnung vom 21. Juli 1992) für die Leistungen im Zusammenhang mit dem Umbau in J.-Ort (lt. Heinz J. in der Abgabenerklärung 1992 und Bw. im BP-Verfahren).

Nach der im Gerichtsverfahren 1994 vorgelegten Vereinbarung mit der G.- GmbH vom 30. Juni 1993 hatte Heinz J. grundsätzlich einen Anspruch auf 50% der Provisionsansprüche nach der ImmobilienmaklerVO.

Dem UFS erscheinen trotz dieser Umstände weder die Angaben des Stefan H. noch jene des Heinz J. per se als unglaubwürdig. Vielmehr werden sie jeweils im Einzelfall in Zusammenschau mit sämtlichen, vorliegenden Beweismitteln in Form einer Gesamtbeurteilung bewertet und aus dem Ergebnis die entsprechenden Schlussfolgerungen für die zu erweisenden Sachverhalte gezogen.

So wird etwa der Aussage des Heinz J. vom 15. Juni 1998, der Bw. habe die Gespräche über den Umbauftrag mit Stefan H. persönlich geführt, kein Glauben geschenkt, weil sie sowohl dessen eigenen Angaben aus dem Jahr 1993 als auch einer der grundlegenden, bereits im Rechtsmittelverfahren zum Jahr 1991 vorgebrachten und im Laufe des anhängigen Verfahrens mehrmals wiederholten, durch verschiedene ergänzende Angaben auch indirekt untermauerten Darstellung des Bw. diametral entgegensteht.

Andererseits wird den im Gerichtsverfahren 1994 gemachten Angaben des Heinz J. zur Höhe seiner Provisionen im Zusammenhang mit dem Liegenschaftsverkauf in J.-Ort Glauben geschenkt, weil sie vom Bw. bestätigt wurde und der UFS diesem nicht die Begehung einer gerichtlich strafbaren Handlung (bewusst falsche Zeugenaussage vor Gericht) unterstellt.

Zur Provision an Heinz J. im Zusammenhang mit dem Umbau in J.-Ort hatte der Bw. im Gerichtsverfahren keine Zahlen genannt. Allerdings hatte er diese Provisionen auch nicht ausgeschlossen. Er hatte lediglich angegeben, seiner Erinnerung nach habe Heinz J. "während seiner Zeit als Angestellter der G.- GmbH (UFS-Anmerkung: somit zwischen 7.9.1992 - 31.8.1993) neben der Vermittlungsprovision für den Liegenschaftsverkauf in J.-Ort keine weiteren Provisionszahlungen erhalten. Ob die in "unserer" Buchhaltung enthaltene Provision der H. GmbH an J. geflossen sei, wisse er nicht, nehme es aber an. Allerdings sei dies nicht durch die G.- GmbH erfolgt.

Die gerichtliche Zeugenaussage des Bw. schließt somit nicht aus, dass Heinz J. bereits während der Umbauarbeiten vom Bw. als "Privatunternehmer" jenes Entgelt erhalten hatte, welches Heinz J. und er gegenüber der Abgabenbehörde übereinstimmend mit 105.000,- S angegeben hatten.

Dass Heinz J., wiederum nach übereinstimmenden Angaben des Bw. und des Heinz J., die Höhe der nach dem Berufungsvorbringen von Stefan H. ausbezahlten Provision, für Zwecke seiner Selbstanzeige mit Hilfe des Bw. eruiert hatte, wurde ebenfalls bereits erwähnt. Da der Betrag von 105.000,- S weder 50% noch 2/3 (sondern 13,5%) des Rechnungsbetrages "der H. GmbH" entspricht und auch nicht an einen ungefähr geschätzten Wert erinnert, stellt sich allerdings die Frage, weshalb dieser - folgt man der Darstellung des Bw. - aus dessen Unterlagen zu ersehen gewesen sein sollte. Dies umso mehr, wenn zwischen Heinz J. und Stefan H. im Voraus gar keine bestimmte Provision vereinbart worden war, wie J. im Prüfungsverfahren angegeben hatte (was im Übrigen als weiteres Indiz gegen eine Beteiligung des Stefan H. zu werten ist).

Nicht einmal behauptet wurde, Heinz J. hätte versucht, diese Beträge bei seinem langjährigen Jugendfreund Stefan H. abzuklären.

Anzumerken ist, dass die Erstbehörde augenscheinlich keine Schwierigkeiten hatte, mit Stefan H. zum Zwecke der Befragung (auch mehrmals) Kontakt aufzunehmen.

Der UFS schließt aus den dargestellten Umständen, dass – wie zur Rechnung vom 28. April 1992 - auch in diesem Fall Heinz J. das Entgelt für seine Leistungen vom Bw. erhalten hatte (und zwar bereits während der Umbauphase und allenfalls in Teilbeträgen), wobei der Bw. diese Zahlung(en) offenbar dokumentiert hatte.

Der im Zusammenhang mit der Rechnungslegung und Bezahlung der strittigen Rechnung vom 21. Juli 1992 festgestellte Sachverhalt bestärkt den UFS in seiner Überzeugung, dass zwar Heinz J. an der Adaptierung des Objektes in J.-Ort zu einem Flüchtlingsheim mitgewirkt hatte, Stefan H. bzw. die H. GmbH dabei aber in keiner Weise involviert gewesen waren.

Wenn durch das Verfahrensergebnis auch eine Beteiligung des Stefan H. bzw. der H. GmbH am Umbau in J.-Ort nicht erwiesen wird, so bezweifelt der UFS - wie bereits die Erstbehörde - aufgrund der BP-Feststellungen doch nicht, dass der Bw. nach dem Kauf im Jahr 1992 beim Objekt in J.-Ort tatsächlich Umbauarbeiten durchführen hatte lassen. Dass insbesondere das Erdgeschoß des Gebäudes ohne Adaptierungen nicht für Flüchtlingsunterkünfte nutzbar gewesen wäre, erscheint aufgrund der vormaligen Nutzung als Postbusgarage, durch die vom Bw. vorgelegte Bestätigung der ehemaligen Eigentümer zum Zustand des Erdgeschoßes sowie durch den Besichtigungsbefund der Bausparkasse vom April 1992 hinreichend erwiesen.

Dagegen räumt der UFS dem "Gutachten" des Ing.T. vom 7. März 1996 keine Beweiskraft zu Umfang und Wert der mit der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 abgerechneten Arbeiten ein.

Der Sachverständige (SV) führt als Beurteilungsgrundlage für sein Gutachten, neben der strittigen Rechnung vom 21. Juli 1992 und einer Besichtigung vom 1. März 1996, nicht näher konkretisierte *"Ausschreibungsunterlagen auszugsweise aus dem Jahr 1992 zum Vergleich"* an. Weiters werden *"zum Zweck des Preisvergleiches (...) Bestbieterangebote eines Bauvorhabens 'Umfassende Sanierung aus dem Jahr 1992' herangezogen"*. Im Abschnitt "Allgemeines" verweist der SV, wiederum ohne nähere Konkretisierung, auf *"Bildmaterial, in dem einerseits der vorherige Zustand des Objektes, danach der Zustand nach dem Umbau dargestellt ist."*

Keine der genannten Unterlagen wurden dem Gutachten angeschlossen, sodass weder die Angaben zur Befundaufnahme noch die gutachterlichen Schlüsse nachvollziehbar sind und der Arbeit des SV daher schon aus diesem Grund keine Aussagekraft zukommt.

Darüber hinaus sind sowohl die Befundaufnahme als auch die auf deren Basis gezogenen Schlussfolgerungen des SV großteils derart unspezifisch, allgemein bzw. pauschal formuliert, dass in Verbindung mit den ebenfalls vorwiegend wenig aussagekräftigen bzw. unfachmännischen (Sammel-) Bezeichnungen der Rechnungspositionen ein seriöses Nachvollziehen der Feststellungen des Sachverständigen nicht möglich ist.

Beispielhaft sei auf die Position 1 der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 (Renovierung des Obergeschoßes) näher eingegangen.

Nach dem Rechnungstext umfasste die Renovierung des Obergeschoßes *"10 Zimmer und Flure Tapeten entfernen, spachteln, schadhaften Putz ausbessern, glätten 2x streichen, grundieren und lackieren. Wasserinstallationen teilweise neu verlegen, E-Installationen teilweise neu verlegen"*. Dafür war ein Betrag von 74.000,- S + 20% USt verrechnet worden.

Im Gutachten des Ing.T. vom 7. März 1996 lautet der dazu erhobene Befund: *"Die in dieser Position zusammengefassten Leistungen bestehen und wurden erbracht. Das Baualter kann zwar nicht genau festgestellt werden, doch dürfte jedenfalls eine Renovierung vor drei bis fünf Jahren erfolgt sein"*.

Daraus zieht der SV folgenden Schluss zum Wert dieser Arbeiten: *"Aufgrund der fehlenden Ausmaße kann die Preisangemessenheit nur überschlägig beurteilt werden. Bei dem Ausmaß von 10 Zimmern ist diese jedoch für die angeführten Arbeiten zu bejahen"*.

Es bedarf keine besonderen Fachkenntnisse um zu erkennen, dass eine derart erstelltes "SV-Gutachten" dieser Bezeichnung nicht gerecht wird und als Beweismittel für Umfang und

Wert der in der strittigen Rechnung vom 21. Juli 1992 abgerechneten Leistungen ungeeignet ist.

Daran ändern auch die zur Position 4 (Austausch des schadhaften Bodens), zur Position 5 (EG-Innenausbau/nicht tragendes Zwischenmauerwerk) und zur Position 8 (Lieferung und Einbau von 15 Türen mit Stahltürstöcken) nach den "Erfahrungen des unterzeichneten Sachverständigen" gemachten Betragsangaben nichts.

Geht man davon aus, dass dessen Erfahrungswerten die branchenüblichen Preisverhältnisse zu Grunde liegen, enthalten diese kalkulatorisch erfassten Arbeitskosten auf Basis der in der Baubranche üblichen Lohnkosten.

Im hier zu beurteilenden Fall ist aber keinesfalls von solchen Lohnkosten auszugehen. Einerseits waren die Arbeiten nicht von Dienstnehmern erbracht worden, sodass Lohnnebenkosten nicht anfallen konnten. Andererseits ist den Aussagen des Bw. und von Heinz J. zu entnehmen, dass die zum Einsatz gekommenen, vorwiegend ausländischen Arbeitskräfte äußerst niedrig entlohnt worden waren.

Der Bw. hat in der Berufungsverhandlung Stundenlöhne (im heutigen Wert) von 5,- bis 6,- € als zur fraglichen Zeit für die ausländischen Arbeitskräfte üblich genannt.

Heinz J. hatte im Rahmen seiner Befragungen im BP-Verfahren des Bw. die von ihm im Prüfungszeitraum an "seine" Arbeiter aus den Flüchtlingsheimen bezahlten Stundenlöhne für Facharbeiter mit 70,- S bis 80,- S angegeben. Für Hilfsarbeiter waren die Stundenlöhne demnach noch niedriger gewesen. Die von April bis Juni durchgeführten Arbeiten beim Umbau in J.-Ort hatten, laut J., vier bis fünf Arbeiter verrichtet.

An anderer Stelle hatte J. angemerkt, dass auf "unseren" Baustellen vor allem ausländische Arbeiter eingesetzt worden seien.

Im Zuge des BP-Verfahrens bei der G.- GmbH waren im Zusammenhang mit der bereits erwähnten Rechnung der K.- GmbH vom 25. April 1993 für glaubhaft gemachte Arbeitsleistungen im Einvernehmen mit dem Bw. Stundenlöhne von 50,- S zum Ansatz gebracht worden. Dieser Stundensatz wird durch Unterlagen aus dem Rechenwerk der G.- GmbH bestätigt, wie etwa einem Zahlungsbeleg vom 2. April 1993, in welchem Aushilfsarbeiten einer ausländischen Arbeitskraft mit diesem Stundensatz abgerechnet worden waren.

Im Gegensatz dazu hat die K.- GmbH in dieser Rechnung an die G.- GmbH mitgeteilt, dass für Zeiträume ab 1. Mai 1993 Facharbeiterstunden mit 350,- S und jene für Hilfsarbeiter mit 270,-S verrechnet würden.

Allein aus dieser Diskrepanz ergibt sich ein großer Spielraum zwischen den Erfahrungswerten des SV und den vom Bw. für die Umbauarbeiten tatsächlich aufzuwendenden Beträgen.

Weiters ist daran zu erinnern, dass beim Ausstattungsstandard der neu geschaffenen Unterkünfte und der Qualität der durchgeführten Arbeiten im Vergleich zu branchenüblichen Erfahrungswerten ebenfalls Abstriche zu machen sind, wenn der Bw. in der Berufungsverhandlung darauf verwiesen hat, dass in Hinblick auf die geplante Nutzung als Flüchtlingsheim lediglich für eine "Normalsausstattung" gesorgt worden sei, in der Erwartung, dass die adaptierten Räumlichkeiten bereits nach drei Jahren abgewohnt sein würden. Andererseits hatte Heinz J., wie erwähnt, die "H. GmbH" als "keine professionelle Firma" und deren Leistungen als "Pfusch" bezeichnet.

Auch aus diesem Blickwinkel erweist sich die "Feststellung" einer Durchführung der verrechneten Arbeiten "vor ungefähr 3 – 5 Jahren" im Gutachten des Ing.T. aus dem Jahr 1996 als äußerst fragwürdig und der Ansatz branchenüblicher Erfahrungswerte des SV bzw. der Vergleich mit Bestbieterangeboten für die Bewertung der Umbauarbeiten als ungeeignet.

Wenn der SV aufgrund der durchgeführten Besichtigung und von Fotos zum Schluss kommt, dass die Räumlichkeiten im Obergeschoß des Hauses vor 3 – 5 Jahren renoviert worden seien, so ist dem überdies entgegenzuhalten, dass nach den vorliegenden Unterlagen auch nach dem 30. Juni 1992 diverse Arbeiten am bzw. im Gebäude in J.-Ort durchgeführt worden waren.

So hatte die K.- GmbH mit der bereits erwähnten Rechnung an die G.- GmbH vom 25. April 1993 "die Schlußrechnung für folgende Bauvorhaben" mit dem Text "BV-J.-Ort, Z.-Straße, Sept. 92 – März 93 Pauschale wie vereinbart S 138.000,-" + 20% USt gelegt. Gleichartige Abrechnungen waren in dieser Rechnung auch für drei weitere Flüchtlingsheime des Bw. durchgeführt worden. Der Bw. hatte dazu im Zuge des BP-Verfahrens der G.- GmbH von Heinz J. abgezeichnete Stundenaufstellungen (!) über die abgerechneten Leistungen vorgelegt, welchen allerdings die Art der erbrachten Arbeitsleistungen nicht zu entnehmen gewesen war. Insgesamt waren bei der BP auf diese Weise für die vier abgerechneten Heimstandorte 1.500 Arbeitsstunden glaubhaft gemacht worden.

Im Rechenwerk der G.- GmbH war im BP-Verfahren weiters eine Rechnung vom 15. Februar 1993 festgestellt worden, in welcher die G.- GmbH dem Bw. auf Basis einer Wartungsvereinbarung verschiedene Leistungen für dessen Flüchtlingsheime in U.-Ort, G.-Ort und J.-Ort verrechnet hatte. Zum "*Haus J.-Ort*" scheinen darin "*Laufende Reparatur und Wartungsarbeiten, Zimmer ausmalen, Instandhaltungsarbeiten laufend, Kontrollen und*

Überwachung, div. Material und Leistungen laut Auftrag und Vereinbarung im Zeitraum September 1992 bis Februar 1993 auf.

Später hatte die G.- GmbH, ebenfalls unter Hinweis auf einen Wartungsvertrag, vergleichbare Rechnungen an die N.- GmbH gelegt.

Im Berufungsverfahren der G.- GmbH waren unter anderem die in den Rechnungen der bereits erwähnten Firma P vom 30. August und 6. Oktober 1995 verrechneten Leistungen strittig gewesen. Der Bw. hatte diese in einer Ergänzung zur Berufung vom Juli 1999 erläutert und dabei u.a. angeführt: *"Haus J.-Ort : Parkplatz und Zufahrt geplant, geschottert und Abgrenzung"*.

Position 2 der strittigen Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 führt u.a. Arbeiten zur Errichtung eines Gehweges an. Der SV verweist in seinem "Gutachten" vom 7. März 1996 lediglich auf einen fotografischen Vergleich "der Außenanlagen" vor und nach dem Umbau.

Die angeführten Beispiele zeigen, dass der SV bei der Besichtigung am 1. März 1996 nicht mit der erforderlichen Gewissheit davon ausgehen konnte, dass die vorgefundenen Verhältnisse auf die mit der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 abgerechneten Arbeiten im Jahr 1992 zurückzuführen waren. Daran ändern auch (dem UFS nicht vorliegende) Fotos aus der Zeit vor und nach dem Umbau nichts, da verschiedenste Bauleistungen, insbesondere solche über "Unterputzarbeiten", weder bei Besichtigungen noch auf Fotos zu sehen sind, sodass eine seriöse, gutachterliche Beurteilung schon aus diesem Grund weiterführende Projektunterlagen erfordert hätte.

In Hinblick auf das Fehlen von schriftlichen Ausschreibungs- und Abnahmeunterlagen zum Umbau in J.-Ort, in Verbindung mit den wenig aussagekräftigen Rechnungsangaben, erscheint dem UFS die Besichtigung fast vier Jahre nach Beendigung der Arbeiten und die Beurteilung an Hand von "vorher - nachher - Fotografien" für eine seriöse Befundaufnahme als unzureichend. Dies umso mehr, als durch die bereits mehrmals erwähnten Rechnungen aus der Buchhaltung der G.- GmbH, aber auch durch Belege aus dem Rechenwerk des Bw., auf welche in weiterer Folge noch näher eingegangen wird, zu ersehen ist, dass der Umbau in J.-Ort mit 30. Juni 1992 (= Ende der Arbeiten der "H. GmbH" lt. Rechnung vom 21. Juli 1992) keineswegs abgeschlossen gewesen war.

Der UFS betrachtet unter diesen Umständen das "Gutachten" des Ing.T. vom 7. März 1996 als für das anhängige Verfahren nicht relevant und geht bei der Höhe der 1992 im Zuge der Umbaumaßnahmen im *Haus J.-Ort* angefallenen Aufwendungen von den Angaben des Bw. bzw. des Heinz J. im Zuge des BP-Verfahrens aus.

Wie erwähnt, hatte der Bw. bei den Befragungen durch die Prüfungsorgane auch Angaben zum Geldbedarf für die mit der strittigen Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992

abgerechneten Leistungen gemacht, die Stefan H. trotz seiner bedrängten Wirtschaftslage vorausfinanziert haben soll, ohne sich beim Bw. um Teilzahlungen zu bemühen (rd. 100.000,- S für Entgelte an die ausführenden Arbeiter sowie 105.000,- S für die Leistungen des Heinz J.). Die (bei dieser Gelegenheit vom Bw. nicht erwähnten) Materialkosten für den Umbau in J.-Ort waren zu einem beträchtlichen Teil in der Buchhaltung der G.- GmbH erfasst worden und im Gefolge der bei dieser Gesellschaft durchgeführten BP mit einem Betrag von 100.000,- S als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt worden. Im Rahmen der BP beim Bw. waren diese Beträge in die anerkannten Umbaukosten des Objektes in J.-Ort eingeflossen.

Sämtliche weiteren, im Rahmen dieses Umbaues angefallenen Personal- und Materialkosten waren im Einvernehmen mit dem Bw. mit einem Betrag von 191.000,-S im Schätzungsweg ermittelt und zusätzlich berücksichtigt worden, sodass anstatt der aus der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 aktivierten Nettoumbaukosten von 647.500,- S den angefochtenen Bescheiden ein Aufwand von 396.000,- S zu Grunde liegt.

Der Bw. hatte als Umbaukosten beim Objekt in J.-Ort neben der strittigen Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 einen weiteren Betrag von 189.955,- S (ohne Vorsteuerabzug) aktiviert, welcher sich aus einer Vielzahl von laufend geleisteten Barzahlungen, vor allem an ausländische, zum Teil in den Heimen des Bw. wohnhafte, Arbeitskräfte für verschiedene, im Rahmen des Umbaues erbrachte Aushilfsarbeiten (später als *"Hausmeisterarbeiten"* titulierte) zusammensetzte.

Einem Aktenvermerk im Prüferakt zufolge hatte der Bw. als Beispiele für die diesen Zahlungen zu Grunde liegenden Leistungen "Zaun, Möbel, Außenfassade renovieren, Elektro- und Wasserfeininstallationen" genannt. Aus der Erinnerung, aus den Kalenderaufzeichnungen und aus seinem "Akt" (gemeint offenbar seine Buchhaltungsunterlagen) hatte der Bw. den monatlich für diese Leistungen aufgewendeten Betrag mit in etwa 10.000,- S bis 15.000,- S angegeben.

Den angefochtenen Bescheiden liegen diese Aufwendungen, neben den erwähnten 396.000,- S, erklärungsgemäß als aktivierte Umbaukosten zu Grunde.

Im Spesenverteiler des Bw. für 1992 waren die angeführten Ausgaben als "Hilfs- bzw. Maurerarbeiten" erfasst worden. Der gesamte Betrag von 189.995,- S war demnach zwischen Juli und Dezember 1992, somit nach Beendigung der Arbeiten "der H. GmbH", angefallen.

In den vorgelegten Prüfungsunterlagen befanden sich einige Kopien von zugehörigen Zahlungsbelegen. Beginnend im Mai 1992 sind darin meist pauschal "Hilfsarbeiten" bzw. "Aushilfsarbeiten" angeführt, andererseits aber auch "Transporte" (6.6.1992),

"Stemmarbeiten" (20./21.7.92), "Wasser" (10.8.1992), "Maler" (18.8.1992), "Fassade" (30.8.92) oder "Wasser Inst. Arbeiten".

Soweit die erbrachten Leistungen aussagekräftig angegeben sind, handelte es sich um jene Art von Arbeiten, wie sie typischer Weise im Zusammenhang mit einem Umbau anfallen und wie sie unter anderem in der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 angeführt sind. Die Leistungserbringung ab Mai 1992 (= ab dem Liegenschafts Kauf bzw. ab dem Beginn der Umbauarbeiten) deckt auch den Leistungszeitraum dieser Rechnung ab. Deren Dauer bis Dezember 1992 unterstreicht neuerlich, dass der vom Sachverständigen im März 1996 besichtigte Zustand nicht unwesentlich auch auf nach dem 30. Juni 1992 durchgeführte Arbeiten zurückzuführen gewesen war.

Der UFS geht unter diesen Umständen davon aus, dass die in den genannten Zahlungsbelegen angeführten Arbeiten, soweit sie Zeiträume bis zum 30. Juni 1992 betreffen, mit dem im Zuge der BP im Einvernehmen mit dem Bw. geschätzten Betrag von 191.000,- S abgedeckt worden waren, bzw. soweit diese Arbeiten Zeiträume ab Juli 1992 betreffen, im Betrag von 189.995,- S enthalten sind, den der Bw. bereits im Rahmen der Abgabenerklärung 1992 als Umbaukosten aktiviert hatte.

Im Spesenverteiler des Bw. zum Jahr 1992 waren zusätzlich verschiedene, mit der Adaptierung der beiden 1992 erworbenen Mietobjekte zu Flüchtlingsunterkünften im Zusammenhang stehende Ausgaben als Kosten für *Instandhaltung* (z.B. Kosten für die Verpflegung der Arbeiter) bzw. *Geringwertige Wirtschaftsgüter* (v.a. Möbel und diverse Ausstattungsgegenstände) behandelt worden. So wie zum aktivierten Aufwand für "Hilfs- und Maurer-" bzw. "Hausmeisterarbeiten" waren im Zuge der BP auch dbzgl. keine Korrekturen vorgenommen worden.

Somit erscheinen sämtliche Kosten des Umbaues in J.-Ort in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden berücksichtigt. Dies betrifft auch die Kosten aus der Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992 über den Kauf von zehn Holzfenstern, die der Bw. mit dem Bruttobetrag von 19.800,- S unter den Geringwertigen Wirtschaftsgütern für das Objekt in J.-Ort erfasst hatte.

Die Vorgänge im Zusammenhang mit der Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992 waren vom Bw. und Heinz J. im Zuge der BP so dargestellt worden, dass nach einer telefonischen Bestellung durch Heinz J. aufgrund einer Anzeige in der "Fundgrube" ohne Besichtigung 10 Holzfenster von der Fa. Kr. zur Baustelle geliefert und der Rechnungsbetrag von 19.800,- S ohne Abzüge sogleich in bar vom Bw. bzw. von Heinz J. – gegen spätere Erstattung durch den Bw. - bezahlt worden war. In der Folge sei auch zu diesem Warenbezug die

Gegenverrechnung mit der H. GmbH irrtümlich verabsäumt worden und später mangels Erfolgsaussichten auf die gerichtliche Verfolgung verzichtet worden.

Die in der Berufungsverhandlung abgegebene Erklärung des Bw. beim Umbau in J.-Ort seien insgesamt zwanzig Fenster neu eingebaut worden und die von der Fa. Kr. erworbenen Fenster seien daher nicht ident mit den in der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 verrechneten zehn Fenster gewesen, überzeugt nicht.

Nach der Aktenlage verfügt das Gebäude in J.-Ort tatsächlich über je zehn Fenster im Erd- sowie im Obergeschoß. Dies bedeutet aber noch nicht, dass beim Umbau im Jahr 1992 auch alle Fenster ausgetauscht worden waren, zumal den Akten zu entnehmen ist, dass das Obergeschoß vor dem Erwerb durch den Bw. als Büro- und Personalhaus gedient und sich in einem verhältnismäßig guten Zustand befunden hatte. In der strittigen Rechnung vom 21. Juli 1992 ist zur Position 1 (Renovierung des Obergeschoßes), im Gegensatz zu den Arbeiten im Erdgeschoß, ein Austausch von Fenstern nicht vermerkt. Aus den Verfahrensunterlagen ergeben sich weder Hinweise auf eine gesonderte bzw. nachträgliche Durchführung des Fensteraustausches im Obergeschoß, noch auf den Zukauf von weiteren Fenstern. Auch nach den Unterlagen in der Buchhaltung der G.- GmbH waren zwar 16 Innentüren und 2 Kellerfenster zur Baustelle in J.-Ort geliefert worden waren, nicht aber Fenster für die Wohngeschoße.

Es erscheint nicht einsichtig, weshalb, wenn auch größtenteils nur mit Sammel- bzw. Pauschalangaben, sämtliche durchgeführte Renovierungsarbeiten in die strittige Rechnung vom 21. Juli 1992 aufgenommen worden sein sollen, nicht jedoch der Austausch der Fenster im Obergeschoß. Ebenso wenig findet sich eine Erklärung dafür, weshalb der Bw. einen allenfalls gesondert durchgeführten Austausch der Fenster im Obergeschoß nicht bereits im BP-Verfahren im Zuge der Erörterung zur Doppelverwertung der Rechnung der Fa. Kr. erwähnt haben sollte. Die Verantwortung des Bw. im BP-Verfahren (irrtümlich vergessene Gegenverrechnung mit der H. GmbH) zeigt vielmehr, dass auch er davon ausgegangen war, diese Fenster seien ident mit jenen aus der Rechnung vom 21. Juli 1992.

Der UFS sieht es daher als erwiesen an, dass im Verfahrenszeitraum im Rahmen der Umbauarbeiten des Bw. beim Objekt in J.-Ort lediglich jene zehn Fenster ausgetauscht worden waren, deren Ankauf durch die Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992 dokumentiert ist.

Da die Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992 in den angefochtenen Bescheiden sowohl in umsatzsteuerlicher Hinsicht als auch aufwandsmäßig volle Berücksichtigung gefunden hatte, besteht für einen darüber hinaus gehenden Ansatz keine Veranlassung. Vielmehr war diese bisher als Aufwand für ein geringwertiges Wirtschaftsgut behandelte Rechnung als Teil der

Umbaukosten des Jahres 1992 mit dem Nettobetrag zu aktivieren und in die AfA-Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Da es sich bei diesen Fenstern um Wirtschaftsgüter handelte, welche im Unternehmen des Bw. als Anlagegüter verwendet worden waren, hatte aufgrund des Verkaufes der Liegenschaft im Jahr 1993 gemäß § 12 Abs.10 UStG eine Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 9/10 des Vorsteuerabzuges zu erfolgen. Nachdem diese bisher unterblieben war, wird eine entsprechende Richtigstellung im Rahmen dieser Entscheidung durchgeführt.

Dagegen liegt den angefochtenen Bescheiden an Stelle der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 eine aus den angeführten Positionen resultierende AfA-Bemessungsgrundlage in Höhe von 396.000,- S zu Grunde, welche aufgrund des Verfahrensergebnisses keiner Korrektur bedarf. Im Vergleich zum erklärten Ansatz aus der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 (647.500,- S netto) entspricht dies einer Verminderung von 251.500,- S.

Weshalb dieser Wert auch für die Spekulationsgewinnermittlung maßgeblich ist, wird im Rahmen der Erörterung dieses Streitpunktes (Punkt II 4. dieser Entscheidung) noch näher ausgeführt werden.

Der Bw. hat die Höhe der Umbaukosten auch mit dem beim Verkauf erzielten hohen Spekulationsgewinn zu untermauern versucht.

Dazu sei angemerkt, dass der beim Verkauf der Liegenschaft erzielte Preis schon deshalb nicht gegen die im BP-Verfahren ermittelten Umbaukosten spricht, weil der Verkaufserlös grundsätzlich Ausdruck des auf dem Immobilienmarkt gebildeten, gemeinen Wertes ist, der neben dem Sachwert auch durch andere Merkmale maßgeblich mitbestimmt wird (wie etwa durch Angebot und Nachfrage am Markt, durch den konkreten Bedarf des Käufers, dessen Ertragserwartungen usw.). Die Ausführungen zum Gutachten des Ing.T. zeigen, dass selbst beim Sachwert große Unterschiede möglich sind.

Da der Bw. das Objekt nach dem Verfahrensergebnis zunächst zu einem relativ niedrigen Preis erworben und in der Folge den Umbau aufgrund der dargestellten Umstände (v.a. Einsatz billiger Arbeitskräfte und Materialien) verhältnismäßig kostengünstig durchgeführt hatte, stehen dem erzielten Veräußerungspreis insgesamt moderate Anschaffungskosten gegenüber. Aus Unterlagen zum Wohnheim des Bw. in der VM-Straße (Gutachten des Ing.T. vom Juli 1994) ist bekannt, dass beim Verkauf der Liegenschaften des Bw. auch maßgeblich mit dem Ertragswert (auf Basis der monatlich erzielbaren Mieten aus der Flüchtlingsunterbringung) argumentiert worden war. Dies mag – allenfalls auch neben Mängeln bei der Ermittlung des Gebäudesachwertes durch den Sachverständigen, wie sie im anhängigen Verfahren aufgetreten sind - zu einem entsprechend guten Verkaufserlös für den Bw. beigetragen haben.

Bei der steuerlich relevanten AfA-Bemessungsgrundlage und bei den im Rahmen der Spekulationsgewinnermittlung zu berücksichtigenden Anschaffungs-/ Herstellungskosten kommt derartigen Überlegungen aber keine Bedeutung zu. Hier sind ausschließlich die tatsächlich aufgewendeten Beträge maßgeblich. Insbesondere unter den dargestellten, besonderen Umständen des hier zu beurteilenden Falles, ist dem erzielten Veräußerungserlös keine entscheidende Aussagekraft für die Höhe der Umbaukosten des Jahres 1992 beizumessen.

Schließlich ist festzuhalten, dass im Zusammenhang mit dem anerkannten Aufwand beim Umbau wegen Fehlens vorsteuerberechtigter Rechnungen (größtenteils kein gesonderter USt-Ausweis, unzureichende Leistungsbezeichnung, fehlender Leistungszeitraum, Kleinunternehmereigenschaft des Leistenden, falscher Adressat, fehlende Adresse des Leistenden usw.) kein Vorsteueranspruch besteht.

Davon ausgenommen ist die Vorsteuer aus der Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992, aus welcher der Vorsteuerabzug vom Bw. aber ohnehin bereits im Rahmen der Veranlagung 1992 vorgenommen worden war. In Bezug auf diese Rechnung ist daher aus umsatzsteuerlicher Sicht lediglich die durch die Veräußerung der Liegenschaft im Dezember 1993 bedingte Berichtigung der Vorsteuer nach § 12 Abs.10 UStG im Ausmaß von 9/10 im Rahmen der USt-Veranlagung 1993 vorzunehmen.

Auch bei der Rechnung der H. GmbH vom 28. April 1992 gelangt der UFS aufgrund des Verfahrensergebnisses zur Überzeugung, dass allenfalls Heinz J. (Vermittlungs-) Leistungen erbracht hatte, er dabei aber nicht "Namens der H. GmbH" tätig gewesen war.

Aus dem Rechtsmittelverfahren der G.- GmbH ist bekannt, dass diese zumindest zwischen 10. Jänner und 20. März 1992 in der "X.-Zeitung" unter dem Kennwort "Barzahler 098 J H" mit dem Text "Investor kauft Grundstücke im Raum Steiermark" inseriert hatte. Neben den Initialen im verwendeten Kennwort weisen auch die in diesem Verfahren vorgelegten Aufzeichnungen aus den Unterlagen der G.- GmbH zu den eingelangten (elf) Reaktionen auf Heinz J. hin (Position 7: "hat mit J. gesprochen" bzw. Position 10: "Hr. J. gesprochen"). Dies zu einer Zeit, als nach der Darstellung sowohl im anhängigen Verfahren als auch im bereits mehrmals erwähnten Gerichtsverfahren aus dem Jahr 1994, Heinz J. noch nicht für die G.- GmbH tätig gewesen war. Zudem finden sich in den Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw. zum Jahr 1992, insbesondere im ersten Quartal, zahlreiche Fahrten nach P., dem Wohnsitz von Heinz J. (anzumerken ist, dass Heinz J. zu dieser Zeit kein eigenes Fahrzeug besessen hatte und nach dem Inhalt seiner Abgabenerklärung ohne Beschäftigung gewesen war).

Die Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw. gehen in mehreren Fällen mit den erwähnten Aufzeichnungen der G.- GmbH zu den Reaktionen auf deren Inserate konform (z.B. Notiz zu

einem Anruf betreffend eine Liegenschaft "Nähe K.-Stadt", lt. Fahrtenbuch 28.4.1992 Fahrt nach K.-Ort; Notiz zu einem Anruf betreffend eine Liegenschaft "zwischen St.-Ort und S.-Ort", lt. Fahrtenbuch 5./6. Februar 1992 sowie 20./22. April 1992 Fahrten nach S.-Ort).

Am 13. April 1992, einem Tag nachdem Marianne Ha. die erste Unterschrift auf dem Verkaufsangebot an die G.- GmbH zur Liegenschaft in J.-Ort geleistet hatte, war der Bw. nach seinen Fahrtenaufzeichnungen erstmals nach J.-Ort gefahren. In der Folge sind bis zum 23. April 1992, dem Tag der zweiten Unterschriftsleistung von Frau Ha., fünf weitere Fahrten nach J.-Ort vermerkt. Auch am 23. April 1992 war er demnach persönlich in J.-Ort gewesen. Nachdem die ergänzten Daten im Anbotsformular – abgesehen von der Kaufpreisangabe – eine einheitliche Handschrift tragen, welche nach der Aktenlage eindeutig dem Bw. zuzuordnen ist (dies ergibt nicht zuletzt der Vergleich mit der Handschrift im Kaufangebot der G.- GmbH zum Projekt P.-Ort vom 31. März 1992, wobei anzumerken ist, dass das Fahrtenbuch des Bw. für diesen Tag eine Fahrt nach P.-Ort ausweist), sieht der UFS keine Veranlassung davon auszugehen, dass der Bw. bei beiden Unterschriftsleistungen durch Frau Ha. nicht persönlich anwesend gewesen sein sollte.

Als Erklärung für die Divergenz zwischen dem ersten Datum im Kaufangebot und den Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw. erscheint ein Irrtum in der Datumsangabe bei der ersten Unterschriftsleistung durch Frau Ha. (12.4 statt 13.4.) ebenso möglich wie eine fehlende Eintragung im Fahrtenbuch durch den Bw. (am 12.4.1992 weist das Fahrtenbuch keinerlei Fahrten aus).

Als unwahrscheinlich, weil den Erfahrungen des Wirtschaftslebens völlig widersprechend, erachtet es der UFS dagegen, dass Frau Ha., eine im Geschäftsleben stehende Unternehmerin, etwa anlässlich eines Erstbesuches von Heinz J., am 12. April 1992 auf dem unausgefüllten Formular eine Blanko-Unterschrift geleistet und der Bw. die Daten zum geplanten Geschäft erst nachträglich handschriftlich eingetragen haben könnte, wie dies von ihm in der Berufungsverhandlung als mögliche Erklärung angedacht wurde.

Die im Fahrtenbuch vermerkten, fünfmaligen Besuche des Bw. in J.-Ort zwischen 12. und 23. April 1992 sowie weitere sieben Fahrten nach J.-Ort bis zur Unterfertigung des Kaufvertrages am 12./13. Mai 1992, machen deutlich, dass er offenbar sogar intensiv persönlich in die Abwicklung der Ankaufsvorbereitungen eingebunden gewesen war.

Das Angebot vom 31. März 1992 zum Projekt P.-Ort weist nicht nur in Bezug auf die Handschrift des Haupttextes auffällige Parallelen zum Angebot der Frau Ha. betreffend die Liegenschaft in J.-Ort auf. Auch beim Objekt in P.-Ort war ein Teil der Daten nachträglich ergänzt und das Angebot von den Verkäufern zu einem späteren Zeitpunkt (10. April 1992; auch an diesem Tag ist in den Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw. eine Fahrt nach P.-Ort vermerkt) noch einmal

unterfertigt worden. Ein Vergleich dieser nachträglich ergänzten Daten mit der Kaufpreisangabe im Anbot der Frau Ha. zeigt ebenfalls eine augenscheinliche Übereinstimmung der Handschrift.

Aus Sicht des UFS legt dies den Schluss nahe, dass es zum Geschäftszweck der G.- GmbH gehört hat, Liegenschaftseigentümer möglichst frühzeitig durch deren Unterschrift an ein in Aussicht stehendes Geschäft zu binden, dann erst allenfalls noch erforderliche Details zu erheben und von den Verkäufern nach deren Ergänzung neuerlich unterschriftlich bestätigen zu lassen.

Im Fall des Grundstückskaufes in J.-Ort ist es nachvollziehbar, dass Frau Ha., die tatsächlich nicht Eigentümerin der Verkaufsliegenschaft sondern nur Inhaberin einer Kaufoption gewesen war, eigenmächtig Vereinbarungen mit dem Bw. (bzw. der G.- GmbH) über den Kaufpreis nicht treffen hatte können. Es liegt daher nahe, dass die im Fahrtenbuch des Bw. aufscheinenden Besuche in J.-Ort (zum Teil) der Kaufpreisverhandlung gedient hatten.

Die Erklärung für die fehlende Erinnerung der Frau Ha. an ihn bei ihrer Befragung durch die abgabenbehördlichen Erhebungsorgane im Jahr 1993, hatte der Bw. bereits im Zuge des BP-Verfahrens mit dem Hinweis auf sein Auftreten für die bzw. im Namen der G.- GmbH gegeben. Gleiches mag auf Heinz J. zugetroffen haben. In Bezug auf Stefan H. oder die H. GmbH, zu welchen Frau Hauptmann ebenfalls jeglichen Kontakt ausgeschlossen hatte, kommt dieses Argument allerdings nicht zum Tragen.

Für eine Involvierung der Frau Ha. in die Verhandlungen über den Kaufpreis sprechen - neben ihrem "Kaufanbot" an die G.- GmbH vom 12. April 1992 - die Angaben des Verkäufers Franz Kr, der demnach von der Existenz eines Kaufinteressenten erstmals durch einen Anruf des Rechtsanwalts der Frau Ha. erfahren hatte, welcher ihm bei dieser Gelegenheit bereits einen seinen Vorstellungen entsprechenden Kaufpreis genannt habe (diese waren Frau Ha. aus ihren vorangegangenen Kontakten mit Herrn Kr zur beabsichtigten Veräußerung bekannt gewesen).

Auch der Bewirtungsbeleg vom Juli 1992 aus den Unterlagen des Bw. mit dem Vermerk "Frau Ha. Hilfe für Vermittlung" belegt deren Mitwirkung an den Vorgängen im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaft.

Dass Frau Ha. für ihre Hilfe - über diese Bewirtung hinaus - entlohnt worden war, hat sie selbst und auch der Bw. in der Berufungsverhandlung ausdrücklich ausgeschlossen.

Aufgrund der Eintragungen im Fahrtenbuch geht der UFS davon aus, dass der Bw. seine Branchenerfahrungen beim Ankauf der Liegenschaft in J.-Ort auch persönlich - allenfalls in Begleitung des Heinz J. - eingebracht hat. Als Ergebnis dieser Aktivitäten erweist sich der um

300.000,- S niedrigere Kaufpreis im Kaufvertrag vom 12./13. Mai 1992 im Vergleich zu dem mit Frau Ha. am 23. April 1992 vereinbarten Betrag.

Ein ursprünglich begehrter Kaufpreis von 2.000.000,- S, wie vom Bw. im BP-Verfahren behauptet, steht im klaren Widerspruch zum Kaufanbot der Frau Ha. sowie den Angaben des Franz Kr und wurde auch durch das weitere Ermittlungsverfahren nicht bestätigt.

Da der Ankauf des Grundstücks durch den Bw. ebenso wie der 1992 bezahlte Kaufpreis im Verfahren nicht strittig war, bedurfte es dazu und auch zu den vom Bw. angedeuteten "steuerlichen Gründen" für den Ankauf durch ihn (anstelle der G.- GmbH) allerdings keiner weiteren Überprüfungen.

Auch die dargestellten Umstände der Abläufe rund um den Ankauf der Liegenschaft in J.-Ort haben keinen Hinweis auf eine Beteiligung des Stefan H. oder der H. GmbH erbracht.

Der UFS kommt aufgrund des angeführten Verfahrensergebnisses zum Schluss, dass der Bw. die erste Information über die zum Verkauf stehende Liegenschaft im Rahmen der Inserierung durch die G.- GmbH erlangt hatte (allenfalls durch einen Anruf des Herrn Kr, der 1993 in seiner Zeugenaussage lediglich ausgeschlossen hatte, den Verkauf seiner Liegenschaft selbst inseriert zu haben) und deshalb auch das "Verkaufsangebot" der Frau Ha. an die G.- GmbH gelegt worden war. Dabei erscheint es, in Hinblick auf die Notizen aus dem Rechtsmittelverfahren der G.- GmbH über die aufgrund der Zeitungsinsertate eingelangten Angebote durchaus glaubhaft, dass Heinz J. zu dieser Zeit bereits, - wenn auch nicht im formellen Dienstverhältnis (nach den Daten der Sozialversicherung hatte Heinz J. vom 30. März bis 16. August 1992 Arbeitslosengeld bezogen; ab 7. September 1992 war er Dienstnehmer der G.- GmbH gewesen) - laufend für die G.- GmbH tätig gewesen war. Dafür sprechen nicht zuletzt die häufigen Fahrten des Bw. zum Wohnsitz des Heinz J. in P..

Wie angeführt, sollen die Leistungen der H. GmbH nach dem Inhalt der Rechnung vom 28. April 1992 über die bloße Namhaftmachung der Immobilie weit hinausgegangen sein und auch "die Beschaffung der Finanzierung und diverse Erhebungen und Erledigungen (Gemeindeamt, Steg usw.)" umfasst haben. Der Bw. hatte im Prüfungsverfahren unter anderem damit die außerordentliche Höhe der Provision von rd. 15% des Kaufpreises begründet.

Für den UFS erscheint es allein aufgrund der Berufsausbildung und -erfahrung des Bw. als Wirtschaftsjurist mit langjähriger Kenntnis des Banken- Bau- und Immobiliengeschäfts geradezu absurd, dass er mit derartigen Erledigungen Stefan H., einen gelernten Koch und Gelegenheitsarbeiter, beauftragt haben könnte, um diesen dafür auch noch äußerst großzügig zu entlohnen. Im Übrigen sprechen gegen diese Darstellung des Bw. wiederum dessen zahlreiche Fahrten nach J.-Ort im fraglichen Zeitraum.

Zudem ist daran zu erinnern, dass – so wie Heinz J. – auch Stefan H. zu dieser Zeit kein eigenes Auto besessen hatte, um selbständig Erledigungen durchführen oder nach J.-Ort gelangen zu können. Im Verfahren wurde allerdings nie vorgebracht, dass der Bw. H. in P. abgeholt hätte. Vielmehr hat dieser mehrmals betont, Stefan H. nur vereinzelt, bei flüchtigen Begegnungen im Freizeitbad getroffen zu haben.

Bei Heinz J. ist dagegen, wie dargelegt wurde, nicht auszuschließen, dass er schon im Vorfeld des Liegenschaftskaufes in J.-Ort für den Bw. bzw. die G.- GmbH tätig gewesen war. Bereits bei seiner ersten Befragung im Jahr 1993 hatte der Bw. angegeben, bei den beiden im Jahr 1991 "mit der H. GmbH" durchgeführten Geschäften, einen guten Eindruck von Heinz J. gewonnen zu haben. Gleichzeitig hatte Heinz J. sein Interesse, für den Bw. zu arbeiten zu wollen, bestätigt.

Zur "Beschaffung der Finanzierung" durch die H. GmbH hatte der Bw. bereits im Jahr 1993 eingeräumt, dass diese lediglich "indirekt", in Form eines Hinweises des Heinz J. (!) auf die Möglichkeit einer Bausparkassenfinanzierung bestanden hatte. Dass der Bw. als ehemaliger Bankbediensteter einen solchen Hinweis nicht benötigt hätte, bedarf keiner weiteren Erörterung. Ebenso wenig ist es glaubwürdig, dass der Bw. als Jurist, dem dbzgl. Rechnungsvermerk keine Bedeutung beigemessen haben könnte, hatte er damit doch einen starken Ansatz für eine maßgebliche Minderung der Provisionshöhe in Händen.

Aufgrund der im Zusammenhang mit Stefan H. erörterten Überlegungen, erscheint dem UFS auch für Heinz J. ein über das Erledigen von Hilfsdiensten hinausgehender Beitrag nicht glaubhaft. Dabei mag es durchaus zutreffen, dass Heinz J. für den Bw. auch Erledigungen bei der Gemeinde J.-Ort oder beim Stromlieferanten durchgeführt hat und er mit den Bediensteten dabei persönlich bekannt wurde. Nach dem Verfahrensergebnis unstrittig bekannt war er bei der Gemeinde aufgrund seiner Betätigung als "Ansprechperson" für die Flüchtlinge, die er nach seinen eigenen Angaben unter anderem bei der Erledigung von Behördenwegen (z.B. meldebehördliche Erfassung) unterstützt und begleitet hatte.

Insgesamt hat das Verfahren auch im Zusammenhang mit der Rechnung vom 28. April 1992 keine Hinweise für ein Tätig-Werden des Heinz J. "Namens der H. GmbH" und ebenso wenig für eine Leistungserbringung durch Stefan H. persönlich hervorgebracht. Zur Vermeidung von Wiederholungen sei zu diesem Punkt im Übrigen auf die Bezug habenden Ausführungen zur Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 verwiesen.

Nicht zuletzt kommt der UFS auch bei der Zahlungsabwicklung zur Rechnung vom 28. April 1992 zum Schluss, dass der Darstellung des Bw. nicht zu folgen ist.

Dem bereits im Rechtsmittelverfahren zur Veranlagung 1991 vorgelegten Gutachten der Schriftsachverständigen U.H. vom 9. Februar 1994 schenkt der UFS keinen Glauben.

Zum einen ist die Erstellung eines derartigen Gutachtens lediglich anhand von Belegkopien - und damit ohne die Möglichkeit der Erstellung von Makroaufnahmen und ohne eine Überprüfung mittels Labormethoden - nicht als lege artis zu qualifizieren. Selbst die Sachverständige führt im Gutachten an, dass eine gesicherte Aussage nur bei Vorlage der Originaldokumente erfolgen könne. Das Ergebnis ist daher schon aus diesem Grund nicht aussagekräftig.

Darüber hinaus zieht die Sachverständige ihre Schlussfolgerungen letztlich aus einem einzigen, konkreten Anhaltspunkt (der "fast spiegelgleichen Duktusausformung" im Buchstaben "H" der Unterschrift von Christiane H. im Generalversammlungsprotokoll vom 9. Juni 1989 beim Vergleich mit dem "S" im abgekürzten Vornamen "Stefan" in der Unterschrift zur Rechnung vom 28. April 1992). Im Übrigen verweist sie lediglich allgemein auf eine "elastischere und weichere Bewegungsmotorik". Zum Zahlungsbeleg vom 30. April 1992 enthält das Gutachten keinerlei konkrete Feststellungen. Die Rechnung vom 21. Juli 1992 war überhaupt nicht Gegenstand der Begutachtung gewesen.

So wie beim Gutachten des Ing.T. vom 7. März 1996 gelangt der UFS auch beim Urteil der Schriftsachverständigen zur Überzeugung, dass es sich um ein reines Gefälligkeitsgutachten handelt, dem keine Beweiskraft für die Echtheit der Unterschrift auf den begutachteten Belegen und noch weniger Aussagekraft zur Unterschrift auf der Rechnung der H. GmbH vom 21. Juli 1992 beizumessen ist.

Dagegen macht ein Vergleich des Schriftbildes der Zahlungsbestätigung vom 30. April 1992 mit Buchhaltungsunterlagen der verschiedenen, geprüften Unternehmen aus dem Umfeld des Bw. auch für einen Laien unschwer erkennbar, dass der Text des Zahlungsbeleges die Handschrift der Elisabeth T. trägt.

Elisabeth T., die auf Vermittlung von Heinz J. zur G.- GmbH gekommen war, war zunächst im Werkvertrag für mehrere Unternehmen im Einflussbereich des Bw, später im Dienstverhältnis als Sekretärin der G.- GmbH tätig gewesen. In einer Zeugenaussage vom 13. März 1998 hatte sie den erhebenden Prüfungsorganen gegenüber angegeben, dass sie neben den Büroarbeiten der G.- GmbH auch für die N.- GmbH, für den Bw. persönlich und für den Flüchtlingsbetreuungsverein XXX, in allen Bereichen mit vergleichbaren Dienstverrichtungen befasst (Telefon- und Schreibarbeiten, Vorbereitung der Buchhaltung für den Steuerberater), tätig gewesen war. Unter anderem habe sie dabei nach den Anweisungen des Bw. auch Werkvertragsformulare für Personen erstellt, die für den Bw. bzw. diesem nahe stehende Einrichtungen Leistungen erbracht hatten.

Für den hier maßgeblichen Schriftvergleich sei, stellvertretend für viele, auf die Werkverträge zwischen dem Bw. und Bo. U vom 28. April und 2. November 1995 mit den zugehörigen

Zahlungsbelegen vom 29. Juni, 31. August und 15. Dezember 1995 sowie zwischen der N.-GmbH und Mir.H. vom 2. Oktober 1995 und 28. März 1996 mit den zugehörigen Zahlungsbelegen verwiesen. Die Übereinstimmung des Schriftzuges mit dem Zahlungsbeleg vom 30. April 1992 zur Rechnung "der H. GmbH" vom 28. April 1992 erscheint derart offensichtlich, dass für den UFS keine Zweifel an Elisabeth T. als Erstellerin der Zahlungsbestätigung vom 30. April 1992 bestehen. In jedem Fall ist die Ähnlichkeit um ein Vielfaches größer als die Vergleichbarkeit mit der Unterschrift der Christiane H..

Der UFS geht unter diesen Umständen davon aus, dass der strittige Zahlungsbeleg vom 30. April 1992 aus dem Umfeld des Bw. stammt und damit den vom Bw. und Heinz J. dargestellten Abwicklungsmodus zur Erstellung und Bezahlung der Rechnung vom 28. April 1992 nicht zu stützen vermag. Dafür spricht auch die Identität seiner Chargen-Nummer mit jenen von im gleichen Zeitraum verwendeten Belegen aus der Buchhaltung des Bw. (z.B. mit dem Kassabeleg Nr.102 vom 21. Juni 1992).

Einen Beweis für einen Zusammenhang mit der H. GmbH hätte zudem selbst eine Unterfertigung des strittigen Zahlungsbeleges durch Christiane H. nicht geliefert. Insbesondere ließe sich daraus auch nicht ableiten, dass Frau H. als Gesellschafterin und Handlungsbevollmächtigte für den gesamten Schriftverkehr des Unternehmens zuständig gewesen war, wie dies der Bw. in der Berufung behauptet hat. Der Beleg stammt aus einer Zeit, zu der die H. GmbH bereits insolvent gewesen war und durch Stefan H. als Liquidator vertreten wurde. Im Übrigen hatte Stefan H. schon bei der abgabenbehördlichen Erhebung im März 1991, somit rund ein Jahr vor den Erstellungsdaten der strittigen Belege, einen Notariatsakt vom 11. Oktober 1989 zum Austritt seiner Schwester aus der H. GmbH vorgewiesen. Zu bedenken ist nicht zuletzt, dass Heinz J. bei der Darstellung des Zahlungsvorganges Christiane H. nie erwähnt hatte.

Im Ergebnis fehlt es somit beim Zahlungsvorgang zur Rechnung vom 28. April 1992 nicht nur an einem erwiesenen Bezug zur H. GmbH sondern auch an einem Nachweis des Zahlungsvorganges als solchem. In Verbindung mit den dargestellten Vorbehalten zum Inhalt der strittigen Rechnung "der H. GmbH" vom 28. April 1992 kommt der UFS zum Ergebnis, dass die darin verrechneten Leistungen größtenteils weder (sei es durch Heinz J. oder durch Stefan H. bzw. die H. GmbH) tatsächlich erbracht, noch dass der Betrag von 216.000,- S je bezahlt worden war. Unter diesen Umständen kommt es letztlich nicht entscheidend darauf an, ob die Rechnung vom 28. April 1992 und/oder der Zahlungsbeleg vom 30. April 1992 tatsächlich vom Bw., von Heinz J., von Elisabeth T. oder von Christiane H. unterfertigt worden waren.

Entgegen der vom Bw. vertretenen Ansicht, beweisen tatsächlich weder das vorgelegte Schriftgutachten noch die Eintragung der H. GmbH im Handelsregister/Firmenbuch - mit welchem Geschäftsgegenstand auch immer - oder deren Erfassung im amtlichen Telefonbuch, dass die Rechnung vom 28. April 1992 (und auch jene vom 21. Juli 1992) "echt, richtig und vom darin ausgewiesenen Unternehmen ausgestellt sind".

Allerdings ist der UFS - aufgrund der bereits erwähnten Notizen in den Unterlagen der G.- GmbH und wegen der Fahrtenbuchaufzeichnungen des Bw. - zur Überzeugung gelangt, dass Heinz J. im fraglichen Zeitraum für die G.- GmbH oder auch für den Bw. persönlich Leistungen erbracht hatte, welche unter anderem auch im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaft in J.-Ort gestanden waren. Dabei ist jedoch, aus den dargestellten Gründen, eher von Hilfsleistungen auszugehen. Aus den durchgeführten Ermittlungen und den Rechtsmittelverfahren der G.- GmbH bzw. zum Veranlagungsbescheid 1991 des Bw. sind etwa seine Telefonkontakte mit Anbietern, die Begleitung des Bw. bei Kundenkontakten oder auch "die Sondierung von Geschäftsmöglichkeiten" und die Vorbereitung von Besprechungen des Bw. mit potentiellen Kunden bekannt. Auch die Erledigung von Botengängen bei der Gemeinde, etwa zur Beschaffung von Unterlagen oder Informationen, wird hier einzureihen sein.

In Hinblick auf die beruflichen Qualifikationen und Erfahrungen des Bw. sowie seine Fahrtenbuchaufzeichnungen, denen neben den Fahrten nach J.-Ort auch Erledigungen von Behörden- und Bankwegen, von Besuchen beim Steuer- und anderen Rechtsberatern usw. zu entnehmen sind, sieht der UFS das Hauptgewicht der Arbeiten im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaft im J.-Ort allerdings als vom Bw. persönlich erledigt an.

Dass der UFS den übereinstimmenden Angaben des Bw. und des Heinz J. im gerichtlichen Voruntersuchungsverfahren des Landesgerichtes für Strafsachen zur Höhe der Provision, welche der Bw. Heinz J. für die Vermittlung des Grundstückskaufes in J.-Ort im Frühjahr 1992 bezahlt hatte (60.000,- S) Glauben schenkt, weil nicht zu unterstellen ist, dass der Bw. bei seiner gerichtlichen Zeugeneinvernahme unter Wahrheitspflicht bewusst falsche Angaben und sich damit einer gerichtlich strafbaren Handlung schuldig gemacht haben könnte, wurde bereits festgestellt.

Eine Entgeltshöhe von 60.000,- S entspricht zudem rd. 5% des Kaufpreises der Liegenschaft und somit der nach der Immobilienmaklerverordnung für die Vermittlung von Gewerbeobjekten höchst zulässigen Provision. Ausgehend von einem grundsätzlich vereinbarten Entgeltsanspruch von 50% der maximalen Maklerprovision ist auch nicht auszuschließen, dass mit dem Betrag von 60.000,- S gleichzeitig andere Leistungen des

Heinz J. - etwa für die G.- GmbH - abgegolten worden sein könnten, zumal Heinz J. keine diesen Leistungen zuordenbaren Einkünfte versteuert hat.

Wenn der Bw. diesen Betrag in der Berufungsverhandlung als Teil des Entgelts der H. GmbH vermutet hat, so ist darauf zu verweisen, dass er nach dem Protokoll im Gerichtsakt ganz eindeutig davon gesprochen hatte, J. habe die Provision, in Abgeltung der ihm privat vermittelten Liegenschaft in J.-Ort, im Frühjahr 1992 *von ihm* erhalten, nachdem er ihm "eine Rechnung der H. GmbH gebracht" habe.

Der UFS sieht keine Veranlassung davon auszugehen, der Bw. könnte tatsächlich gemeint haben, er habe Heinz J. 216.000,- S (den Betrag aus der Rechnung "der H. GmbH" vom 28. April 1992) gegeben, darin enthalten 60.000,- S, welche die Provision der H. GmbH an Heinz J. betroffen hatten, zumal die Geschäfte sowohl der H. GmbH als auch des Heinz J. mit dem Bw. bzw. der G.- GmbH ein wesentliches Thema seiner damaligen Zeugenaussage gewesen waren und er, wie bereits gezeigt wurde, bei der Zuordnung der verschiedenen Tätigkeiten und insbesondere auch bei den an Heinz J. bezahlten Entgelten, sehr präzise formuliert hatte.

Dem steht der Umstand, dass Heinz J., aus welchem Grund auch immer, eine Provision von 144.000,- S aus diesem Geschäft versteuert hat, nicht entgegen, da eine formelle Bindungswirkung zwischen dem Einkommensteuerbescheid des Bw. und jenem des Heinz J. nicht besteht. Eine automatische Beachtlichkeit von Aufwendungen welche, losgelöst vom realen Hintergrund, etwa aus strategischen Überlegungen (Stichwort *Progressionsunterschied*), bei einer anderen Person als Einnahmen versteuert wurden, kommt allein wegen des im Abgabenrecht maßgeblichen Grundsatzes der materiellen Wahrheitsfindung nicht in Betracht.

An der dargestellten Beurteilung der beiden strittigen Rechnungen vom 28. April und 21. Juli 1992 vermögen weder die Tatsache der aufrechten Firmenbucheintragung der H. GmbH, noch deren Erfassung im amtlichen Telefonbuch im fraglichen Zeitraum etwas zu ändern, zumal beide Vorgänge keine Aussage über eine tatsächliche Geschäftstätigkeit der GmbH im betreffenden Zeitraum - und noch weniger über die Erledigung der im Verfahren konkret zu klärenden Arbeiten – zulassen.

Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass das entgeltliche Verleihen des Firmenstempels aus Sicht des UFS keine Rückschlüsse auf eine unternehmerische Betätigung der H. GmbH (i.L.) erlaubt und es auch nicht zu jenen unternehmerischen Tätigkeiten gehört, welche dem im Firmenbuch eingetragenen Geschäftszweck der Gesellschaft zuzuordnen ist.

Selbst wenn die H. GmbH oder auch Stefan H. als Einzelunternehmer zu irgendeiner Zeit in der Immobilien- oder der Baubranche tätig gewesen sein sollten, ist daraus für das

Berufungsbegehren des Bw. noch nichts gewonnen, da – wie ausführlich gezeigt wurde – eine Vielzahl von Umständen eindeutig dafür sprechen, dass an der den beiden strittigen Rechnungen zu Grunde liegenden Leistungserbringung weder Stefan H. noch die H. GmbH beteiligt gewesen waren.

Es konnte daher letztlich dahingestellt bleiben, ob die Erstbehörde tatsächlich verwertbaren Hinweisen des Bw. auf mögliche, weitere Geschäfte der H. GmbH nicht nachgegangen ist (wiewohl anzumerken ist, dass den vorgelegten Prüfungsunterlagen derartiges nicht zu entnehmen ist, zumal sich die (vagen) Hinweise verschiedener Personen, aufgrund welcher eine Beteiligung des Stefan H. an weiteren Geschäften nicht von vorne herein auszuschließen ist, durchwegs auf Jahre vor dem Verfahrenszeitraum bezogen haben).

Auch der Verwendung des Schreibblocks eines Baubedarfszentrums durch Stefan H. im Rahmen seiner abgabenbehördlichen Vernehmungen im Jahr 1993 kommt unter diesen Umständen keine entscheidende Aussagekraft zu.

Ebenso bleibt eine allfällige (Zu-) Schätzung der Besteuerungsgrundlagen 1992 bei der H. GmbH (oder auch bei Stefan H.) für das anhängige Verfahren ohne Auswirkung, solange dieser nicht die hier zu beurteilenden Geschäfte "der H. GmbH" vom 28. April und 21. Juli 1992 zu Grunde liegen. Tatsächlich hatten die vom Bw. angesprochenen Schätzungen der Abgabenbehörde für 1990 - 1992 bei Stefan H. (für die H. GmbH sind solche nicht ersichtlich) keine Einnahmen aus Liegenschaftsvermittlungen oder Bauleistungen betroffen.

Aus den selben Überlegungen ist es dem Berufungsbegehren des Bw. auch nicht dienlich, dass Stefan H. (oder auch die H. GmbH) in den Jahren 1989/1990 Materialeinkäufe bei der Fa. H.-Gesellschaft getätigt hatte(n) und daraus zumindest bis Juni 1998 (= Zeitpunkt der abgabenbehördlichen Erhebungen bei der Fa. H.-Gesellschaft) Verbindlichkeiten von mehr als 100.000,- S unberichtigt aushafteten. Lässt sich daraus doch nur ableiten, dass im hier maßgeblichen Jahr 1992 für Stefan H. bzw. dessen GmbH bei der Fa. H.-Gesellschaft ein Bezug von Baumaterial für den Umbau in J.-Ort nur mehr bei Barbezahlung möglich gewesen war. Tatsächlich waren aber, wie erwähnt, weder entsprechende Einkäufe mit Zahlungsziel noch Bareinkäufe bei den Erhebungen im Zuge des BP-Verfahrens bei der Fa. H.-Gesellschaft und bei der Fa. Baumarkt festgestellt worden und erscheinen Letztere wegen der offenkundig bedrängten Wirtschaftslage des Stefan H. zudem als äußerst unwahrscheinlich.

Der UFS vermag weiters nicht zu erkennen, inwiefern die (wann auch immer erfolgte) Faltung der beiden strittigen Rechnungen vom 28. April 1992 und 21. Juli 1992 als Nachweis ihrer Zustellung im Postweg, einen Beweis für die Leistungserbringung durch die H. GmbH liefern könnte. Gleiches gilt für den (tatsächlich ohnehin nicht) direkt an den Rechnungstext anschließenden Stempelaufdruck der H. GmbH. Dies könnte bestenfalls (allerdings keineswegs

zwingend) ein Indiz gegen die Verwendung eines blanko unterfertigten Papiers darstellen. Eine Leistungserbringung durch die H. GmbH in Bezug auf die darin angegebenen Arbeiten wird dadurch aber, angesichts der dargestellten Gesamtumstände, nicht erhärtet. In Hinblick auf den Inhalt der Seite 3 der strittigen Rechnung und die Anordnung des Textes erachtet der UFS aber nicht einmal die Verwendung eines Blanko-Stempelaufdruckes der H. GmbH als widerlegt.

Die Hintergründe für die Retournierung des im Jahr 1993 vom Bw. an die H. GmbH in der R.Gasse 25 gerichteten Poststückes mit dem Vermerk "Empfänger verzogen" wurden bereits im Rahmen der Ausführungen zum Vorsteueranspruch (Punkt II 1. b dieser Entscheidung) erläutert. Für den Nachweis der Leistungserbringung durch die H. GmbH im Zusammenhang mit dem Objekt des Bw. in J.-Ort ist daraus nichts zu gewinnen.

Insgesamt erachtet der UFS aufgrund der dargestellten Sachverhaltsfeststellungen die Rechnungen "der H. GmbH" vom 28. April und 21. Juli 1992 als unbeachtlich. An deren Stelle werden im Zusammenhang mit der Vermittlung des Liegenschaftskaufes in J.-Ort eine Zahlung von 60.000,- S an Heinz J. sowie Umbaukosten von 396.000,- S (darin enthalten u.a. Zahlungen von 105.000,- S an Heinz J.) als Teil der (nachträglichen) Anschaffungskosten dieses Mietobjektes anerkannt. Zudem wird die Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992 aus dem Aufwand für Geringwertige Wirtschaftsgüter ausgeschieden und stattdessen als Teil der Umbaumaßnahmen mit dem Nettowert aktiviert.

2) Nachträgliche Werbungskosten:

Im Zuge der BP war festgestellt worden, dass der Bw. in den Jahren 1994 und 1995 verschiedene Gebäudebetriebskosten und andere Kosten im Zusammenhang mit der laufenden Nutzung der beiden Fremdenheime in J.-Ort und U.-Ort getragen hatte (Grundsteuer, „Hausgebühren“, Kosten für Wasser, Kaminfeger, Fäkalienentsorgung und Versicherung, aber auch Strom- und Telefonkosten, Rundfunkgebühren und „Besprechungsspesen“), welche in Zeiträumen angefallen waren, in denen die Flüchtlingsvermietung von der N.- GmbH durchgeführt worden war. Im Jahr 1996 hatte er diese Kosten der N.- GmbH in Rechnung gestellt und erstattet erhalten.

In den angefochtenen Bescheiden hatte das FA diese Ausgaben beim Bw. als Bezahlung von Aufwendungen Dritter beurteilt und deren Werbungskostencharakter sowie den Vorsteuerabzug aus den zugehörigen Rechnungen mangels Zusammenhang mit dessen Einkünfteerzielung verneint.

In der Berufung räumte der Bw. ein, dass es sich grundsätzlich um Kosten der N.- GmbH gehandelt habe. Diesem Umstand sei aber ohnehin durch die Weiterverrechnung und Erstattung der Kosten im Jahr 1996 Rechnung getragen worden. Er habe diese Betriebskosten

keineswegs willkürlich für die N.- GmbH getragen, sondern hätten teilweise eingerichtete Daueraufträge erst im Laufe der Zeit umgestellt werden können. Zum Teil hätten auch ehemals von ihm beauftragte Lieferanten die Rechnungen an ihn als ihren Vertragspartner gelegt. Bei der Betriebsprüfung seien weder ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten noch das Vorliegen von durchlaufenden Geldern festgestellt worden. Die in Rede stehenden Beträge seien bei ihm in den Jahren 1994/1995 tatsächlich abgeflossen. § 19 Abs.2 EStG erfordere eine Berücksichtigung im Jahr der Verausgabung. Ohne Weiterverrechnung wären die zunächst von ihm getragenen Kosten bei der N.- GmbH nicht aufwandswirksam geworden. Verausgabung und Weiterverrechnung seien einheitlich zu betrachten. Der im Jahr 1995 endende Prüfungszeitraum bewirke ein künstliches Aufspalten dieses Vorgangs und, daraus abgeleitet, falsche steuerliche Konsequenzen. Die richtige, rechtliche Beurteilung ergebe sich aus einer Analogie zu dem vom VwGH im Erkenntnis vom 17.5.1963, Zl. 871/62 entschiedenen Fall eines Rechtsanwalts, bei welchem dem Zufluss der gesamten Honorareinnahmen aus einem Auftrag in einem Jahr, die zugehörigen Substitutionshonorare aber erst im Zeitpunkt ihrer Verausgabung in den Folgejahren berücksichtigt worden seien.

Mit der BVE bestätigte das FA die in den Erstbescheiden eingenommene Sichtweise und die daraus gezogenen, steuerlichen Konsequenzen, wobei es von einem Darlehenscharakter der geleisteten Zahlungen ausging. Es bestehe kein Veranlassungszusammenhang zwischen den bezahlten Aufwendungen und den früheren Einnahmen des Bw. Dieser habe Aufwendungen Dritter bezahlt, die mit seiner Einkünfteerzielung „weder in objektiver noch in subjektiver Hinsicht in einem Zusammenhang“ stünden. Da der Bw. nicht im Namen und auf Rechnung der N.- GmbH geleistet habe, lägen auch keine durchlaufenden Posten vor. Die zitierte VwGH-Entscheidung habe einen nicht vergleichbaren Sachverhalt betroffen. Im Falle des Bw. und der N.- GmbH sei ein Vertragsverhältnis zwischen einem Generalunternehmer und einem Subunternehmer weder behauptet noch erwiesen worden. Den Zahlungen des Bw. fehle es an einer Leistungsverpflichtung und damit an einem entscheidenden Merkmal für deren Aufwandscharakter im steuerlichen Sinn. Für die Beurteilung als Darlehen spreche im Übrigen auch der Umstand, dass es der Bw., als damaliger Prokurist der N.- GmbH, in der Hand gehabt habe, die strittigen Ausgaben sogleich durch die Gesellschaft tragen zu lassen.

In der Berufungsverhandlung verwies der Bw. darauf, dass weder eine Darlehensvereinbarung mit der N.- GmbH noch Zinsenzahlungen festgestellt worden seien. Im fraglichen Zeitraum sei die Gesellschaft liquid gewesen. Es habe kein Bedarf nach Fremdmittelzufuhr bestanden. Das FA sei bei der BP zu Unrecht von einem Naheverhältnis zwischen der N.- GmbH und ihm ausgegangen. Tatsächlich habe er bereits im Dezember 1993 die Prokura für das Unternehmen zurückgelegt. Allerdings habe das Firmenbuchgericht die Entscheidung über

seine Eingabe im März 1994 wegen eines zu dieser Zeit beim OGH anhängigen Verfahrens mit Vorfragenqualität ausgesetzt. Erst im Jahr 1996 sei die Durchführung seines Antrages im Firmenbuch erfolgt.

Das Fortbestehen von Daueraufträgen bzw. die Bezahlung von Kosten, welche mittlerweile von der N.- GmbH zu tragen waren, sei erst im Zuge der Erstellung seiner Abgabenerklärungen im Jahr 1996 entdeckt worden. Daraufhin habe er diese Kosten korrekt an die N.- GmbH weitergeleitet. Gleiches sei mit den nachträglichen Einnahmen aus Stromguthaben erfolgt.

Die N.- GmbH habe nach dem Verkauf des Grundstücks mit dem neuen Eigentümer eine Vereinbarung über die Nutzung der Liegenschaft in U.-Ort abgeschlossen. Wegen der Verzögerungen bei der Kaufpreisentrichtung durch den Erwerber, habe er die Liegenschaft aber vorerst weiter genutzt. Aus diesem Grund sei die Umstellung der Daueraufträge zunächst zurückgestellt worden. Bis März 1994 seien ihm die Gelder des Landes Steiermark für die Unterbringung der Flüchtlinge zugeflossen, ab April 1994 habe das Land die Zahlungen vermutlich an die N.- GmbH geleistet.

Das FA hielt dem Vorbringen des Bw. entgegen, dass ein Aufrechterhalten von Daueraufträgen über ein bis zwei Jahre nach Beendigung einer Zahlungsverpflichtung im Widerspruch zur allgemeinen Lebenserfahrung stehe.

Diesem Streitpunkt liegt nach dem Verfahrensergebnis folgender Sachverhalt zu Grunde: Im Objekt in J.-Ort hatte der Bw. die Flüchtlingsunterbringung von Beginn an (7/92) gegen ein monatliches Bruttopauschalentgelt von 17.000,- S (exklusive Betriebskosten) vertraglich der N.- GmbH übertragen, die ihrerseits die G.- GmbH mit der Betreuung der Flüchtlinge beauftragt hatte. Entsprechend waren nie Gelder des Landes Steiermark für die Unterbringung und Betreuung der Flüchtlinge in J.-Ort an den Bw. als Eigentümer der Liegenschaft geflossen. Dessen Einnahmen hatten sich auf den mit der N.- GmbH vereinbarten monatlichen Pauschalbetrag beschränkt. Im Gegenzug hatte er die Gebäudebetriebskosten, aber auch Kosten für Strom, Beheizung und Instandhaltung des Objektes (1993 zusätzlich Telefonkosten und allein für "Fremdarbeit" einen Aufwand in Höhe der Hälfte der erzielten Einnahmen) bezahlt. Nach den Angaben in den Abgabenerklärungen waren ihm diese Kosten bis zum Jahr 1996 weder von der N.- GmbH noch von dritter Seite (etwa vom Land Steiermark oder den eingemieteten Flüchtlingen) erstattet worden.

Mit Vertrag vom 16. Dezember 1993 hatte der Bw. die Liegenschaft in J.-Ort an seinen Geschäftspartner Günther Ja. und dessen Lebensgefährtin Gerda Si. veräußert.

Mit Wirksamkeit ab 1.1.1994 hatten die neuen Eigentümer das Erdgeschoß des Hauses ebenfalls an die N.- GmbH zur Flüchtlingsunterbringung vermietet, die für die Flüchtlingsbetreuung weiterhin die Dienste der G.- GmbH in Anspruch genommen hatte.

Ab diesem Zeitpunkt waren in den Abgabenerklärungen des Bw. zum Objekt J.-Ort keine Einnahmen aus der mit der N.- GmbH getroffenen Vereinbarung mehr aufgeschienen, sondern hatten sich die erklärten Erlöse aus dieser (ehemaligen) Einkunftsquelle auf Stromguthaben und USt-Gutschriften bzw. -Rückverrechnungen sowie eine Versicherungsvergütung beschränkt. Ausgabenseitig waren allerdings im gesamten Jahr 1994 weiterhin Kosten für den laufenden Betrieb des Objektes (einschließlich "Instandhaltungskosten" von 299.592,- S) in Abzug gebracht worden. 1995 hatte der Bw. nur noch Resteinnahmen aus Stromguthaben und USt-Gutschriften als Einkünfte aus dieser Vermietung erklärt.

Differenzierter stellt sich die Situation bei der Liegenschaft in U.-Ort dar.

Hier hatte der Bw. die Flüchtlingsunterbringung bis zum Verkauf selbst durchgeführt und persönlich mit dem Land Steiermark abgerechnet. Sowohl die vom Land erhaltenen Einnahmen als auch die Kosten für die Erhaltung und den Betrieb des Objektes waren 1992 und 1993 in seinen Abgabenerklärungen erfasst worden.

Auch dieses Gebäude hatte der Bw. am 16. Dezember 1993 verkauft.

Allerdings hatte der Erwerber den vereinbarten Kaufpreis nach der Aktenlage tatsächlich nie vollständig bezahlt. Der Bw. war gezwungen gewesen die Kaufpreisentrichtung gerichtlich durchzusetzen. Letztlich hatte er sich im Jahr 1995 mit einem reduzierten Veräußerungserlös begnügt.

So wie im Kaufvertrag mit Günther Ja. und Gerda Si. zur Liegenschaft in J.-Ort hatte auch der Vertrag mit Manfred He., dem Erwerber des Grundstückes in U.-Ort, eine Klausel enthalten, wonach dem Bw. bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises die unentgeltliche Nutzung des Kaufgegenstandes zustand (Punkt 6. des Kaufvertrages vom 16. Dezember 1993 mit Manfred He.). Entsprechend hatten die Abgabenerklärungen des Bw. für 1994 aus diesem Vermietungsobjekt noch vom Land Steiermark erhaltene Gelder für die Flüchtlingsunterbringung ausgewiesen. Nach den in der Berufungsverhandlung bestätigten Feststellungen der BP hatte es sich dabei um die Erlöse der Monate Jänner bis März 1994 gehandelt.

Anschließend hatte der Bw, so wie beim Objekt in J.-Ort, die Flüchtlingsunterbringung der N.- GmbH übertragen. Allerdings hatte er in seinen Abgabenerklärungen ab diesem Zeitpunkt weder Einnahmen vom Land Steiermark noch ein Entgelt der N.- GmbH erfasst. Dagegen hatte er auch für die Liegenschaft in U.-Ort weiterhin die Kosten der fortgesetzten Nutzung des Gebäudes zur Flüchtlingsunterbringung als Werbungskosten im Rahmen seiner Vermietungseinkünfte erklärt. Einzelne Restzahlungen scheinen auch noch im Jahr 1995 auf. Einnahmenseitig sind die Angaben - abgesehen von den vom Land Steiermark bis März 1994 erhaltenen Geldern – ebenfalls mit jenen zum Objekt J.-Ort vergleichbar (Strom-,

Versicherungs- und USt-Gutschriften sowie eine "Mastentschädigung der Stromversorgungsgesellschaft").

Mit Rechnungen vom 31. Mai 1996 hatte der Bw. von der N.- GmbH die von ihm nach dem Liegenschaftsverkauf weiterhin bezahlten Gebäudebetriebskosten und sonstigen Aufwendungen für die Objekte in J.-Ort und U.-Ort zurückgefordert. Für das Objekt J.-Ort hatte er dabei nach dem Rechnungstext Kosten "für 1 – 12 /94", für U.-Ort jene "für 4 – 12 /94" in Rechnung gestellt. In beiden Rechnungen waren auch die von ihm bezahlten Kosten für "Instandhaltung, Fremdarbeit" und Stromkosten enthalten gewesen.

Beim weiterverrechneten Stromaufwand hatte der Bw. von den 1994 angefallenen Kosten jeweils das Guthaben aus 1993 in Abzug gebracht.

Die in Rechnung gestellten "Instandhaltungskosten" für J.-Ort hatten von der W.- Bauges.- Immobilien GmbH (Geschäftsführer Günther Ja.) am 23. Dezember 1993 verrechnete Kosten von 288.000,- S (brutto) für "einreichfertige Pläne zur Errichtung von Eigentumswohnungen" enthalten, die der Bw. im Februar 1994 bezahlt hatte.

Im BP-Verfahren hatte der Bw. angegeben, er habe diese Pläne bereits lange vor dem Verkauf der Liegenschaft erhalten, doch habe die W.- Bauges.-Immobilien GmbH (im Folgenden kurz W.- GmbH) die Rechnung erst am 23. Dezember 1993 an ihn gelegt.

Zum Zeitpunkt der Bezahlung hatte der Bw. die Aufwendungen aus dieser Rechnung als Instandhaltungskosten bei seinen Vermietungseinkünften aus dem Objekt in J.-Ort in Abzug gebracht und den zugehörigen Vorsteuerabzug geltend gemacht.

Weiters hatte der Bw. am 31. Mai 1996 einen Betrag von 16.000,- S (brutto) an die N.- GmbH weiterverrechnet, der ebenfalls im Jahr 1994 bei den Vermietungseinkünften des Objektes in J.-Ort einerseits unter der Bezeichnung "Fremdarbeit" als Werbungskosten in Abzug gebracht und andererseits beim Vorsteuerabzug berücksichtigt worden war. Diesem Aufwand waren Kosten für Plankorrekturen zu Grunde gelegen, mit welchen ein gewisser S.M. durch Werkvertrag vom 15. Oktober 1993 beauftragt worden war (Leistungszeitraum 15. Okt. 1993 – Dez. 1993/Jänner 1994). Auch diese Rechnung hatte der Bw. im Februar 1994 bezahlt.

Die Pläne waren bei der Veräußerung der Liegenschaft an die neuen Eigentümer mit übertragen worden (Punkt 6.2 des Kaufvertrages vom 16. Dezember 1993 mit Günther Ja. und Gerda Si.).

Den Vorsteuerabzug aus dem Planungsaufwand der W.- GmbH hatte der Bw. im Oktober 1994 zur Gänze rückgängig gemacht und in einer "Rechnung gemäß § 12 Abs.14 UStG" vom 24. Oktober 1994 als Vorsteuerkorrektur "nach § 12 Abs. 10 - 12 UStG" an die Erwerber weiterverrechnet. Mit dieser Rechnung waren auch 9/10 der Vorsteuern aus den Umbaukosten des Jahres 1992 (darunter auch jene aus der

Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992) berichtigt worden. Das aus dieser Rechnung vom 24. Oktober 1994 vereinnahmte Entgelt hatte der Bw. im Rahmen seiner Vermietungseinkünfte 1994 versteuert.

Die Vorsteuer aus den Planungskosten des S.M. war weder an die Erwerber weitergeleitet noch gemäß § 12 Abs.10f UStG berichtigt worden.

Dem angefochtenen ESt-Bescheid 1994 liegen die Kosten aus der Rechnung der W.- GmbH vom 23. Dezember 1993 und die Einnahmen aus der Rechnung des Bw. an Günther Ja. und Gerda Si. vom 24. Oktober 1994 erklärungsgemäß zu Grunde. Auch der bekämpfte USt-Bescheid 1994 entspricht insoweit der eingereichten Abgabenerklärung.

Der Aufwand aus dem Werkvertrag mit S.M. vom 15. Oktober 1993 und die in diesem Zusammenhang beanspruchte Vorsteuer waren aufgrund der BP-Feststellungen vom FA gemeinsam mit den übrigen, in der Rechnung vom 31. Mai 1996 an die N.- GmbH weiterverrechneten Betriebskosten und sonstigen Aufwendungen unter dem Titel "Kürzung nachträglicher Betriebskosten" ausgeschieden worden (Tz.19 und 36/38 des BP-Berichtes vom 8.Oktober 1998).

In dem am 31. Mai 1996 weiterverrechneten Instandhaltungsaufwand für U.-Ort waren u.a. die ganzjährigen Kosten aus der "Wartungsvereinbarung" mit der G.- GmbH (monatlich 10.400,- S brutto) für "laufende Reparatur- und Wartungsarbeiten, Zimmer ausmalen, Instandhaltungsarbeiten laufend, Verwaltungs- und Rechnungskontrolle, Buchhaltung, Kontrolle und Überwachung des Flüchtlingsheimes" enthalten gewesen. Darüber hinaus waren in dieser Rechnung lt. Feststellungen bei der BP diverse Instandhaltungskosten im Betrag von 1.627,30 S (brutto) erfasst gewesen, welche in jener Zeit angefallen waren, als der Bw. die Flüchtlingsunterbringung im Objekt in U.-Ort noch selbst durchgeführt hatte. Im Übrigen waren die in der Rechnung vom 31. Mai 1996 zum Objekt in U.-Ort enthaltenen Kosten nach den Prüfungsunterlagen auf Zeiträume ab April 1994 entfallen.

Beide Rechnungen zur Weiterverrechnung der "Betriebskosten" 1994 an die N.- GmbH tragen handschriftliche Vermerke über den Erhalt der in Rechnung gestellten Beträge am 12. bzw. 23. Juli 1996.

Den Bilanzen der N.- GmbH für 1994 und 1995 sind im Zusammenhang mit der Nutzung des Objektes in U.-Ort keine Verbindlichkeiten gegenüber dem Bw. zu entnehmen. Ab 1994 war vielmehr eine Forderung von 200.000,- S gegen den neuen Eigentümer Manfred He. bilanziert worden. Zudem weist die N.- GmbH im Jahr 1994 Verbindlichkeiten für Betriebskosten des Objektes in J.-Ort aus (Strom, Wasser, Kanal, Müll).

Das Einkommensteuerrecht versteht unter Werbungskosten Aufwendungen bzw. Ausgaben im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ist dem Begriff ein kausales Verständnis zu Grunde zu legen. Werden Aufwendungen bzw. Ausgaben durch eine Einkünfteerzielung verursacht, kommt ihnen Werbungskostencharakter zu. Dass die Kosten auch notwendig sind, ist grundsätzlich nicht gefordert. Ebenso wenig wird ein unmittelbarer Zusammenhang mit den Einkünften vorausgesetzt. Allerdings müssen die Aufwendungen oder Ausgaben gemäß § 16 Abs.1 EStG der *Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen* dienen. So wie Betriebsausgaben sind auch Werbungskosten nur bei demjenigen steuerlich zu berücksichtigen, der zur Leistung verpflichtet ist und sie auch tatsächlich leistet (vgl. VwGH 16.12.1986, 85/14/0098). Ebenso wie Betriebsausgaben sind Werbungskosten auch nur bei jener Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werden Beträge irrtümlich geleistet und in der Folge wieder zurückbezahlt, fehlt es an einem Rechtsgrund für die Zahlung und damit am Werbungskostencharakter (vgl. VwGH 22.1.1992, 91/13/0114). Die Berücksichtigung von Werbungskosten erfolgt grundsätzlich nach dem so genannten Abflussprinzip (§ 19 EStG).

Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder für Wertminderungen von nicht betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies § 16 EStG ausdrücklich normiert. Anschaffungs- und Herstellungskosten sind daher grundsätzlich nur im Wege der AfA zu berücksichtigen. Im Übrigen sind Aufwendungen für die Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der (außerbetrieblichen) Einkunftsquelle unbeachtlich, weil deren Wertänderungen im Allgemeinen nicht der Besteuerung unterliegen.

Im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählen zu den Werbungskosten Ausgaben, die durch die Vermietungstätigkeit veranlasst sind. Für abzugsfähige Aufwendungen auf die Einkunftsquelle (das Mietobjekt) sieht § 28 EStG in den Absätzen 2 – 4 Sonderbestimmungen vor.

Nach langjähriger VwGH-Judikatur kommt bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Vergleich zu anderen außerbetrieblichen Einkunftsarten ausdrücklich ein weiter Werbungskostenbegriff zur Anwendung (VwGH 20.11.1989, 89/14/0138). Dies darf allerdings nicht dazu verleiten, den Werbungskosten auch Aufwendungen auf das Mietobjekt zuzuordnen, die weder von § 16 EStG noch von § 28 Abs. 2 – 4 EStG erfasst werden. So stellen etwa Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mietobjektes keine Werbungskosten im Rahmen dieser Einkunftsart dar, weil sie nicht der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Vermietungseinkünfte dienen (VwGH 16.12.1998, 93/13/0289).

Erfolgt eine Zahlung nach Beendigung der Vermietung, ist zu untersuchen, ob der betreffende Aufwand nach Art und Zeitpunkt seines Anfalles den Werbungskosten der ehemaligen

Vermietungstätigkeit zuzuordnen ist, seine Wurzel somit in der Einkünfteerzielung liegt. Während etwa Erhaltungsaufwand nach Beendigung der Vermietung auch dann nicht abzugsfähig ist, wenn er durch die Vermietung verursacht wurde (z.B. Kosten einer nachträglichen Renovierung des abgewohnten Mietobjektes), können andere Ausgaben aus der Zeit der Einkünfteerzielung sehr wohl zu nachträglichen Werbungskosten führen, wenn sie erst nach deren Beendigung bezahlt werden. Dies betrifft etwa Zinsen für Erhaltungsarbeiten während der Vermietung oder Betriebskostennachzahlungen aus der Zeit der Vermietung (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG 1988, § 28, Tz. 96 und § 32 Tz 85ff). Wesentlich ist, dass die Aufwendungen durch die Vermietungseinkünfte veranlasst sind.

Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze auf den strittigen Sachverhalt zur 1994 und 1995 erfolgten Bezahlung von „Betriebskosten“ der beiden Ende 1993 verkauften Vermietungsobjekte in J.-Ort und U.-Ort setzt ein Werbungskostenabzug bei den Vermietungseinkünften des Bw. voraus, dass es sich um Kosten aus der Zeit handelt, als dieser noch Einkünfte aus den beiden Mietobjekten erzielte.

Das FA war bei der Streichung der Werbungskosten bzw. Vorsteuern von jenen Kosten ausgegangen, welche der Bw. der N.- GmbH im Jahr 1996 in Rechnung gestellt hatte. Der Bw. hat in der Berufung bestätigt, dass die in Rede stehenden Ausgaben grundsätzlich von der N.- GmbH zu tragen gewesen wären. Nach den dargestellten Feststellungen des Betriebsprüfers zum Inhalt der beiden Rechnungen vom 31. Mai 1996 und den Berufungsausführungen des Bw. ist davon allerdings nur in Teilbereichen auszugehen.

Die Leistungen zu den in der Rechnung vom 31. Mai 1996 zum Objekt J.-Ort als Instandhaltungskosten weiterverrechneten Planungskosten von insgesamt 304.000,- S waren nach der Aktenlage vor dem Verkauf der Liegenschaft in Auftrag gegeben und (zumindest größtenteils) auch vor dem Verkauf an den Bw. erbracht worden. Insoweit hatte es sich daher tatsächlich um Aufwendungen des Bw. gehandelt. Allerdings hatten die erbrachten Leistungen nicht der Erhaltung seiner Vermietungseinkünfte gedient sondern vielmehr auf deren Beendigung abgezielt bzw. hatten Aufwendungen für die Einkunftsquelle betroffen. Dies wird nicht zuletzt durch den Umstand verdeutlicht, dass die Mitveräußerung der Pläne im Kaufvertrag vom 16. Dezember 1993 ausdrücklich angeführt ist und demnach ein entsprechender Teil des Verkaufspreises auf diese Pläne entfallen war.

In Bezug auf die Kosten der Umplanung des Gebäudes in J.-Ort kommt ein Werbungskostenabzug im Rahmen der Vermietungseinkünfte des Bw. daher nicht in Betracht. Soweit deren Korrektur im angefochtenen ESt-Bescheid 1994 unterblieben ist (Rechnung der W.- GmbH vom 23. Dezember 1993), entsprach dies nicht der Rechtslage und erfolgt eine Richtigstellung im Rahmen dieser Entscheidung.

Allerdings sind die aus den Vermietungseinkünften ausgeschiedenen Planungskosten bei der Spekulationsgewinnermittlung als Wert erhöhende Aufwendungen auf das Spekulationsobjekt zu berücksichtigen. Im Gegenzug ist der 1996 dafür von der N.- GmbH erhaltene Ersatz den Einnahmen des Bw. aus dem Spekulationsgeschäft zuzurechnen.

Die daraus resultierenden Konsequenzen werden im Detail unter Punkt II 4. diese Entscheidung dargestellt.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei zur Weiterverrechnung dieser Planungskosten an die N.- GmbH im Jahr 1996 angemerkt, dass für den UFS nicht zu erkennen ist, aufgrund welcher zivilrechtlichen Basis der Bw. diese Kosten von der N.- GmbH einzufordern berechtigt gewesen war.

Über diese Planungskosten hinaus sind im Verfahren zum Objekt J.-Ort keine bereits vor dem 31.12.1993 entstandenen, jedoch erst im Jahr 1994 vom Bw. bezahlten Kosten hervorgekommen. Ab dem 1.1.1994 anfallende Kosten dieser Liegenschaft hatten die neuen Eigentümer zu tragen (Punkt 6.1 des Kaufvertrages vom 16. Dezember 1993). Dies betraf insbesondere auch die Gebäudebetriebs- und die Stromkosten. Sie waren daher nicht mehr durch die Vermietungstätigkeit des Bw. verursacht bzw. veranlasst. Die dazu im Gefolge der BP durchgeführte Werbungskostenkürzung bei den Vermietungseinkünften des Bw. erfolgte zu Recht.

Beim Objekt in U.-Ort waren jene Kosten in der Rechnung vom 31. Mai 1996, welche im Zeitraum Jänner bis März 1994 angefallen waren, als der Bw. die Flüchtlingsunterbringung wegen der verzögerten Kaufpreiszahlung durch den Erwerber noch selbst durchgeführt hatte (Kosten des Betreuungsvertrages mit der G.- GmbH und sonstige Instandhaltungen lt. Feststellungen im Prüferhandakt) nicht Aufwendungen der N.- GmbH sondern tatsächlich Werbungskosten im Zusammenhang mit den Vermietungseinkünften des Bw. gewesen. Für die übrigen in dieser Rechnung enthaltenen Kosten, deren Entstehen in Zeiträume fiel als die N.- GmbH die Flüchtlingsunterbringung durchgeführt und der Bw. daraus keine Einnahmen mehr erzielt hatte, gelten die Ausführungen zum Objekt in J.-Ort analog (kein Aufwand im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung des Bw.).

Der Hinweis des Bw. auf (irrtümlich) nicht beendete Daueraufträge überzeugt nicht. Zunächst ist tatsächlich nicht ersichtlich, weshalb die zeitgerechte Stornierung der Daueraufträge nicht möglich gewesen sein sollte, konnte doch andererseits der Einnahmenezufluss von der N.- GmbH (betreffend die Liegenschaft J.-Ort) bzw. vom Land Steiermark (betreffend das Objekt U.-Ort) offenbar problemlos zeitnahe "umgeleitet" werden.

Auch das behauptete Entdecken des *Irrtums* im Zuge der Erstellung der Abgabenerklärungen erweist sich als Schutzbehauptung. Die Erklärungen für 1994 waren im Februar 1996 beim FA eingereicht worden. Wäre der Fehler im Zuge der Erstellung dieser Erklärungen entdeckt worden, stellt sich die Frage, weshalb der Bw. seine Zahlungen (weitgehend) "bereits" für 1995 eingestellt hatte und zudem nach Erkennen des Fehlers noch mehr als drei Monate bis zur Legung der Rechnungen vom 31. Mai 1996 vergangen waren.

In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, dass ein Zahlungsfluss für sich noch nicht zu Werbungskosten führt. § 19 EStG regelt lediglich den steuerlich relevanten Zeitpunkt von Zu- und Abflüssen. Ob es sich dabei um steuerpflichtige Einnahmen oder abzugsfähige Werbungskosten handelt, wird durch diese Norm in keiner Weise berührt. Dafür sind im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte grundsätzlich die Bestimmungen der §§ 15 bzw. 16 EStG maßgeblich.

Die Merkmale für den Werbungskostencharakter von Aufwendungen nach § 16 EStG wurden bereits dargestellt. Erst dessen Veranlassung durch die zugehörigen Einnahmen begründet eine steuerliche Abzugsfähigkeit (kausaler Werbungskostenbegriff). Andernfalls hätten es Abgabenschuldige noch über die Gestaltungsmöglichkeiten der Einnahmen-Ausgabenrechnung hinaus in der Hand, durch eine gänzlich willkürliche, zeitliche Lagerung von Zahlungen ohne Bezug zu ihren Einkünften, die Höhe ihrer Abgabenschuld beliebig zu steuern, umso mehr, bei gleichzeitigem Verzicht auf Einnahmen, wie dies der Bw. offenbar hinsichtlich des Nutzungsentgeltes von der N.- GmbH beim Objekt U.-Ort ab April 1994 gemacht hat.

In diesem Zusammenhang sei nicht zuletzt auf die bereits zitierte VwGH-Judikatur verwiesen, nach welcher der Irrtum über eine Leistungsverpflichtung die zugehörigen Aufwendungen noch nicht zu Betriebsausgaben (bzw. Werbungskosten) macht.

Im anhängigen Verfahren waren die umsatz- und ertragsteuerlichen Konsequenzen beim Bw. zu beurteilen. Es konnte daher dahin gestellt bleiben, ob im Verzicht des Bw. auf Zahlungen von der N.- GmbH ein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang oder eine verdeckte Einlage an die N.- GmbH zu erblicken war. Gleiches gilt für die steuerlichen Auswirkungen dieser Vorgänge bei der N.- GmbH. Doch sei zum dbzgl. Vorbringen in der Berufung angemerkt, dass der Betriebsausgabencharakter bei der N.- GmbH nicht davon abhängig war, ob ihre Verbindlichkeiten, etwa aus offenem Strombezug, gegenüber dem Bw. oder gegenüber dem Stromlieferanten bestanden hatten. Im Falle der Liegenschaft in J.-Ort hatte die N.- GmbH im Übrigen, wie erwähnt, gewisse Betriebskosten ohnehin bereits in der Bilanz 1994 aufwandswirksam verbucht. Dies ändert allerdings nichts an der dargestellten steuerlichen Auswirkung beim Bw.

Soweit das Aufrechterhalten von Daueraufträgen Zahlungsverpflichtungen betroffen hatte, welche mit dem Liegenschaftseigentum in direktem Zusammenhang stehen ("Hausgebühren",

Grundsteuer, Gebäudeversicherung) ist beim Objekt in U.-Ort einzuräumen, dass die Vorschreibung wegen der Verzögerung der Kaufpreiszahlung und, daraus folgend, auch der grundbücherlichen Durchführung des Eigentümerwechsels, vorerst weiterhin an den Bw. erfolgen musste und er diese Leistungen auch schuldete. Da er ab April 1994 allerdings zu Gunsten der N.- GmbH auf die Einkünfteerzielung aus dieser Liegenschaft verzichtet hatte, handelte es sich insofern nicht mehr um Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung sondern um Aufwendungen im Zusammenhang mit einer privaten Liegenschaft, welche dem Bw. im Zeitpunkt des Entstehens dieser Kosten nicht mehr zur Einkünfteerzielung gedient hatte, weshalb diese Ausgaben dem Bereich des § 20 EStG zuzuordnen sind.

Zu den nach den Angaben des Bw. weiterverrechneten Einnahmen finden sich in den Rechnungen vom 31. Mai 1996 lediglich Stromguthaben aus 1993 (J.-Ort 21.144,96 S + USt; U.-Ort 2.511,65 S + USt). Diese Stromguthaben resultieren aus überhöhten Vorauszahlungen des Jahres 1993, welche zu entsprechend hohen Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften des Bw. geführt hatten. Die aus den Jahresstromabrechnungen 1993 stammenden Guthaben stellen daher nachträglichen Einnahmen des Bw. im Sinne des § 32 EStG aus dessen Vermietungstätigkeit dar (die Ursache für diese Einnahmen lag in der ehemaligen Vermietung). Wenn der Bw. diese im Jahr 1994 erhaltenen Beträge bei seinen Vermietungseinkünften versteuert hat, so entsprach dies der Rechtslage. Deren Weiterleitung an die N.- GmbH stellte allerdings beim Bw. aus Sicht des Einkommensteuerrechts eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar, die sich weder im Jahr 1994 noch im Jahr 1996 mindernd auf seine persönliche Steuerbemessung auswirken konnte.

Den angefochtenen Bescheiden liegen aus dem Titel nachträglich bezahlter Stromkosten bei beiden ehemaligen Mietobjekten des Bw. Werbungskostenkürzungen lediglich in Höhe des Saldos aus den Stromkosten des Jahres 1994 und den Stromguthaben des Jahres 1993 zu Grunde.

Mit der gegenständlichen Entscheidung wurden beim Objekt in J.-Ort die 1994 angefallenen Stromkosten in voller Höhe, beim Objekt in U.-Ort jene lt. Rechnung vom 31. Mai 1996 für 4 - 12/94 ausgeschieden.

Zu allfälligen schenkungssteuerlichen Auswirkungen der weitergeleiteten Strom-Guthaben sei auf die obigen Anmerkungen verwiesen.

Über die erörterten Stromguthaben hinaus sind keine Einnahmen im Zusammenhang mit den Objekten in J.-Ort oder U.-Ort aus den Jahren 1994/95 ersichtlich, welche der Bw. 1996 an die N.- GmbH weitergeleitet hatte.

Im Ergebnis waren daher beim Bw. zur Liegenschaft in U.-Ort als Werbungskosten die Aufwendungen für den Wartungs- und Betreuungsvertrag mit der G.- GmbH im Zeitraum

Jänner - März 1994 in Höhe von 31.200,- S brutto (in Abänderung des angefochtenen ESt-Bescheides 1994, der diese Kosten für Jänner - April 1994 berücksichtigt hatte) sowie sonstige Instandhaltungskosten aus dem ersten Quartal 1994 in Höhe von 1.627,30 S (lt. BP-Feststellungen) abzugsfähig. Die übrigen, im Mai 1996 der N.- GmbH in Rechnung gestellten Kosten des laufenden Betriebes der veräußerten Liegenschaften hatten dagegen keine Werbungskosten des Bw. dargestellt und waren deshalb bei seinen Vermietungseinkünften im Jahr 1994 nicht zu berücksichtigen gewesen. Gleiches gilt für die im Jahr 1995 geltend gemachten Werbungskosten aus dieser ehemaligen Vermietung.

Unter den gegebenen Umständen erübrigt sich eine Erörterung der in der BVE vertretenen Darlehensproblematik ebenso wie die Auseinandersetzung mit den Auswirkungen eines allfälligen Naheverhältnisses zwischen dem Bw. und der N.- GmbH.

Für den Vorsteuerabzug aus den im Jahr 1996 an die N.- GmbH weiterverrechneten Aufwendungen sind die Bestimmungen des § 12 UStG maßgeblich.

Nach den in den Streitjahren ebenso wie heute geltenden Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts darf ein Unternehmer nur Vorsteuerbeträge abziehen, die ihm von anderen Unternehmern in einer den Vorschriften des § 11 UStG entsprechenden Rechnung für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, in Rechnung gestellt werden. Lieferungen oder sonstige Leistungen gelten grundsätzlich als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen (§ 12 Abs.1 und Abs.2 UStG 1972 und 1994). Dabei sind allerdings verschiedene Ausnahmen zu berücksichtigen.

Gemäß § 12 Abs.2 Z.1 UStG 1972 idF BGBl 818/1993 waren *Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.*

Damals wie heute schlossen zudem § 12 Abs.3 Z.1 und Z.2 UStG die Steuer für die Lieferungen oder sonstige Leistungen vom Vorsteuerabzug aus, soweit der Unternehmer diese zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nahm/nimmt.

Für die Beurteilung eines Umsatzes nach diesen Kriterien ist entscheidend, ob die konkrete Leistung mit der unternehmerischen Leistungserbringung nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten unmittelbar oder mittelbar zusammenhängt. Dies ist der Fall, wenn die entsprechenden Kosten in die Leistung des Unternehmens eingehen, diese belasten und sich damit auf den Preis der Leistung auswirken. Für den Vorsteuerabzug genügt grundsätzlich auch ein Zusammenhang mit ehemaligen Umsätzen. Fallen später Aufwendungen an, welche im Zusammenhang mit der ehemaligen, unternehmerischen Leistungserbringung stehen, sind

diese noch dem Unternehmen zuzuordnen. Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezuges.

Auch die für den Vorsteueranspruch ebenfalls erforderliche Beurteilung, ob Gegenstände oder Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze bezogen werden, hat an Hand ihres wirtschaftlichen Zusammenhanges im Zeitpunkt der Leistungserbringung zu erfolgen. Ist der Verwendungszweck im Zeitpunkt der Vorleistung unklar, so ist jene Lösung zu wählen, die den höheren Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat. Klären sich die Verhältnisse noch im Laufe des Veranlagungszeitraumes, ist auf die endgültigen Verhältnisse abzustellen. Ändern sich die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse in einem späteren Veranlagungszeitraum, ist eine Vorsteuerkorrektur nach Maßgabe des § 12 Abs.10 bzw. Abs.11 UStG durchzuführen (vgl. Ruppe, Kommentar zum UStG, Tz. 82ff bzw. Tz. 164f zur insoweit unveränderten Rechtslage des § 12 UStG 1994).

Gemäß der hier maßgeblichen Fassung des BGBl 818/1993 waren nach § 6 Z.9 lit.a UStG 1972 steuerfrei *die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1955; die Steuerfreiheit gilt nicht für den Eigenverbrauch, insoweit für die Grundstücke ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 1 vorgenommen worden ist.*

§ 12 Abs.14 UStG 1972 lautete: *Liefert ein Unternehmer nach § 6 Z 9 lit. a steuerfrei ein Grundstück und ist aus diesem Grunde ein Vorsteuerabzug nach Abs. 3 ausgeschlossen oder eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges nach Abs. 10 bis 12 vorzunehmen, so ist er berechtigt, dem Empfänger der Lieferung den vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen oder auf Grund der Berichtigung geschuldeten Betrag - soweit er auf die Lieferung des Grundstückes entfällt - gesondert in Rechnung zu stellen. Dieser in der Rechnung gesondert ausgewiesene Betrag gilt für den Empfänger der Lieferung als eine für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellte Steuer (Abs. 1 Z 1). Weist der Unternehmer für die Grundstückslieferung in der Rechnung einen Betrag aus, der nicht nach Abs. 3 vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist oder nach Abs. 10 bis 12 nicht geschuldet wird, so ist dieser Betrag wie eine nach § 11 Abs. 12 auf Grund der Rechnung geschuldete Steuer zu behandeln.*

Für den hier zu beurteilenden Sachverhalt ergeben sich aus dieser Rechtslage folgende Konsequenzen:

Solange der Bw. die Objekte in J.-Ort und U.-Ort zur Erzielung von Mieteinkünften verwendete, konnte er - bei Vorliegen der übrigen, für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Voraussetzungen (siehe z.B. Punkt II 1.b dieser Entscheidung) - Vorsteuern für die damit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten in Anspruch nehmen. Mit der Veräußerung der Mietobjekte bzw. der Beendigung der Vermietungstätigkeit teilte sein daraus abgeleitetes

Vorsteuerabzugsrecht gemäß § 12 Abs.2 Z.1 UStG das ertragsteuerliche Schicksal der zugehörigen Aufwendungen. Soweit erst nach Veräußerung der Mietobjekte bzw. nach Beendigung der Vermietungstätigkeit in J.-Ort und U.-Ort Aufwendungen entstanden waren, scheiterte der Vorsteuerabzug somit daran, dass diese keine Werbungskosten im einkommensteuerlichen Sinn darstellten.

Wenn auch auf anderer Rechtsgrundlage so dennoch im Ergebnis gleich, stellt sich die Situation für jene Kosten dar, welche im Zusammenhang mit der umsatzsteuerfreien Veräußerung der beiden Liegenschaften gestanden waren (§ 12 Abs.3 iVm. § 6 Z.9 lit.a USt). Im Detail wird dazu auf Punkt II 3. dieser Entscheidung verwiesen).

In Bezug auf die geltend gemachten Planungskosten zur Errichtung von Eigentumswohnungen bzw. die Plankorrekturen des S.M. kann es dahin gestellt bleiben, ob im Zeitpunkt der Leistungserbringung bereits hinreichend gesichert von einem späteren (steuerfreien) Verkauf der geplanten Wohnungen auszugehen war, oder ob dieser noch ungewiss war. Durch die Mitveräußerung der Pläne im Rahmen des Liegenschaftsverkaufes an Günther Ja. und Gerda Si. waren sie jedenfalls Teil dieses nach § 6 Z.9 lit.a UStG steuerfreien Vorganges geworden. Gemäß Punkt 6.1 des Kaufvertrages vom 16. Dezember 1993 war die Übergabe der Liegenschaft mit der Vertragsunterzeichnung am 29. Dezember 1993 erfolgt. Bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes 1993 waren somit auch in Bezug auf die weiterverkauften Umbaupläne die endgültigen Verhältnisse festgestanden. Der Bw. war demnach bereits im Jahr 1993 gemäß § 12 Abs.3 iVm. § 6 Z.9 lit.a USt nicht berechtigt gewesen, für diese Leistungen Vorsteuern in Abzug zu bringen. Da der Vorsteuerabzug bereits im Jahr 1993 ausgeschlossen war, bedurfte es auch keiner Korrektur nach § 12 Abs.10f UStG.

Unter den gegebenen Umständen war der Vorsteuerabzug im angefochtenen USt-Bescheid 1994 um die Vorsteuer aus der Rechnung der W.- GmbH vom 23. Dezember 1993 (48.000,- S) zu kürzen. Die Vorsteuer aus dem Vertragsverhältnis mit S.M. (2.666,67 S) war bereits im Zuge der BP-Korrekturen betreffend die nachträglich bezahlten Betriebskosten (Tz.19 des BP-Berichtes vom 8. Oktober 1998) ausgeschieden worden. Die daraus resultierenden Auswirkungen auf die Spekulationsgewinnermittlung werden unter Punkt II 4. dieser Entscheidung erörtert.

Die in der Rechnung vom 24. Oktober 1994 an Günther Ja. und Gerda Si. weiter verrechnete Umsatzsteuer aus der Rechnung der W.- GmbH vom 23. Dezember 1993, wird ebenso wie die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs.10 UStG aus der Rechnung der H. GmbH vom 21. Juli 1992, bis zu einer allfälligen Rechnungskorrektur nach § 11 Abs. 12 UStG geschuldet (§ 12 Abs.14 letzter Satz UStG), weshalb eine Korrektur im Verfahrenszeitraum zu unterbleiben hatte.

3.) Vorsteuern für Vermittlungsprovisionen:

Der Bw. hatte für die Vermittlung des Verkaufes seiner beiden Mietobjekte in J.-Ort und U.-Ort Provisionen an die W.- GmbH zu bezahlen. Aus den beiden Rechnungen der W.- GmbH hatte er im Jänner bzw. April 1994 Vorsteuern in Höhe von 86.000,- S bzw. 39.600,- S in Anspruch genommen. Das FA hatte diesen Vorsteuerabzug unter Hinweis auf den Zusammenhang der Provisionen mit unecht umsatzsteuerbefreiten Grundstückslieferungen verwehrt.

In der Berufung verwies der Bw. darauf, dass § 6 Abs.1 Z.9 lit a UStG 1994 lediglich den Umsatz von Grundstücken umfasse. Im unternehmerischen Bereich sei ein Vorsteuerabzug aus Herstellungs-, Instandsetzungs- und Werbungskosten im Zusammenhang mit Grundstücken möglich. Im Falle der Veräußerung seien derartige Vorsteuern grundsätzlich gemäß § 12 Abs.10 UStG anteilig zurückzuverrechnen. Allerdings sei aus § 12 Abs.10, 3. Unterabsatz UStG nicht abzuleiten, dass davon auch Werbungskosten betroffen seien. Die Verweigerung des Vorsteueranspruches aus den strittigen Provisionszahlungen sei daher zu Unrecht erfolgt.

In der BVE verwarf das FA den Standpunkt des Bw. Der zitierte Unterabsatz 3 des § 12 Abs.10 UStG regle lediglich eine abweichende Frist für die Vorsteuerberichtigungen bei Grundstücksumsätzen. Diese Bestimmung dürfe nicht isoliert vom übrigen Inhalt des § 12 Abs.10 UStG betrachtet werden. Dem zweiten Unterabsatz dieser Norm sei zu entnehmen, dass die Pflicht zur Vorsteuerkorrektur auch nachträgliche Anschaffungskosten und sonstige aktivierungspflichtige Aufwendungen betreffe. Bei den Bezug habenden Vermittlungsprovisionen handle es sich um aktivierungspflichtige Aufwendungen. Die durchgeführte Vorsteuerkorrektur entspreche dieser Rechtslage.

Bei diesem Streitpunkt sei zum Sachverhalt hervorgehoben, dass es sich um die Vermittlungsprovisionen anlässlich des *Verkaufes* der beiden Liegenschaften gehandelt hat.

Damit unterliegen die in Rede stehenden Vermittlungsprovisionen der gleichen abgabenrechtlichen Beurteilung wie die bereits erörterten Planungskosten für den Umbau in J.-Ort. Es genügt daher, auf die vorangegangenen Ausführungen zum Vorsteuerausschluss für Vorleistungen zu (unecht umsatzsteuerfreien) Grundstücksumsätzen (§ 12 Abs.3 iVm. § 6 Z.9 lit.a USt 1972) zu verweisen. Da bezüglich dieser Vermittlungskosten ein Vorsteueranspruch nie bestanden hat, liegt auch kein Anwendungsfall des § 12 Abs.10 UStG vor.

Damit ist das Schicksal dieses Berufungspunktes bereits entschieden. Der Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der W.- GmbH betreffend die Vermittlungsprovisionen beim Verkauf der beiden Flüchtlingsheime in J.-Ort und U.-Ort steht nicht zu. Die in diesem Zusammenhang

vorgenommenen Vorsteuerkürzungen im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid 1994 erfolgten zu Recht.

Lediglich der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass sich diese Rechtsfolgen für die hier zu beurteilenden Umsätze aus den Bestimmungen des UStG 1972 und nicht, wie in der Berufung vertreten, aus jenen des UStG 1994 ergeben.

Dass den beiden von der W.- GmbH verrechneten Leistungen überdies die Merkmale bzw. Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung fehlten, ergibt sich ebenfalls aus der zu Punkt II 2. dieser Entscheidung dargestellten Rechtslage. Da der Verkauf der Einkunftsquelle bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht der Einkünfteerzielung zuzuordnen ist, stellen auch die dadurch verursachten Kosten keine Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung dar. Dies hat der Bw. selbst erkannt und diese Aufwendungen nur im Rahmen der Spekulationsgewinnermittlung in Abzug gebracht.

Wie unter Punkt II 4. dieser Entscheidung noch näher ausgeführt werden wird, erhöht der Vorsteuerauschluss die abziehbaren Aufwendungen (Veräußerungskosten) bei der Spekulationsgewinnermittlung.

4.) Ermittlung der Spekulationsgewinne:

Der Bw. hatte in seinen Einkommensteuerklärungen für 1994 und 1995 Spekulationsgewinne aus dem Verkauf der beiden Liegenschaften in J.-Ort und U.-Ort erfasst.

Bei der Berechnung dieser Einkünfte hatte er den ihm tatsächlich zugeflossenen Veräußerungserlösen die Anschaffungs- und -nebenkosten aus dem Jahr 1992 (inklusive der Vermittlungsprovision aus der Rechnung "der H. GmbH" vom 28. April 1992) gegenüber gestellt. Darüber hinaus hatte er bei beiden Objekten die im Jahr 1992 angefallenen "Umbau- und Renovierungskosten" (J.-Ort), darin enthalten auch der Aufwand aus der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992, bzw. "Instandsetzungskosten" (U.-Ort) sowie die an die W.- GmbH im Jahr 1994 bezahlten (Brutto-) Provisionen für die Verkaufsvermittlungen in Abzug gebracht. Soweit ihm diese Aufwendungen mit USt-Ausweis in Rechnung gestellt worden waren, hatte er jeweils die Bruttobeträge in Ansatz gebracht.

Beim Objekt in U.-Ort hatte der Bw. im Jahr 1994 zusätzlich "Instandsetzungskosten 1993 (inkl. Kosten Rechtsstreit a.-s.)" in Höhe von 227.206,34 S sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit der Eintreibung des Verkaufserlöses vom Liegenschaftserwerber Manfred He. von insgesamt 259.520,- S berücksichtigt.

Das FA hatte bei der Liegenschaft in J.-Ort, gemäß den aus den Rechnungen "der H. GmbH" aufgrund der BP-Feststellungen gezogenen Konsequenzen, nur die verminderten

Vermittlungs- und Umbaukosten berücksichtigt und auch die im übrigen aktivierten Aufwand enthaltene Umsatzsteuer ausgeschieden.

Beim Spekulationsgewinn zum Objekt in U.-Ort waren überdies die o.a. "Instandsetzungskosten 1993" von 227.206,34 S sowie die geltend gemachten Anwaltskosten aus dem Rechtsstreit mit Manfred He. (100.000,- S) nicht anerkannt worden, weil deren Bezahlung erst in den Jahren 1996/1997 erfolgt war. Andererseits war der Veräußerungserlös für U.-Ort um den auf die Einrichtung entfallenden Anteil vermindert worden. Auch bei diesem Mietobjekt hatte die Erstbehörde im Rahmen der Spekulationsgewinnermittlung aus den aktivierten Instandsetzungskosten des Jahres 1992 und aus der Verkaufsprovision der W.- GmbH im Jahr 1994 die Vorsteuerbeträge ausgeschieden.

In der Berufung verwehrt sich der Bw. gegen die Korrekturen des FA (abgesehen von jener zur mitveräußerten Einrichtung des Objektes in U.-Ort).

Bei der Berechnung von Spekulationsgewinnen sei nach der Rechtsprechung des VwGH und den Einkommensteuerrichtlinien (EStR) ein vorgenommener AfA-Abzug nicht zu berücksichtigen. Dies gelte analog auch für die USt. Der Judikatur des VwGH sei zu entnehmen, dass beim Spekulationsgewinn nach der Absicht des Gesetzgebers nur erfasst werden solle, was der Veräußerer "verdient" habe. Aus dem ausdrücklichen Hinweis auf die Berücksichtigung der nach § 12 UStG rückverrechneten Vorsteuerbeträge als Werbungskosten (Rz 6661 EStR) sei zu ersehen, dass die Anschaffungs- und Werbungskosten bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes grundsätzlich mit dem Bruttobetrag zum Ansatz zu bringen seien. Im Günstigkeitsfall seien die EStR anzuwenden.

Beim Spekulationsgewinn für das Objekt in J.-Ort beantragte der Bw. daher einerseits die Berücksichtigung der vollen Anschaffungskosten aus den Rechnungen "der H. GmbH", ohne die aufgrund der BP vorgenommenen Kürzungen (287.500,- S) und andererseits aus den aktivierten Vermittlungs-, Umbau- und Renovierungskosten sowie aus den Vermittlungsprovisionen für den Verkauf der Liegenschaften den Ansatz der ausgeschiedenen USt (258.961,91 S). Die Vorsteuerkomponente sei nämlich "nicht von Belang", "egal, ob die Spekulationsliegenschaft vermietet war oder nicht." Die gemäß § 12 UStG vorgenommenen Vorsteuerrückverrechnungen im Betrag von 171.137,- S habe er bei der Spekulationsgewinnermittlung nicht zum Ansatz gebracht, weil dies bereits im Rahmen der "Bruttoverrechnung" bei den laufenden Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erfolgt sei.

Auch beim Spekulationsgewinn für das Objekt in U.-Ort habe eine Hinzurechnung der im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bereits berücksichtigten Vorsteuern

(42.051,47 S) zu unterbleiben, da diese "nicht Betrachtungsgegenstand für die Ermittlung der Spekulationseinkünfte sein" könnten.

Im Zusammenhang mit dieser Liegenschaft seien zusätzlich Instandsetzungskosten im Betrag von 227.206,34 S und die Kosten eines daraus erwachsenen Rechtsstreits mit 100.000,- S angefallen, die dem Veräußerungserlös als seinerzeitige Anschaffungskosten gegenüber zu stellen seien. Da im Rahmen der Spekulationsgewinnermittlung bei Instandsetzungskosten das Abflussprinzip des § 19 EStG nicht zur Anwendung zu kommen habe, seien diese dem 1994 vereinnahmten Veräußerungserlös unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Bezahlung gegenüber zu stellen.

Das FA hielt diesen Ausführungen in der BVE entgegen, dass zwar Vorsteuerkorrekturen nach § 12 Abs.10 UStG zu den Veräußerungskosten gehörten, abzugsfähige Vorsteuern aber nicht Teil der Anschaffungskosten seien. Lediglich eine von vorne herein nicht abzugsfähige Vorsteuer sei den Anschaffungskosten zuzurechnen. Da die Verweigerung bzw. Rückverrechnung des Vorsteuerabzuges im Zuge der BP zu Recht erfolgt sei, führe dies "in logischer Konsequenz" zu einer Erhöhung des Spekulationsgewinnes.

Entgegen der im Rechtsmittel vertretenen Rechtsansicht habe auch bei der Spekulationsgewinnermittlung das Abflussprinzip des § 19 EStG zur Anwendung zu kommen. Zwar seien nachträglich auftretende Werbungskosten bei der Besteuerung der Spekulationseinkünfte grundsätzlich zu berücksichtigen, stünden diesen Aufwendungen im Jahr ihrer Verausgabung aber keine Einnahmen aus dem Spekulationsgeschäft gegenüber, komme es zu einem Verlust aus Spekulationseinkünften, der gemäß § 30 EStG nur mit positiven Einkünften aus Spekulationsvorgängen ausgeglichen werden könne. Nachdem die Einnahmen aus dem Verkauf des Objektes in U.-Ort im Jahr 1994 zugeflossen seien, sei eine Gegenverrechnung der erst 1996/1997 bezahlten Instandsetzungs- und Prozesskosten nur mit Spekulationsgewinnen ab 1996/1997 unter Beachtung der Vorschriften des Verlustvortrages möglich.

In der Berufungsverhandlung vertrat der Bw. in Ergänzung seines bisherigen Vorbringens den Standpunkt, dass es sich bei der Spekulationsgewinnermittlung nicht nur um außerbetriebliche sondern vielmehr um "außerunternehmerische" Vorgänge handle. Nur wenn das Spekulationsobjekt vor dem Verkauf der Einkünfteerzielung gedient habe, komme die Sonderregelung des § 12 Abs.10 UStG zum Tragen. Im Übrigen seien aber aufgrund der Bruttoverrechnung Anschaffungskosten und sonstige Ausgaben mit der Bruttowerten anzusetzen.

In Bezug auf die Berücksichtigung nachträglich angefallener Instandsetzungs- und Prozesskosten verwies der Bw. auf zwischenzeitig ergangene Judikatur der Höchstgerichte (VfGH 11. Dezember 2002, B 941/02; VwGH 27. Mai 2003, 98/14/0065) und beantragte eine

Berechnung des Spekulationsgewinnes, wie sie nunmehr durch Rz 6665 EStR vorgegeben werde.

Der UFS geht bei diesem Streitpunkt von folgendem Sachverhalt aus:

Nach dem insoweit unstrittigen Verfahrensergebnis hatte der Bw. die beiden im Mai bzw. September 1992 erworbenen Liegenschaften in J.-Ort (Kaufpreis 1.250.000,- S) und U.-Ort (Kaufpreis 900.000,- S) am 16. Dezember 1993 verkauft. Der Veräußerungserlös aus der Liegenschaft in J.-Ort (4.300.000,- S) war ihm zur Gänze im Jahr 1994 zugeflossen. Aus dem Verkauf des Grundstückes in U.-Ort (3.060.000,- S) hatte er 1994 1.500.000,- S erhalten. In weiterer Folge war ihm, nach den bei der BP überprüften Angaben der Abgabenerklärungen, trotz gerichtlicher Durchsetzung seiner Ansprüche gegen der Erwerber, nur noch ein Teilbetrag von 300.000,- S im Jahr 1995 zugeflossen. Für den Rest des vereinbarten Kaufpreises war im Rahmen des BP-Verfahrens ein Zufluss beim Bw. nicht festgestellt worden.

Aus den Angaben in der Abgabenerklärung 1994 geht hervor, dass dem Bw. im Zusammenhang mit der Sicherstellung bzw. Einbringung des Veräußerungserlöses zur Liegenschaft in U.-Ort Kosten von insgesamt 259.520,- S, darin enthalten 100.000,- S für die anwaltliche Vertretung, erwachsen waren.

Den vorgelegten Prüfungsunterlagen der Erstbehörde ist allerdings zu entnehmen, dass dem Bw. in diesem Zusammenhang im Jahr 1994 tatsächlich nur Aufwendungen von insgesamt 159.520,- S erwachsen waren. Im Jahr 1997 hatte er weitere 72.000,- S für die Anwaltskosten bezahlt.

Zwischen August 1992 und März 1993 hatte die Firma a.-s. Sanitäranlagen GmbH (im Folgenden kurz a.-s. GmbH) umfangreiche Reparatur- bzw. Erneuerungsarbeiten an den Wasser- und Stromversorgungseinrichtungen sowie am Heizkessel des Gebäudes in U.-Ort durchgeführt, welche dem Bw. am 12. und 17. Mai 1993 mit einem Gesamtbetrag von 147.893,60 S in Rechnung gestellt worden waren. Wegen Nichtzahlung dieser Rechnungen hatte der Rechtsvertreter des Installationsunternehmens den Bw. im Februar 1995 zur Zahlung von 187.206,34 S (offene Rechnungsbeträge + Anwaltskosten) aufgefordert. Der Bw. hatte diesen Betrag, erhöht um geschätzte Kosten der eigenen Rechtsvertretung im Betrag von 40.000,- S, in der Abgabenerklärung 1994 bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes aus dem Objekt in U.-Ort als "Instandsetzungskosten 1993" in Abzug gebracht.

Im Juli 1996 hatte sich der Bw. im Rahmen eines gerichtlichen Vergleiches mit der a.-s. GmbH zur Zahlung von insgesamt lediglich 120.000,- S (inklusive Kosten der gegnerischen Rechtsvertretung und 18.857,40 S USt) verpflichtet. Die am 26. Juni 1996 bezahlten Kosten seines eigenen Anwalts hatten nach den Aufzeichnungen im Akt des Betriebsprüfers 6.000,- S betragen.

Wie erwähnt, hatte der Bw. den beiden Liegenschaftserwerbern am 24. Oktober 1994 die zum Objekt in J.-Ort in Anspruch genommenen Vorsteuern aus den aktivierten Umbaukosten des Jahres 1992 (darin enthalten u.a. 129.500,- S aus der Rechnung "der H. GmbH" vom 21. Juli 1992 sowie jene aus der Rechnung der W.- GmbH vom 23. Dezember 1993 betreffend Planungskosten zum Umbau in Eigentumswohnungen) gemäß § 12 Abs.14 UStG mit einem Betrag von 171.137,- S in Rechnung gestellt. Die Vorsteuer aus den Umbaukosten des Jahres 1992 war dabei mit 9/10, jene aus dem Planungsaufwand 1993 zur Gänze (48.000,- S) "weitergeleitet" worden. Den vollen Rechnungsbetrag hatte der Bw. im Jahr 1994 einerseits in seine USt-Erklärung als Vorsteuerberichtigung aufgenommen und andererseits dessen Entrichtung an das FA im Rahmen der USt-Zahllast als Werbungskosten bzw. den von den Grundstückserwerbern erhaltenen Rechnungsbetrag unter den Einnahmen aus der Vermietung in J.-Ort erfasst.

Vorsteuerberichtigungen zu den Notariatskosten betreffend den Liegenschafts Kauf im Jahr 1992 waren ebenso wie zur Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992 unterblieben. Im Jahr 1992 waren bei der Liegenschaft in U.-Ort im Zusammenhang mit Instandsetzungskosten 2.451,47 S an Vorsteuern in Abzug gebracht worden (Kosten Fa. T.A. sowie Verpflegungskosten für Arbeiter). Auch dazu findet sich in den Unterlagen keine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs.10f UStG.

Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern unterliegt der Ertragsbesteuerung grundsätzlich nur, wenn diese anlässlich des Verkaufes aus einem Betriebsvermögen ausscheiden. Ausnahmsweise ist auch der Verkauf privater Wirtschaftsgüter aus der Sicht des Einkommensteuerrechts von Bedeutung, wenn dadurch ein Spekulationstatbestand verwirklicht wird. Die maßgeblichen Bestimmungen dazu enthält § 30 EStG.

Der Verkauf von Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, stellt demnach ein Spekulationsgeschäft dar, wenn der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre (in bestimmten Fällen nicht mehr als fünfzehn Jahre) beträgt. Bei anderen Wirtschaftsgütern ist diese Frist mit einem Jahr festgelegt (§ 30 Abs.1 Z.1 lit.a und lit.b EStG). Die Besteuerung eines Veräußerungsgeschäftes nach § 30 EStG kommt nur zum Tragen, wenn der Vorgang nicht einer der in § 2 Abs.3 EStG genannten übrigen Einkunftsarten zuzuordnen ist (Subsidiarität des Spekulationstatbestandes).

Der aus einem Spekulationsgeschäft zu versteuernde Gewinn ist nach den Bestimmungen des § 30 Abs.4 EStG zu berechnen.

In der ab 1.1.1994 geltenden Fassung des BGBl. Nr. 818/1993 hatte diese Bestimmung folgenden Wortlaut: *Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem*

Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen und um die im § 28 Abs.6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. (...) Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus derartigen Geschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 6.000,- S betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs.2).

Zweck der zitierten Bestimmung ist eine ausnahmsweise Besteuerung von Wertzuwächsen im Privatvermögen, wenn dieses, gleich den Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens, einem Gütertransfer unterliegt und daraus eine Erhöhung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit resultiert.

Im Erkenntnis vom 11. März 1994, B 1297/93 hat der Verfassungsgerichtshof (VfGH) als Grund für die Besteuerung von Spekulationsgeschäften, die durch den Gewinn aus solchen Geschäften bewirkte (und nicht durch Verlustgeschäfte verminderte) Leistungsfähigkeit genannt. Besteuert werden soll der Wertzuwachs, den das verkaufte Wirtschaftsgut seit dem Erwerb im Vermögen des Veräußerers bewirkt hat.

Nach langjähriger Rechtslage ist es nicht erforderlich, dass im Einzelfall einer Veräußerung tatsächlich spekulative Motive zu Grunde liegen. Bereits seit dem EStG 1934 wird das Vorliegen einer Spekulationsabsicht unwiderlegbar vermutet, wenn die im Gesetz genannten Fristen zwischen Erwerb und Veräußerung nicht überschritten wurden. Allein durch eine Veräußerung innerhalb der gesetzlich festgelegten Fristen wird ein Spekulationstatbestand im Sinne des § 30 EStG dem Grunde nach realisiert. Ob sich daraus eine Steuerpflicht ergibt, hängt von verschiedenen, weiteren Umständen ab, insbesondere davon, ob aus dem Vermögenstransfer ein nach den Vorgaben des § 30 Abs.4 EStG zu ermittelnder Gewinn erzielt wurde.

Aufgrund der Besonderheit dieser Einkunftsart (Besteuerung eines einzelnen, wirtschaftlichen Vorganges, der sich in verschiedenen Teilschritten in der Regel über einen mehrjährigen Zeitraum erstreckt), ist bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes eine periodenübergreifende Gesamtbetrachtung geboten. Dabei sind im Rahmen der Vorgaben des § 30 Abs.4 EStG alle Vorgänge einzubeziehen, welche in wirtschaftlicher Betrachtungsweise dem zu besteuernenden Gewinn zuzuordnen sind. Einnahmenseitig gehören dazu alle geldwerten Vorteile, die der Veräußerer im Zusammenhang mit dem Verkauf, von wem immer, erhält. Auf der Ausgabenseite waren, nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtslage, neben den historischen Anschaffungskosten (inklusive Anschaffungsnebenkosten)

die seit dem Erwerb durchgeführten Wert erhöhenden Maßnahmen zu berücksichtigen (bei einem Gebäudeverkauf daher auch die seit dem Kauf angefallenen Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen), weil sich diese (modellhaft) in einem entsprechend höheren Veräußerungserlös niederschlagen.

Für nicht Wert erhöhende Aufwendungen gilt diese Überlegung grundsätzlich nicht. Dennoch sind sie für den Gewinn insofern bedeutsam, als sie mit dem Spekulationsgeschäft im Zusammenhang stehen bzw. sich darauf beziehen und ihr Anfall den zu besteuern den Wertzuwachs schmälert.

Stehen Aufwendungen mit anderen steuerpflichtigen Einkünften im Zusammenhang (z.B. mit Vermietungseinkünften) würde eine zusätzliche Erfassung im Rahmen des § 30 EStG zu einer doppelten Berücksichtigung führen. Das Subsidiaritätsprinzip unterbindet deren Ansatz bei den Spekulationseinkünften. Sind die Aufwendungen durch nicht der Besteuerung unterliegende Vorgänge verursacht (§ 20 EStG), fehlt der Konnex zum Spekulationsgeschäft und bleiben sie aus diesem Grund ohne Auswirkung auf die Höhe des Spekulationsgewinnes (vgl. VwGH 28.1.1997, 96/14/0165).

Dagegen wohl vermindern Ausgaben im Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang den nach § 30 Abs.4 EStG zu ermittelnden Gewinn. Gleiches gilt für (nicht Wert erhöhende) Aufwendungen aus Zeiten, in denen das Spekulationsgut weder zur Einkünfteerzielung noch privat genutzt wurde (z.B. Kosten der Gebäudeversicherung zwischen Beendigung der Vermietung und der Veräußerung des bis dahin ungenutzten Objektes).

Eine doppelte Berücksichtigung von Einnahmen oder Ausgaben würde, da die Einnahmen tatsächlich nur einmal zufließen bzw. die Leistungen nur einmal erbracht werden, im Ergebnis vor allem dem Prinzip der Leistungsfähigkeit nicht gerecht werden, dem nach der höchstgerichtlichen Judikatur gerade bei der Besteuerung von Spekulationsgeschäften eine tragende Bedeutung zukommt. Dies gilt auch für den Ansatz von Ausgaben ohne tatsächlichen Kostenfaktor.

Im Erkenntnis vom 28.1.1997, 96/14/0165 hat der VwGH ausnahmsweise eine Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsgedankens bei der Ermittlung von Spekulationseinkünften im Bereich der AfA als zulässig erachtet. Insoweit auf Grund einer der Veräußerung vorangegangenen Nutzung des Spekulationsobjektes zur Einkünfteerzielung Teile der Anschaffungskosten im Wege der AfA bereits einkunftsmindernd berücksichtigt wurden, kommt es damit durch den Ansatz der (historischen) Anschaffungskosten zu einer doppelten steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen, welche tatsächlich nur einmal geleistet wurden. Der VwGH beurteilte § 30 Abs.4 EStG in diesem Zusammenhang explizit als eine Ausnahmebestimmung und sah diese Vorgangsweise durch die Geringfügigkeit des

AfA-Betrages, der bei Ermittlung des Spekulationsgewinnes zu berücksichtigen wäre, und die daraus resultierende Vereinfachung der Einkunftsermittlung gerechtfertigt. Einer Übertragung dieser Ausnahme auf andere Aufwendungen erteilte der VfGH ausdrücklich eine Absage. Andere Kosten als die AfA waren somit bereits in der Vergangenheit nicht doppelt verwertbar.

Inzwischen hat der Gesetzgeber auf die dargestellte Unstimmigkeit reagiert und durch eine Novellierung des § 30 Abs.4 EStG im Rahmen des StruktAnpG 2006, BGBl I 2006/100 eine doppelte Berücksichtigung Wert erhöhender Gebäudeaufwendungen bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes mit Wirkung ab 1.1.2007 ausgeschlossen.

Dem Aspekt der Leistungsfähigkeit kommt, wie erwähnt, nach der Judikatur der Gerichtshöfe öffentlichen Rechts bei der Berechnung von Spekulationsgewinnen eine entscheidende Bedeutung zu (z.B. VfGH 11. Dezember 2002, B 941/92; VfGH 27.5.2003, 98/14/0065). Auch die periodenübergreifende Gesamtbetrachtung bei der Berechnung des wirtschaftlichen Ergebnisses aus einem Spekulationsgeschäft wird mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründet. Dieses könne auch eine Berücksichtigung von erst (Jahre) nach dem Verkauf angefallenen Werbungskosten oder Erlösminderungen erforderlich machen (vorausgesetzt diese stehen mit dem Spekulationsgeschäft im Zusammenhang).

Von der periodenübergreifenden Berechnung des Spekulationsgewinnes zu unterscheiden ist die zeitliche Zuordnung der Einnahmen und Aufwendungen aus Spekulationsgeschäften. Dabei kommt grundsätzlich, wie allgemein im außerbetrieblichen Bereich, das Zufluss-/ Abflussprinzip des § 19 EStG zum Tragen.

In diesem Zusammenhang ist in Erinnerung zu rufen, dass § 19 EStG nur die zeitliche Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben regelt und nichts darüber aussagt, ob eine Einnahme bzw. Ausgabe vorliegt. So wie § 19 EStG keinen eigenen Einnahmen- oder (Betriebs-) Ausgaben- bzw. Werbungskostenbegriff schafft (diese werden, wie bereits erwähnt, für den außerbetrieblichen Bereich durch die Bestimmungen der §§ 15 bzw. 16 EStG festgelegt), ist aus § 19 EStG auch für den Werbungskostencharakter von Aufwendungen bei der Berechnung des Spekulationsgewinnes nicht abzuleiten. Der Spekulationsgewinn ist vielmehr auf Basis des § 30 Abs.4 EStG zu ermitteln und bezieht sich grundsätzlich auf den Zeitpunkt des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes aus dem Verkauf. Allfällige spätere Änderungen durch Erlöskorrekturen oder nachträgliche Werbungskosten sind - allenfalls im Wege einer nachträglichen Neuberechnung - einzubeziehen und damit rechnerisch auf diesen Zeitpunkt zu antizipieren.

Durch § 19 EStG wird lediglich die zeitliche Zuordnung der Besteuerung des so ermittelten Gewinnes festgelegt. Allerdings bedingt die im Rahmen des Spekulationstatbestandes

gebotene, periodenübergreifende Totalbetrachtung eine gewisse Durchbrechung der Grundsätze des § 19 EStG.

In der Regel fallen im Rahmen des zu steuernden Spekulationsvorganges zunächst nur Abflüsse an (Anschaffungskosten des Spekulationsobjektes usw.). Da der Besteuerungsgegenstand des § 30 EStG eine Nettogröße ist (vgl. § 30 Abs.4 1. Satz EStG), sind diese im Zeitpunkt ihres Anfalles aber noch nicht dem Tatbestand des § 30 EStG zuzuordnen. Der Besteuerungsvorgang des § 30 EStG setzt per definitionem erst mit der Realisierung des Veräußerungsgeschäftes ein (wenn den Ausgaben Einnahmen gegenüber stehen). Davor anfallende Werbungskosten sind deshalb auf den Zeitpunkt zu projizieren, in dem (erstmal) ein Spekulationsgewinn realisiert wird. Bis dahin kommt die Bestimmung des § 19 EStG mangels Zusammenhang mit einem Steuertatbestand nach § 30 EStG nicht zur Anwendung.

Zur Besteuerung kommt es erst, wenn der Zufluss des Veräußerungserlöses die bis dahin entstandenen, nach § 30 Abs.4 EStG vorzunehmenden Abzüge überschritten hat (VwGH 27.1.1981, 2379/77; 16.11.1993, 93/14/0124). Ab diesem Zeitpunkt ist § 19 EStG auch im Bereich des § 30 EStG wieder maßgeblich. Soweit nach diesem Veranlagungsjahr weitere Einnahmen aus dem betreffenden Spekulationsgeschäft zufließen oder Aufwendungen (Erlösminderungen) im Sinne des § 30 Abs.4 EStG abfließen, sind diese nach Maßgabe des § 19 EStG zu erfassen. Dies kommt in der bereits erwähnten, höchstgerichtlichen Judikatur klar zum Ausdruck. Verteilt über die Veranlagungsjahre zwischen dem ersten Zufluss des Veräußerungs(teil)erlöses bis zum letzten gewinnwirksamen Zu- oder Abgang erlangt auf diese Weise das Ergebnis des Spekulationsgeschäftes die durch § 30 EStG festgelegte, steuerliche Wirksamkeit.

Im Erkenntnis vom 11. Dezember 2002, B 941/92 hat der VfGH dazu wörtlich ausgeführt:

Da es bei der Einkommensteuer im allgemeinen und bei der Erfassung von Spekulationsgeschäften im besonderen um die Besteuerung der im Einkommen zutage tretenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geht, wird die aus einem solchen Veräußerungsgeschäft resultierende Leistungsfähigkeit nur dann zutreffend erfaßt, wenn die mit dem Geschäft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen oder Erlösminderungen als negative Einkommenskomponenten berücksichtigt werden. Andernfalls käme es insoweit zur Besteuerung von Einkommen, das gar nicht erzielt wurde. Die Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts haben daher die Auffassung vertreten, daß das strenge Zufluß-Abfluß-Prinzip des § 19 EStG 1988 für die steuerliche Erfassung von Spekulationsgeschäften nur eingeschränkt zur Anwendung kommen könne. § 30 EStG 1988 betrifft danach "nicht notwendigerweise nur Vorgänge eines Veranlagungszeitraumes, sondern dient der vollständigen Erfassung des Überschusses aus dem Spekulationsgeschäft unter

Bedachtnahme auf bestimmte (auch mehrjährige) Fristen, innerhalb derer die Realisierung erfolgt" (Verwaltungsgerichtshof Erkenntnis vom 16 November 1993, Zl. 93/14/0124; in gleichem Sinn VfSlg. 13.724/1994).

Dieser Gedanke gilt auch, wenn es in Besteuerungsperioden nach der Realisierung des Veräußerungsgewinns im Zusammenhang mit diesem Geschäft zu Werbungskosten oder Erlösminderungen kommt. Die durch die Veräußerung von Wirtschaftsgütern erworbene Leistungsfähigkeit kann nur an Hand einer Totalbetrachtung ermittelt werden, bei der auch solche - mit dem Veräußerungsvorgang in Zusammenhang stehenden - Werbungskosten und Erlösminderungen Berücksichtigung finden, die in Veranlagungszeiträumen nach der Veräußerung abfließen.

Wenn der Gesetzgeber in § 30 Abs.4 letzter Satz EStG 1988 anordnet, daß dann, wenn die Spekulationsgeschäfte innerhalb eines Kalenderjahres insgesamt zu einem Verlust führen, dieser nicht ausgleichsfähig ist, so muß diese Norm (einschränkend) auf jene Fälle bezogen werden, in denen aus einem Spekulationsgeschäft insgesamt ein Verlust erzielt wurde. Ist aus dem Spekulationsgeschäft hingegen im Veräußerungsjahr ein Gewinn erzielt und der Besteuerung unterworfen worden, wobei spätere Abflüsse noch nicht berücksichtigt wurden, so müssen, um ein verfassungswidriges Ergebnis zu vermeiden, nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen im Abflußjahr bis zum Betrag dieses Gewinnes zum Ausgleich mit anderen Einkünften (Einkunftsarten) zugelassen werden.

Der VwGH hat diese Sichtweise im Erkenntnis vom 27.5.2003, 98/14/0065 ebenfalls vertreten.

Die Höchstgerichte beziehen die Berücksichtigung nachträglicher Aufwendungen in ihren Entscheidungen ausdrücklich auf Kosten, denen einkommensteuerlich der Charakter von Werbungskosten oder Erlösminderungen zukommt. Die Wirkung des § 20 EStG erstreckt sich demnach auch auf die Spekulationsgewinnermittlung. Zugleich halten die Gerichtshöfe fest, dass der Abzug im Jahr des tatsächlichen (nachträglichen) Abfließens zu erfolgen hat. In diesem Jahr ist bis zur Höhe eines nach § 30 Abs.4 EStG (periodenübergreifend) errechneten Spekulationsgewinnes ein Ausgleich derartiger Kosten auch mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten durchzuführen, wenn nur auf diese Weise das bis dahin überhöht besteuerte Ergebnis aus einem Spekulationsgeschäft wieder auf die im Sinne der zitierten Erkenntnisse gemäß § 30 Abs.4 EStG ermittelte Gewinngröße reduziert werden kann.

Die dargestellten Grundsätze sind auch für die Behandlung der Umsatzsteuer im Rahmen der Spekulationsgewinnermittlung maßgeblich. Für eine Berücksichtigung der USt kommt es demnach ebenfalls darauf an, ob dieser ertragsteuerlich der Charakter von Werbungskosten oder Erlösminderungen zukommt und wann sie bezahlt wird. Das im Bereich des § 30 EStG

geltende Subsidiaritätsprinzip und das Leistungsfähigkeitsprinzip verlangen zudem, dass die betreffende USt nicht bereits im Rahmen einer anderen Einkunftsart Berücksichtigung gefunden hat. Soweit die USt Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagegütern gewesen war, die vor dem Verkauf der Einkünfteerzielung gedient hatten, gilt für Zeiträume bis 31. Dezember 2006 allerdings auch hier die bereits erörterte Besonderheit im Zusammenhang mit der Doppelverwertung von Werbungskosten im Umfang des AfA-Abzuges.

In welchen Fällen die Umsatzsteuer zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes gehört legen § 6 Z.11 und Z.12 EStG fest. In der hier maßgeblichen Fassung des BGBl 818/1993 lauteten diese Bestimmungen:

§ 6 Z.11 EStG: Soweit die Vorsteuer abgezogen werden kann (§ 12 Abs.1 des Umsatzsteuergesetzes 1972), gehört sie nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes, auf dessen Anschaffung oder Herstellung sie entfällt, und ist als Forderung auszuweisen. Soweit die Vorsteuer nicht abgezogen werden kann, gehört sie zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

§ 6 Z.12 EStG: Wird die Vorsteuer berichtigt, so sind auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu berichtigen. Dies gilt nicht, wenn die Vorsteuer nach § 12 Abs.10 und 11 des Umsatzsteuergesetzes 1972 berichtigt wird; in diesem Fall sind die Mehrbeträge als Betriebseinnahmen und die Minderbeträge als Betriebsausgaben zu behandeln.

Durch die Bestimmung des § 6 Z.12 2. Satz EStG wird eine rückwirkende Korrektur der Anschaffungs-/Herstellungskosten im Falle einer Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs.10 UStG ex lege ausgeschlossen.

Die angeführten Bestimmungen sind auch bei der Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten zu berücksichtigen (§ 16 Abs.1 Z.8 lit.a EStG).

Die ertragsteuerliche Behandlung der USt wird für den betrieblichen Bereich grundsätzlich durch § 4 Abs.3 EStG festgelegt. Für den außerbetrieblichen Bereich sieht § 16 Abs.1 EStG auch hier eine analoge Regelung vor. Demnach kann der Steuerpflichtige entscheiden, ob er die für Lieferungen und sonstige Leistungen geschuldete Umsatzsteuer und die abziehbaren Vorsteuerbeträge als durchlaufende Posten (Nettoverrechnung) oder als Einnahmen/Werbungskosten (Bruttoverrechnung) behandelt. Entscheidet sich der Unternehmer für die zweite Variante, stellen die vom Wahlrecht umfassten USt- und Vorsteuerbeträge steuerpflichtige Einnahmen dar bzw. gehören sie im Zeitpunkt der Bezahlung zu den Werbungskosten. Bei der Nettoverrechnung bleiben diese Umsatzsteuer-/Vorsteuerbeträge ohne Auswirkung auf den zu besteuernenden Ertrag.

Die Wahl der Bruttoverrechnung führt im Vergleich zur Nettoverrechnung in der Regel zu Periodenverschiebungen bei der Gewinn-/ Überschussermittlung und damit zu einem unterschiedlichen Verzinsungseffekt in Bezug auf das für die USt eingesetzte Kapital. Davon abgesehen wirkt sich die Entscheidung für die eine oder die andere Methode bei einer Totalbetrachtung über den gesamten Zeitraum der Einkünfteerzielung auf das zu steuernde Ergebnis nicht aus.

Für die Spekulationsgewinnermittlung gelten auch in Bezug auf die Behandlung der USt bei Brutto- oder Nettoverrechnung keine Sonderbestimmungen. Die periodenübergreifende Totalbetrachtung im Rahmen dieser Einkunftsart bewirkt ein Einbeziehen sämtlicher verausgabten und erhaltenen Umsatzsteuerbeträge, welche dem besteuerten Spekulationsgeschäft zuzuordnen sind. Aufgrund der Bestimmungen des § 19 EStG wirkt sich die Behandlung der USt nach der Brutto- oder Nettomethode im Rahmen des § 30 EStG auch bezüglich des Zinseffektes nicht anders aus als bei den übrigen Einkunftsarten.

Wo die Umsatzsteuer zum Kostenfaktor wird, weil der Vorsteuerabzug nicht zulässig (z.B. weil mit einem unecht USt-befreiten Grundstücksumsatz im Zusammenhang stehend) oder möglich ist (z.B. weil eine Rechnungsberichtigung mangels Greifbarkeit des Rechnungsausstellers nicht erfolgen kann), wirkt sich das Wahlrecht des § 4 Abs.3 EStG generell nicht aus. Diese USt beeinflusst die Höhe der Anschaffungskosten bei der Brutto- wie bei der Nettoverrechnung in gleicher Weise. Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Umsatzsteuer von vorne herein nicht abzugsfähig war oder der Vorsteuerabzug erst später, etwa aufgrund von abgabenbehördlichen Überprüfungen, versagt wurde (§ 6 Abs.12 erster Satz EStG).

Aus der Formulierung des § 4 Abs.3 EStG ("abziehbare Vorsteuerbeträge") aber auch des § 6 Z.12 EStG (... "in diesem Fall *sind* die Mehrbeträge als Betriebseinnahmen und die Minderbeträge als Betriebsausgaben zu behandeln"...) ergibt sich, dass die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs.10f UStG vom Wahlrecht des § 4 Abs.3 EStG nicht erfasst ist. Insoweit kommt der USt im Rahmen einer Einkünfteerzielung bei der Brutto- und der Nettoverrechnung Werbungskostencharakter im Sinne des Einkommensteuerrechts zu, wobei daran zu erinnern ist, dass es sich um Werbungskosten jener Einkunftsart handelt, durch welche die Vorsteuerberichtigung veranlasst wurde (kausaler Werbungskostenbegriff). Ein Abzug von nach § 12 Abs.10 UStG berichtigten Vorsteuern, welche im Zusammenhang mit dem Erwerb oder dem Umbau eines Mietobjektes geltend gemacht worden waren, hat bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung daher zu unterbleiben, wenn die Vorsteuerberichtigung durch den Liegenschaftsverkauf ausgelöst wurde, da dieser nicht mehr der Vermietung zuzurechnen ist.

Auch für die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs.10f UStG gelten im Bereich des § 30 EStG keine Sonderregelungen. Wie allgemein, führt aufgrund der Bestimmungen der § 6 Z.12 bzw.

§ 16 Z.8 lit.a iVm. § 4 Abs.3 EStG diese nicht abziehbare Vorsteuer auch im Rahmen der Spekulationsgewinnermittlung einerseits bei der Bezahlung an das Finanzamt zu Werbungskosten und andererseits bei der Erstattung durch den Erwerber zu Einnahmen. Auswirkungen auf die Höhe des zu versteuernden Spekulationsgewinnes entfaltet eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs.10f UStG somit nur, wenn eine Weiterverrechnung an den Veräußerer unterbleibt.

Auf Basis dieser Rechtslage war im anhängigen Fall die Besteuerung der Spekulationsgewinne des Bw. aus dem Verkauf der beiden Liegenschaften in J.-Ort und U.-Ort zu beurteilen.

Mit der Bezeichnung der Spekulationsgeschäfte als "außerunternehmerische" Vorgänge zielt der Bw. offenbar darauf ab, die USt wie bei einem Endverbraucher zu behandeln und daher alle angeführten Aufwandspositionen, soweit sie mit USt belastet sind, mit den Bruttowerten zu berücksichtigen.

Zwar trifft es zu, dass § 30 EStG als ertragsteuerliche Norm grundsätzlich nicht zwischen Unternehmern und Nichtunternehmern differenziert. Ein genereller Ansatz von nach § 30 Abs.4 EStG berücksichtigungsfähigen Aufwandspositionen mit den Bruttowerten entspricht der dargestellten, rechtlichen Situation dennoch nicht, wenn die Spekulationsobjekte, wie im hier zu beurteilenden Fall, vor dem Verkauf tatsächlich zur Einkünfteerzielung (und damit unternehmerisch) genutzt worden waren.

Wie erwähnt, ermittelte der Bw. die Überschüsse aus seiner Vermietungstätigkeit nach der USt-Bruttomethode. Soweit er im Rahmen seiner Vermietungseinkünfte den Vorsteuerabzug aus den zugehörigen Aufwendungen zulässiger Weise in Anspruch genommen hatte, war die Vorsteuer nicht Teil der Anschaffungskosten gewesen und der mit der Bezahlung an den Lieferanten entstandene Aufwand bereits im Rahmen der USt-Zahllast egalisiert geworden. Ein (nochmaliger) Ansatz im Rahmen des § 30 EStG würde zur Berücksichtigung einer den Bw. tatsächlich nicht mehr belastenden Kostenposition führen und damit den Grundsatz der Leistungsfähigkeit verletzen.

Wo die Umsatzsteuer tatsächlich (wie bei einem Endverbrauchergeschäft) zum Kostenfaktor geworden war, ist der Bruttoansatz aufgrund der Bestimmungen der § 6 Z.11 bzw.

§ 16 Abs.1 EStG dagegen geboten. Dies betrifft einerseits die Vermittlungsprovisionen für den Verkauf beider Liegenschaften (Punkt II 1. und 3. dieser Entscheidung) und andererseits einen Großteil der Kosten im Zusammenhang mit den Umbau- Renovierungs- bzw.

Instandsetzungsarbeiten, für die der Bw. zu Recht überwiegend von vorne herein keine Vorsteuern beansprucht hatte.

Zudem scheitert der Vorsteueranspruch bei den an Stelle der beiden strittigen Rechnungen "der H. GmbH" anerkannten Zahlungen an andere Leistungserbringer, wie dargestellt, am

Fehlen vorsteuergerechter Rechnungen. Insoweit stellen die geleisteten Zahlungen nach § 16 Abs.1 Z.8 lit.a iVm. § 6 Z.11 EStG ebenfalls zur Gänze ertragswirksame Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dar, die bei der Ermittlung des Spekulationsgewinnes nach Maßgabe des § 30 Abs.4 EStG einschließlich der enthaltenen USt-Komponente zu berücksichtigen sind. In Hinblick auf die Liegenschaftsveräußerung ebenfalls mit dem Bruttobetrag den Spekulationseinkünften zuzuordnen ist der Planungsaufwand aus der Rechnung der W.-GmbH vom 23. Dezember 1993 (288.000,- S) und aus dem Werkvertrag mit S.M. (16.000,- S), bei welchen die Vorsteuer wegen der vor Ablauf des Veranlagungszeitraumes erfolgten Veräußerung des Mietobjektes bereits im Jahr 1993 nicht abzugsfähig gewesen war.

Die Rechnung der Fa. Kr. vom 17. Juni 1992 hatte dem Bw. dagegen einen Vorsteueranspruch vermittelt. Die darin enthaltene Vorsteuer zählt daher nicht zu den bei der Spekulationsgewinnermittlung abzugsfähigen Kosten.

Dass der Aufwand aus dieser Rechnung ertragsteuerlich nicht den *Geringwertigen Wirtschaftsgütern* zuzuordnen sondern als Teil der Umbaumaßnahmen mit dem Nettowert zu aktivieren und im Wege der AfA abzuschreiben ist, wurde bereits ausgeführt. Nach den im Verfahrenszeitraum geltenden Bestimmungen erhöht der Nettobetrag aus der Rechnung der Fa. Krivograd die abziehbaren Anschaffungskosten bei der Spekulationsgewinnermittlung.

Im Jahr 1992 hatte der Bw. zudem verschiedene, weitere Vorsteuern in Abzug gebracht (7.461,91 S im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. dem Umbau in J.-Ort und 2.451,47 S im Rahmen der Instandsetzungskosten 1992 beim Objekt in U.-Ort). Aufgrund der gewählten Bruttoverrechnung waren diese Vorsteuern (ebenso wie jene aus der Rechnung der Fa. Kr.) im Rahmen der Überschussermittlung 1992 bei den Vermietungseinkünften ertragswirksam berücksichtigt worden. Der neuerliche Ansatz der betreffenden Kosten mit dem Bruttowert im Rahmen der Spekulationseinkünfte hätte zur dargestellten Doppelverwertung dieser USt-Beträge geführt. Insofern erfolgte die Kürzung in den angefochtenen Bescheiden daher ordnungsgemäß.

Wo bei den aktivierten Anschaffungs-, Umbau- bzw. Instandsetzungskosten ein Vorsteuerabzug zulässig gewesen war, macht die nach § 6 Abs.1 Z.9 lit.a UStG umsatzsteuerfreie Grundstücksveräußerung vom Dezember 1993 eine Vorsteuerberichtigung erforderlich (§ 12 Abs.10 UStG), die, wie erwähnt, nicht bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sondern gemäß § 30 Abs.3 Z.1 EStG bei der Spekulationsgewinnermittlung zu erfolgen hat, da sie durch die Veräußerungsvorgänge bewirkt worden war, welche nicht den Vermietungseinkünften zuzurechnen sind.

Die im angefochtenen ESt-Bescheid 1994 im Rahmen der Vermietungseinkünfte des Bw. erfassten Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs.10 UStG (6.587,32 S aus den Umbaukosten zum Objekt in J.-Ort lt. Rechnung des Bw. an die Liegenschaftserwerber vom 24.Oktober 1994) werden daher sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig ausgeschieden und den Spekulationseinkünften zugeordnet.

Verschiedene Vorsteuerberichtigungen nach § 12 Abs.10 UStG wurden allerdings bisher nicht durchgeführt. Dies betrifft beim Objekt in J.-Ort die Vorsteuern aus den Notariatskosten zum Liegenschaftserwerb und aus dem Fensterkauf von der Fa. Kr. sowie zum Objekt in U.-Ort die o.a. Vorsteuern aus den Instandsetzungskosten 1992. Nach § 12 Abs.10 UStG sind diese Vorsteuerabzüge im Ausmaß von jeweils 9/10 zu berichtigen, was nunmehr im USt-Bescheid 1993 erfolgt. Daraus resultieren beim Spekulationsgewinn abziehbare Werbungskosten, welche gemäß § 19 EStG im Jahr der Bezahlung zu berücksichtigen sein werden.

Der bei der Spekulationsgewinnermittlung für 1994 zum Objekt in U.-Ort gekürzte Vorsteuerbetrag von 42.051,47 S umfasste neben der Vorsteuer aus den Instandsetzungskosten des Jahres 1992 auch jene aus der Verkaufsvermittlungsprovision der W.- GmbH mit einem Betrag von 39.600,- S. Wie dargestellt entspricht diese Korrektur den umsatzsteuerlichen Bestimmungen. Bei der Spekulationsgewinnermittlung führt diese nicht abzugsfähige Vorsteuer allerdings zu einer entsprechenden Erhöhung des Aufwandes (Werbungskosten im Zusammenhang mit der Veräußerung der Liegenschaft), sodass insoweit eine Kürzung zu unterbleiben hat.

Gleiches gilt für die Vermittlungsprovision der W.- GmbH zum Verkauf der Liegenschaft in J.-Ort, welche im Rahmen der Vorsteuerkorrektur von 258.961,91 S (Tz. 48 des BP-Berichts vom 8. Oktober 1998) aus der Spekulationsgewinnermittlung ausgeschieden wurde.

Dass auch die im Betrag von 258.961,91 S enthaltene Vorsteuer von 48.000,- S aus der Rechnung der W.- GmbH vom 23. Dezember 1993 (Planungskosten) sowie die nach § 12 Abs. 10 UStG berichtigten Vorsteuern in Höhe von 6.587,32 S zu den Werbungskosten im Sinne des § 30 Abs.4 EStG gehören, wurde bereits erläutert. Insofern ist das Rechtsmittel des Bw. gerechtfertigt.

Auch das Begehren auf Berücksichtigung der in den Jahren 1996/1997 bezahlten Kosten im Zusammenhang mit der Firma a.-s. GmbH bzw. aus dem Rechtsstreit mit Manfred He. im Rahmen der Spekulationsgewinnermittlung für die Liegenschaft in U.-Ort ist im Sinne der zitierten, höchstgerichtlichen Judikatur dem Grunde nach berechtigt. Betraglich ist der Abzug aber mit den tatsächlich bezahlten Kosten begrenzt

Allerdings ist der Judikatur der Gerichtshöfe, wie ausgeführt, eine rückwirkende Erfassung nachträglicher Kosten im Jahr des ersten Erlöszuflusses, wie sie der Bw. unter Verweis auf RZ. 6665 EStR begehrt, nicht zu entnehmen. Sie lässt sich auf Basis der dargestellten Grundsätze auch nicht begründen. Zu bedenken ist, dass die vom Bw. eingenommene Sichtweise zur Folge hätte, dass auch sämtliche nachträglichen Einnahmen einheitlich im Jahr des ersten Erlöszuflusses zu versteuern wären (hier etwa der erst im Jahr 1995 zugeflossene Teil aus dem Verkauf der Liegenschaft in U.-Ort und der 1996 von der N.- GmbH erhaltenen Ersatz der Planungskosten). Bei einer Kaufpreisabstattung in Rentenform oder durch längerfristige Ratenzahlungen käme es bei dieser Berechnungsmethode u.U. zu einer Besteuerung lange bevor der Spekulationsgewinn tatsächlich realisiert wurde. Dies würde in deutlichem Widerspruch zu den Besteuerungsgrundsätzen im außerbetrieblichen Bereich stehen.

Aus Sicht des UFS liegt in den nachträglich bezahlten Werbungskosten kein Anwendungsfall des § 295a BAO. Im Sinne der zitierten, höchstgerichtlichen Judikatur und der darauf Bezug nehmenden Überlegungen des UFS zu den Bestimmungen der §§ 19 und 30 EStG hat eine steuerliche Berücksichtigung dieser Kosten deshalb nicht schon im Jahr 1994 sondern erst in den Jahren der Verausgabung (1996/1997) zu erfolgen. Die Berufung wird daher in diesem Punkt abgewiesen.

Zum Hinweis des Bw. auf den Vorrang begünstigender Regelungen der EStR sei angemerkt, dass eine derartige "Günstigkeitsbestimmung" tatsächlich nicht Bestandteil der österreichischen Rechtsordnung ist. Vielmehr wird in der Einleitung der EStR ausdrücklich festgehalten, dass aus ihrem Inhalt über die gesetzlichen Bestimmungen hinaus gehende Rechte oder Pflichten nicht abgeleitet werden können. Mangels Veröffentlichung in den gesetzlich vorgesehenen Kundmachungsorganen stellen die EStR keine generellen Normen dar, welche den UFS zu binden vermögen. Auf über die gesetzlichen Grenzen hinaus gehende, "günstigere" Interpretationen durch die EStR, konnte sich der Bw. daher im anhängigen Verfahren nicht mit Erfolg berufen.

Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind den Beilagen zu entnehmen.

Klarstellend sei schließlich noch angemerkt, dass der offensichtlich irrtümlich stattgebenden BVE zum Jahr 1992 aufgrund der Beseitigung dieser Entscheidung aus dem Rechtsbestand infolge Einbringung des Vorlageantrages vom 7. August 2003 keine Bedeutung zukommt.

Beilagen:

- A) rechnerische Darstellung der BE-Auswirkungen (4 Blätter)
- B) 5 Berechnungsblätter (USt 1993/1994; ESt 1992 - 1994)

Graz, am 6. August 2008