

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

30.04.2003

Geschäftszahl

98/13/0119

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsner und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Ginthör, über die Beschwerde des J in L, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Witt & Partner KEG in 1040 Wien, Argentinierstraße 20A/2A, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 7. Mai 1998, Zl. RV/348-16/14/97, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1993 und Einkommensteuer für das Jahr 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Margarete S. war zur Hälfte und Monika und Gabriele S. waren je zu einem Viertel Eigentümer eines Mietwohngrundstückes in Wien. Mit Kaufvertrag vom 4. November 1993 verkauften sie dieses Mietwohngrundstück dem Beschwerdeführer um einen Kaufpreis von S 7.850.000,--. Auf der Basis dieses Kaufpreises erging in der Folge auch ein Grunderwerbsteuerbescheid.

Den Grund des zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bestehenden Streits bildet der vom Beschwerdeführer unternommene Versuch des umsatz- und einkommensteuerlichen Gebrauches einer an ihn adressierten, auf einem vorgedruckten Geschäftspapier mit dem Briefkopf "Karl Z. Makler (Wiener Adresse)" und mit der Angabe eines Bankkontos in der Fußzeile abgefassten, mit "4.11.1993" datierten und unter Verwendung eines Stempelaufdrucks mit dem Inhalt "Karl Z. Makler" unterfertigten Urkunde folgenden Inhaltes:

"HONORARNOTE

Vereinbarungsgemäß verrechne ich Ihnen, für meinen Rücktritt vom Anbot, vom 10. August 1993, betreffend die Liegenschaft (das vom Beschwerdeführer erworbene Mietwohngrundstück)

einen Betrag von	öS	2.000.000,--
zuzügl. Vermittlungsprov.	öS	500.000,--
	öS	2.500.000,--
zuzügl. 20 % MWST	öS	500.000,--
Gesamtbetrag	öS	3.000.000,--

Ich bitte Sie diesen Betrag baldigst auf unten angeführtes Konto zu überweisen. Weiters erkläre ich, dass ich eine Str.Nr. habe und die mir überwiesene MWST. pünktlich bezahlen werde.

Hochachtungsvoll"

Von dieser Urkunde machte der Beschwerdeführer dadurch Gebrauch, dass er zum einen in der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1993 den Betrag von S 500.000,-- als Vorsteuer geltend machte und zum

anderen in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 1994 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die AfA auf der Basis von Anschaffungskosten des erworbenen Hauses ermittelte, welche die Position "Rücktrittsprov. Z. (2,500.000,-- + 500.000,-- Ust)" mit dem Ansatz des Nettobetrag von 2,500.000,-- enthielten.

Während das Finanzamt am 28. Februar 1995 einen vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 erließ, in welchem der geltend gemachte Vorsteuerbetrag von S 500.000,-- zu einem Überschuss des Beschwerdeführers in diesem Umfang führte, erließ das Finanzamt im Zuge der Veranlagung des Beschwerdeführers zur Einkommensteuer für das Jahr 1994 am 12. Juni 1996 ein Ersuchen um Ergänzung der Erklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch Vorlage u.a. des Kaufvertrages über den Erwerb der Liegenschaft, des Grunderwerbsteuerbescheides und eines Nachweises des Zusammenhanges der Rücktrittsprovision an Herrn Z. mit dem Erwerb der Liegenschaft.

Mit Schreiben vom 27. Juni 1996 wurde diesem Ersuchen durch Vorlage u.a. des Kaufvertrages, des Grunderwerbsteuerbescheides, eines zusätzlichen Kaufvertrages zwischen Margarete S. und dem Beschwerdeführer über Fahrnisse im erworbenen Haus mit einem Kaufpreis von S 180.000,--, der oben wiedergegebenen "Honorarnote" und einer weiteren, mit 10. August 1993 datierten und von Margarete S. sowie Karl Z. unterfertigten Urkunde folgenden Inhaltes entsprochen:

"VEREINBARUNG

abgeschlossen zwischen:

Frau Margarete S., (Geburtsdatum)

(niederösterreichische Adresse)

und Herrn Karl Z., (Geburtsdatum)

(Wiener Adresse wie auf der 'Honorarnote')

Herr Z. kauft und Frau S. verkauft die Liegenschaft

(Mietwohngrundstück) zu folgenden Bedingungen:

1. Kaufpreis öS 8,000.000,-- lastenfrei
2. Nutzfläche 1.012,94 m2 davon 120 m2 vermietet, Rest ist bestandsfrei
3. Beide Vertragsteile sind an dieser Vereinbarung bis zum 10. Oktober 1993 gebunden."

Im Ergebnis einer daraufhin vom Finanzamt veranlassten abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass die vom Beschwerdeführer vorgelegte Honorarnote des Karl Z. nicht geeignet sei, die vom Beschwerdeführer behaupteten Aufwendungen als Werbungskosten erkennen zu lassen, und dass auch der geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht zustehe. Der vorgelegten Honorarnote liege ein unübliches Rechtsgeschäft zu Grunde, für das nicht nachgewiesen worden sei, dass eine Verpflichtung zur Entrichtung einer Abstandszahlung bestanden habe. Die zwischen "der Verkäuferin" der Liegenschaft und Karl Z. geschlossene Vereinbarung vom 10. August 1993 habe Bindungswirkung nur bis zum 10. Oktober 1993 gehabt, sodass zum Zeitpunkt des Liegenschaftsverkaufes am 4. November 1993 das Vorkaufsrecht bereits erloschen gewesen sei. Im Kaufvertrag selbst sei keine Bestimmung über eine zu leistende Abstandszahlung enthalten, das Vorliegen eines diesbezüglichen Verpflichtungsgeschäftes, das vor Abschluss des Kaufvertrages eingegangen worden wäre, sei nicht erwiesen worden. Auch die Abwicklung des Geldgeschäftes sei als unüblich zu bezeichnen. Obwohl laut Honorarnote eine Überweisung auf ein Konto möglich gewesen sei, sei nach Aussage des Steuerberaters der Geldbetrag in Höhe von S 2,500.000,-- in einem Restaurant in bar ausbezahlt worden. Die restlichen S 500.000,-- der Honorarsumme seien bis dato weder bezahlt noch eingefordert worden. Obwohl Abstandszahlungen beim Erwerb eines Grundstückes zur Gegenleistung gehörten und der Grunderwerbsteuer unterlägen, sei die Leistung einer Abstandszahlung beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern nicht angezeigt worden.

Mit Datum vom 13. Juni 1997 erließ das Finanzamt einen vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994, in welchem bei der Ermittlung der Einkünfte des Beschwerdeführers aus Vermietung und Verpachtung keine Zahlung des Beschwerdeführers an Karl Z. berücksichtigt wurde. Im wieder aufgenommenen Umsatzsteuerverfahren für das Jahr 1993 erging mit Datum vom 14. August 1997 ein gemäß § 293 BAO berichteter Umsatzsteuerbescheid, in welchem die geltend gemachte Vorsteuer von S 500.000,-- aus der Honorarnote des Karl Z. unberücksichtigt blieb.

In seinen gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen verwies der Beschwerdeführer zunächst darauf, dass sich aus der Honorarnote des Karl Z. ergebe, dass der Nettobetrag von S 2,500.000,-- in die Rücktrittsprovision von S 2,000.000,-- einerseits und die Vermittlungsprovision von S 500.000,-- andererseits zu teilen sei. Sowohl eine Vermittlungsprovision als auch eine Abstandszahlung erhöhten die Anschaffungskosten des Gebäudes. Die Unterscheidung sei nur dann von Bedeutung, wenn die Abstandszahlung wegen der angeblichen Unüblichkeit des Rechtsgeschäftes nicht anerkannt werde. Die Ausführungen des Prüfers bezögen sich nur auf die Abstandszahlung, während auf die Vermittlungsprovision mit keinem Wort eingegangen worden sei, sodass der Betrag von S 500.000,-- daher außer Streit zu stellen sei. Zur Abstandszahlung bzw. Rücktrittsprovision von S 2,000.000,-

- sei auszuführen, dass der Prüfer eine nähere Begründung der Behauptung unterlasse, dass ein unübliches Rechtsgeschäft dazu führen solle, Werbungskosten zu verneinen. Im Wirtschaftsleben würden neben üblichen auch unübliche Rechtsgeschäfte getätigt, wobei jene Wirtschaftstreibenden, die unübliche Geschäfte tätigen, oft die erfolgreichereren seien. Auch im dreibändigen Kommentar zur Bundesabgabenordnung von Stoll finde man nichts über unübliche Rechtsgeschäfte. Im Hinblick auf die gebotene weit gehende Gleichstellung der Werbungskosten mit den Betriebsausgaben sei es nicht entscheidend, dass Werbungskosten notwendig, zweckmäßig und üblich seien. Dass die Vereinbarung über das Vorkaufsrecht am 10. Oktober 1993 erloschen, die Unterzeichnung des Kaufvertrages hingegen erst am 4. November 1993 erfolgt sei, treffe schon zu. Es falle der Entschluss zum Ankauf einer solchen Liegenschaft aber nicht von heute auf morgen, sodass die Willensübereinstimmung zwischen den Vertragspartnern selbstverständlich lange vor dem 4. November 1993 erfolgt sei und daher in den Zeitraum der Geltung des Vorkaufsrechtes falle. Da der Käufer von Herrn Z. vermittelt worden sei, sei es sowohl für "die Verkäuferin" als auch für den Käufer klar gewesen, dass die getroffenen Vereinbarungen gälten und hielten; falls es notwendig gewesen wäre, hätten sie auch schriftlich verlängert werden können. Da zwischen den Vertragspartnern alles klar gewesen sei, habe hiezu kein Bedarf bestanden. Hätte der Beschwerdeführer eine rechtliche Möglichkeit gesehen, sich S 2,500.000,- "bzw." S 3,000.000,- zu ersparen, hätte er diese Möglichkeit genutzt. Zum Einbau einer diesbezüglichen Klausel in den Kaufvertrag habe keine Notwendigkeit bestanden. Eine bargeldlose Erledigung der Transaktion wäre dem Beschwerdeführer zwar lieber gewesen, es habe der Vertragspartner allerdings auf Bargeld bestanden. In dieser Branche sei eine solche Vorgangsweise auch bei Summen in dieser Größenordnung durchaus üblich. Der Beschwerdeführer habe sich die Übergabe des Betrages schriftlich bestätigen lassen und Nummer, Ausstellungsdatum und Ausstellungsort des Reisepasses auf diesem Beleg notiert. Dieser Beleg sei dem Prüfer vorgelegt worden, ohne dass dieser ihn gewürdigt hätte. Eine noch genauere Dokumentation der Übergabe von Bargeld sei einem Steuerpflichtigen nicht mehr zuzumuten. Weshalb bei Vorliegen einer Honorarnote und einer Zahlungsbestätigung der Betrag nicht als Werbungskosten anerkannt werde, sei nicht einsichtig. Dass bis dato ein Betrag von S 500.000,- nicht bezahlt sei, treffe zu. Hierbei handle es sich um die Umsatzsteuer aus der Honorarnote. Der Beschwerdeführer habe seinerzeit nicht eingesehen, weshalb er die Umsatzsteuer vor deren Fälligkeit bezahlen solle, und sei mit dem Empfänger der Zahlung darin überein gekommen, den Betrag am 15. Jänner 1994, also zum Fälligkeitstag der Umsatzsteuer, zu bezahlen. Er habe diesen Betrag auch zu diesem Zeitpunkt abgehoben und wäre zahlungsfähig und zahlungsbereit gewesen. Herr Z. habe das Geld aber nicht abgeholt; der Beschwerdeführer habe Herrn Z. seit der Geldübergabe von S 2,500.000,- auch nicht mehr gesehen. Auch hierauf sei der Prüfer hingewiesen worden, ohne dass er dies gewürdigt hätte. Die Abhebung des Betrages von S 500.000,- vom Konto des Beschwerdeführers sei nachweisbar.

Der Prüfer erstattete zu den Berufungen eine Stellungnahme, in welcher er zunächst auf einen bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 unterlaufenen Vorzeichenfehler hinwies, in welchem Umfang der Berufung stattzugeben sei, und sodann ausführte, dass Unangemessenheit und Unüblichkeit einer Ausgabe einen Anhaltspunkt dafür böten, dass geltend gemachte Aufwendungen nicht beruflich veranlasst seien. Werbungskosten müssten ebenso wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Zunächst sei darauf hinzuweisen, dass weder die Vermittlungsprovision noch die Rücktrittsprovision als zusätzliche Anschaffungskosten beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt worden seien. Nach einer Auskunft der Innung der Immobilien- und Vermögenstreuhänder betrage der Anspruch auf Vermittlungsprovision für eine Liegenschaft mit einem Kaufpreis über S 500.000,- 3 % vom Kaufpreis, was im vorliegenden Fall ein Betrag von S 235.500,- wäre. Tatsächlich sei aber mit dem Betrag von S 500.000,- dafür eine um über 110 % überdotierte Vermittlungsprovision verrechnet worden, ohne dass für eine solche Vermittlungsprovision eine vertragliche Vereinbarung habe vorgelegt werden können. Bezüglich der Rücktrittsprovision verwies der Prüfer auf das Ende des Vorkaufsrechtes des Karl Z. mit dem 10. Oktober 1993 und auf den Umstand, dass zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages am 4. November 1993 die Option bereits abgelaufen gewesen sei. Gleichfalls mit Datum 4. November 1993 sei die Honorarnote erstellt und von Karl Z. der Erhalt der Barzahlung quittiert worden. Die Honorarforderung könne sich nur auf ein vor dem tatsächlichen Liegenschaftserwerb eingegangenes Verpflichtungsgeschäft gründen, weil im Zeitpunkt der Erstellung des Kaufvertrages ein Vorkaufsrecht des Karl Z. nicht mehr bestanden habe. Ein Nachweis für das Vorliegen eines solchen Verpflichtungsgeschäftes sei nicht erbracht worden. Es sei lediglich am Tage der Schlussbesprechung die Gleichschrift eines Schriftsatzes vom 6. Oktober 1993 vorgelegt worden, mit welchem (laut Briefkopf dieses Schriftsatzes) Karl Z. die Liegenschaft unter Verrechnung von S 2,500.000,- Vermittlungs- und Rücktrittsprovision anbiete. Dieser Schriftsatz sei jedoch nicht unterschrieben gewesen. Auch in der Berufung werde der Nachweis für ein entsprechendes Verpflichtungsgeschäft nicht erbracht. Die Behauptungen des Bestehens einer mündlichen Vereinbarung und der angeblichen Üblichkeit solcher Vorgangsweisen erschienen nicht überzeugend. Die im vorliegenden Fall auftretende Häufung von Unüblichkeiten lasse die Vermutung des Vorliegens eines Scheingeschäftes aufkommen. Karl Z. sei dem Beschwerdeführer gegenüber als Makler mit dem Sitz an einer näher angegebenen Wiener Adresse aufgetreten. An dieser Adresse befände sich jedoch eine Fremdenpension. Deren Inhaber habe niederschriftlich angegeben, dass Karl Z. in der Fremdenpension nur in den 80er-Jahren gewohnt habe und dass die Anschrift der Pension nur noch als Postadresse benutzt werde, wobei die Poststücke von

unbekannten Personen abgeholt würden. Eine solche Geschäftsgebarung (kein Telefon, keine Möglichkeit zur Kontaktaufnahme, Post nur über Mittelsmänner) sei zwischen Wirtschaftstreibenden unüblich. Mit Unternehmen einer derart fragwürdig gestalteten Geschäftsgebarung mündliche Verträge über ein Umsatzvolumen von S 2.500.000,- abzuschließen, stehe mit den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht im Einklang. Müsste doch ein Vermittler ein berechtigtes Interesse daran haben, seine Ansprüche so abzusichern, dass er sie gegebenenfalls auch durchsetzen könnte. Ebenso unüblich und auch unglaublich sei es, dass ohne ersichtlichen Grund oder besondere Vereinbarung eine Vermittlungsprovision akzeptiert werde, die mehr als 100 % über der allgemeinen Norm liege. Die gleiche Einschätzung gelte für die Zahlung eines Betrages von S 2.000.000,- als Abstandszahlung, obwohl das Vorkaufsrecht bereits erloschen sei, das vermittelte Geschäft nicht mehr hätte verhindert werden können und kein rechtlich durchsetzbarer Forderungsanspruch des Vermittlers bestanden habe. Es sei auch die Gestaltung der Unterlagen, die das Vermittlungsgeschäft glaubhaft machen sollten, als unüblich zu bezeichnen. Dies gelte schon für den Hinweis auf der Honorarnote, dass der Empfänger eine Steuernummer besitze und die Umsatzsteuer pünktlich entrichten werde, für die Dokumentation der Identität des Geschäftspartners durch Vermerk der Reisepassnummer auf der Kassenquittung, für die Rückbehaltung des in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbetrages bis zum Zeitpunkt des Eintrittes der Fälligkeit dieses Umsatzsteuerbetrages beim Rechnungsleger und ebenso auch für den Verzicht des Rechnungslegers auf Eintreibung einer offenen Forderung in Höhe von S 500.000,-. All dies scheine lediglich dazu gedient zu haben, der Abgabenbehörde einen mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmenden Sachverhalt vorzutäuschen. Nach Auffassung des Prüfers sei es dem Beschwerdeführer bekannt und bewusst gewesen, dass Karl Z. in Österreich nicht aufhältig sei und auch nicht die Absicht habe, seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen, weshalb in beiderseitiger Übereinstimmung eine Abgabensparnis durch Vorlage einer überhöhten Honorarforderung herbeigeführt worden sei. Nur aus dieser Sicht mache die Vorgangsweise Sinn. Glaubwürdig erscheine allenfalls eine Vermittlungsprovision in Höhe von 3 % von der Kaufsumme, somit ein Betrag von S 235.500,-. Dass der Beschwerdeführer die Bereitschaft zeige, Abgaben zu minimieren, manifestiere sich schon darin, dass das behauptete Vermittlungsgeschäft beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern nicht angezeigt und auf diese Weise der behauptete Teil der Anschaffungskosten der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer entzogen worden sei. Der begehrte Vorsteuerabzug stehe deswegen nicht zu, weil es an einem Nachweis fehle, dass die in der Honorarnote ausgewiesene Leistung tatsächlich erbracht worden sei, weil ferner die Rechnung infolge Angabe einer falschen Adresse nicht den Erfordernissen des § 11 UStG 1972 entspreche und weil den Umständen nach schließlich auch die Unternehmereigenschaft des Karl Z. zu bezweifeln sei.

Der in der Stellungnahme des Prüfers erwähnte, auf dem gleichen Geschäftspapier wie die "Honorarnote" abgefasste, nicht unterfertigte Schriftsatz vom 6. Oktober 1993 ist an den Beschwerdeführer adressiert, nennt als "Betreff" das vom Beschwerdeführer erworbene Mietwohngrundstück und hat folgenden Wortlaut:

"Sehr geehrter Herr (Beschwerdeführer)!

Auf Grund unseres Gespräches Anfang August, biete ich Ihnen obige Liegenschaft, auf die ich eine Option habe, zum Kaufe an.

Ich würde für meine Vermittlung bei diesem Geschäft, sowie den Rücktritt von meiner Option, einen Betrag von

ö.S. 2.500.000,- + 20 % MWSt

berechnen.

Mit der Hoffnung, Ihnen mit meinem Angebot gedient zu haben,

zeichne ich

hochachtungsvoll"

Das Finanzamt übermittelte eine Ausfertigung dieser Stellungnahme des Prüfers dem Beschwerdeführer mit der Bekanntgabe der Absicht, der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 durch Berichtigung des Vorzeichenfehlers bei der Einkünfteermittlung und durch Erhöhung der Anschaffungskosten der erworbenen Liegenschaft um eine angemessene Vermittlungsprovision in Höhe von S 235.500,- teilweise stattzugeben, die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 hingegen abzuweisen. Gleichzeitig wurde der Beschwerdeführer dazu eingeladen, zu den Ausführungen des Prüfers Stellung zu nehmen und bekannt zu geben, ob eine "Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt" werde.

Der Beschwerdeführer stellte daraufhin den Antrag auf "Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz", erinnerte an seine bereits gestellten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und äußerte, dass die vom Prüfer vorgenommene Berechnung einer als angemessen zu beurteilenden Vermittlungsprovision daran vorbeigehe, dass sich die Abgabenbehörde an die Abmachungen der Vertragsparteien, den belegmäßigen Nachweis der Abmachungen und die tatsächliche Bezahlung zu halten habe. Hinsichtlich der Rücktrittsprovision nehme der Prüfer auf den schon in der Berufung dargestellten zeitlichen Ablauf nicht Bedacht. Eine Begründung für die behauptete Unüblichkeit bleibe der Prüfer schuldig. Dass sich die Adresse des Maklers im Nachhinein als Fremdenpension

herausstelle und der Leistungsempfänger in Österreich nicht ausgeforscht werden könne, begründe keine Unmöglichkeit des Geschäftes zum Zeitpunkt seines Abschlusses. Tatsächlich hätte der Beschwerdeführer ohne die Zahlung an Herrn Z. das Eigentum an der Liegenschaft nicht erlangt. Rückblickend betrachtet könne man zwar interpretieren, dass der Beschwerdeführer nur auf das Verstreichen der Frist hätte warten müssen, es wäre Herrn Z., wäre es zu keiner Willensübereinstimmung gekommen, jedoch ein Leichtes gewesen, die Frist zu verlängern. Dass der Beschwerdeführer sich von Herrn Z. habe bestätigen lassen, dass dieser eine Steuernummer besitze und die Umsatzsteuer pünktlich entrichten werde, und dass er die Reisepassnummer auf der Kassaquittung notiert habe, dürfe nicht als unüblich und unglaublich beurteilt werden, sondern zeige vielmehr, dass der Beschwerdeführer "seiner Mitwirkungspflicht in beispielhafter Weise nachgekommen" sei. Auch die Rückbehaltung der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer bis zum Eintritt deren Fälligkeit beim Rechnungsleger entspreche kaufmännischem Denken. Ob das Finanzamt "den leistenden Empfänger" steuerlich erfasst habe, ob an seiner Anschrift ein Namensschild angebracht ist und ob die Hausbewohner das Unternehmen kennen würden, sei nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur für die Frage des Vorsteuerabzuges irrelevant, was auch für die Qualifikation von Aufwendungen als Werbungskosten zu gelten habe. Die Überprüfung von Adressen, Steuernummern oder Bankkonten seines Geschäftspartners sei einem Steuerpflichtigen nicht zumutbar. Dieser könne auch keine Verantwortung dafür übernehmen, ob sein Geschäftspartner seinen steuerlichen Pflichten nachkomme.

In der von der belangten Behörde am 6. Mai 1998 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung trug der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers vor, dass "die Willensübereinstimmung" bereits zu einem Zeitpunkt stattgefunden habe, zu welchem das Vorkaufsrecht noch bestanden habe. An dieses Vorkaufsrecht habe sonach eine rechtliche Bindung bestanden. Auch "Vermittlungsprovisionen" seien bezahlt worden. Nach heutigem Wissen sei die Grunderwerbsteuer falsch berechnet worden, weil übersehen worden sei, die Abstandszahlung in die Grunderwerbsteuer einzubeziehen. Die Vermittlungsprovision sei bezahlt worden, ob die Höhe dieser Provision üblich sei oder nicht, sei bedeutungslos. Nachdem der Berichterstatter der belangten Behörde den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers dazu aufgefordert hatte, "die richtige Adresse des Karl Z. unter Hinweis auf § 162 BAO bekannt zu geben", gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers darauf zur Antwort, die Adresse von Herrn Z. nicht zu kennen und mit ihm nichts zu tun gehabt zu haben.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1993 als unbegründet ab, während sie der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994 nur durch Berichtigung des dem Finanzamt bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung unterlaufenen Vorzeichenfehlers teilweise Folge gab.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verfahrensganges in ertragsteuerlicher Hinsicht unter Hinweis auf die Bestimmungen der §§ 138 Abs. 1, 119 Abs. 1 und 167 Abs. 2 BAO aus, dass sich die Nachweispflicht für "die Betriebsausgaben" schon "aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften" ergebe, wonach der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen habe, wobei Glaubhaftmachung dann genüge, wenn ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden könne. Die belangte Behörde komme in ihrer Beweiswürdigung zum Schluss, dass die strittige Rücktritts- und Vermittlungsprovision keinen anzuerkennenden Aufwand im Sinne einer Erhöhung der Anschaffungskosten und damit auch der AfA darstelle. Zu diesem Ergebnis sei die belangte Behörde auf Grund folgender Erwägungen zur Beweiswürdigung gelangt:

Zwischen der Vereinbarung der Margarete S. mit Herrn Z. vom 10. August 1993 und dem Kaufvertrag des Beschwerdeführers mit Margarete, Monika und Gabriele S. bestehe kein Zusammenhang, zumal die Vereinbarung vom 10. August 1993 "ihre rechtliche Bindung" am 10. Oktober 1993 verloren habe. Die Behauptung des Beschwerdeführers, die Verlängerung der Frist wäre leicht möglich gewesen, sei nicht nachgewiesen worden, was auch für die Behauptung einer schon vor dem 4. November 1993 zu Stande gekommenen Willensübereinstimmung gelte, welche mangels schriftlicher Unterlagen schon deswegen unglaubwürdig sei, weil Summen in Millionenhöhe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nicht auf rein mündlicher Basis bewegt würden. Das Verhalten des Beschwerdeführers zeige, dass er seine Gestaltungen rein nach steuerlichen Vorteilen ausrichte. Dass er die zweifelhafte Provision im Kaufvertrag nicht erwähnt habe, habe ihm den Vorteil gebracht, dass das Unterbleiben einer Offenlegung der behaupteten Abstandszahlung gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern von diesem nicht bemerkt worden sei, während ihm die ausgestellte Honorarnote den Vorsteuerabzug hätte bringen sollen. Dass der Honorarnote des Herrn Z. mit einer Forderung von immerhin S 3.000.000,-- kein schriftlicher Vertrag zu Grunde gelegt worden sei, müsse bei einem Betrag in dieser Höhe als unüblich angesehen werden. Wofür Herr Z. einen solchen Betrag erhalten haben solle, sei völlig ungeklärt geblieben. Möge sich die Frage einer allenfalls angemessenen Vermittlungsprovision im Fall einer tatsächlichen Vermittlung der Liegenschaft gegebenenfalls stellen, dann entbehre die Rücktrittsprovision jeglicher wirtschaftlicher Relation. Sei doch Herrn Z. die Liegenschaft von Margarete S. um S 8.000.000,-- angeboten worden und habe der Beschwerdeführer am 4. November 1993 unabhängig davon die Liegenschaft um S 7.850.000,-- erworben. Auf welcher Leistung die von Herrn Z. in Rechnung gestellten S 3.000.000,-- beruhen sollten, sei unerfindlich. Dass eine solche Millionentransaktion durch Bargeldübergabe in einem

Gastronomiebetrieb abgewickelt worden sein solle, spreche am ehesten für das Bestehen steuerlicher Ängste der Vertragspartner im Hinblick auf einen offiziellen Geldtransfer. Die Zahlungsquittung entkräfte die Anhäufung der Unüblichkeiten auch nicht. Dass von den vereinbarten S 3.000.000,-- ein Betrag von S 500.000,-- noch aushafte, ohne dass Versuche zu dessen Einbringung unternommen worden seien, spreche ebenso gegen eine Ernsthaftigkeit des zu Grunde liegenden Rechtsgeschäftes. Die Behauptung des Beschwerdeführers, es nicht eingesehen zu haben, weshalb er den Umsatzsteuerbetrag dem Rechnungsleger vor Eintritt der Fälligkeit bezahlen solle, spreche dafür, dass der Beschwerdeführer selbst nicht davon überzeugt gewesen sei, dass Karl Z. die Umsatzsteuer entrichten würde. Er habe sie Herrn Z. deshalb auch nicht bezahlt, dessen ungeachtet aber den Vorsteuerabzug geltend gemacht. Auch diese Verhaltensweise des Beschwerdeführers zeige das "Vorliegen eines undurchsichtigen Rechtsgeschäftes". Die Ermittlungsergebnisse zum Aufenthaltsort des Karl Z. zeigten, dass es sich bei diesem um eine Person handeln müsse, die an ihrer Anonymität höchstes Interesse habe. Auch dieses Sachverhaltselement erhärte den Gesamteindruck der strittigen Transaktion als "anonymes und unübliches Rechtsgeschäft", dessen behördliche Überprüfung durch gezielte Verschleierung habe unmöglich gemacht werden sollen. Bei einem Geldbetrag von S 2.500.000,-- müsste es im ureigensten Interesse des Zahlenden liegen, sich über die Seriosität des Geschäftspartners zu erkundigen, der sich als Makler bezeichne, ohne an der angeführten Adresse ein Büro mit entsprechenden Kommunikationseinrichtungen zu führen. Die Vermittlungsprovision habe das Übliche (3 % des Kaufpreises, somit S 235.500,--) um mehr als das Doppelte überstiegen. Worin die Mehrleistung des Herrn Z. bestanden haben solle, sei nach wie vor unbewiesen geblieben. Dass der Beschwerdeführer ohne Herrn Z. nicht in den Besitz der Liegenschaft gekommen wäre, sei eine zu allgemein gehaltene Behauptung, um daraus die Vertretbarkeit einer überhöhten Vermittlungsprovision ableiten zu können. Es habe der Beschwerdeführer im Übrigen keinerlei konkrete Anstrengungen unternommen, sein Verhältnis zu Herrn Z. offen zu legen. Der behauptetermaßen an Karl Z. geleistete Betrag von S 2.500.000,-- sei demnach steuerlich nicht anzuerkennen, weil der Beschwerdeführer weder habe nachweisen noch habe glaubhaft machen können, dass der unüblichen Transaktion ein nachvollziehbares Verpflichtungsgeschäft zu Grunde gelegen sei. Die vom Finanzamt vorgeschlagene Zuerkennung einer Vermittlungsprovision von 3 % des Kaufpreises werde von der belangten Behörde abgelehnt, weil nicht einmal für eine angemessene Leistungsabgeltung entsprechende und nachvollziehbare Vertragsgrundlagen vorhanden seien. Wer dunkle Geschäfte tätige und das über diesen Geschäften lagernde Dunkel nicht zweifelsfrei erhellen könne, habe das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen, werde vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkannt. Bei "Begünstigungsbestimmungen (hier ein beabsichtigter Abschreibeposten in Millionenhöhe)" und bei "Auslandsbeziehungen" bestehe eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Karl Z., der in Österreich nicht greifbar und nach Aussage des Inhabers der Fremdenpension in Deutschland ansässig sei, sei "also eine Auslandsbeziehung", bei welcher die Ermittlungsmöglichkeiten der Abgabenbehörde eingeschränkt seien und es dem Steuerpflichtigen obliege, für entsprechende Aufklärung zu sorgen. Eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe den Abgabepflichtigen auch bei einer Häufung von im Geschäftsleben unüblichen Vorgangsweisen.

Auch die Bestimmung des § 162 BAO würde davon unabhängig die Abweisung der Berufung des Beschwerdeführers tragen. Der Beschwerdeführer habe zwar "eine Empfängerbenennung von Anfang an offen gelegt, jedoch unexakt, weshalb die Bestimmung des § 162 BAO zur Anwendung" gelange. Die bloße Namhaftmachung einer beliebigen Person genüge nicht, es müsse der Empfänger vielmehr eine Leistung erbracht haben, wobei die Abgabenbehörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung den Abzug versagen könne, wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigten, dass die benannten Personen nicht die Empfänger der abgesetzten Beträge seien. Könne der Abgabepflichtige die Existenz einer Person, die ihm angeblich Rechte verkauft habe, nicht beweisen, dann dürfe dies von der Abgabenbehörde als so ungewöhnlich angesehen werden, dass sie dem Vorbringen des Abgabepflichtigen keinen Glauben schenken müsse. Einen Beweisnotstand im Zusammenhang mit einer exakten Empfängerbenennung habe der Abgabepflichtige zu vertreten. Stelle sich etwa heraus, dass eine als Empfänger bekannt gegebene Gesellschaft m.b.H. an der angegebenen Adresse unbekannt sei, so seien die damit zusammenhängenden Zahlungen weder als Betriebsausgabe noch als Vorsteuer zu berücksichtigen. Wende man diese Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf den vorliegenden Fall an, so sei auch unter dem Blickwinkel des § 162 BAO der Abzug der geltend gemachten Aufwendungen zu versagen, zumal der Senat in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis gekommen sei, dass eine Leistung des Karl Z. weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht worden sei und die "vom sich als Makler bezeichnenden Karl Z. angeführte Adresse" nicht mit der Wirklichkeit übereinstimme. Das gesamte Verhalten des Beschwerdeführers und des Herrn Z. deute darauf hin, dass Letzterer gegenüber der österreichischen Finanzbehörde habe ungreifbar bleiben sollen. Damit habe der Beschwerdeführer die "Undurchsichtigkeit des Rechtsgeschäftes" mit der Konsequenz zu verantworten, dass die Anerkennung der diesbezüglichen Aufwendungen zu versagen sei. Beträfen die geltend gemachten Aufwendungen doch Geschäfte, bei denen die nicht exakt genug erfolgte Benennung des Geschäftspartners dazu gedient habe, diesem das Unterlassen einer Versteuerung der empfangenen Gelder zu ermöglichen.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, dass schon die Angabe einer falschen Adresse des leistenden Unternehmers in der Rechnung den Vorsteuerabzug nach

ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausschließe. Sei der Leistungsempfänger nicht feststellbar, dann bestehe kein Recht zum Vorsteuerabzug. Im vorliegenden Fall sei "eine nicht zutreffende Adressenangabe gegeben" und "die Leistung des leistenden Unternehmers äußerst fragwürdig und nicht nachgewiesen". Wenngleich schon aus diesen Gründen kein Vorsteuerabzug in Betracht komme, seien in der Honorarnote des Karl Z. vom 4. November 1993 auch Art und Umfang der sonstigen Leistung und ebenso der Zeitraum, auf den sie sich erstreckt haben sollte, unzureichend dargestellt, was umso mehr gelte, als keine schriftlichen Vertragsgrundlagen, aber auch keine anderweitigen Nachweise hätten erbracht werden können.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

Zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1994:

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleich gestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln auf Verlangen der Abgabenbehörde den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Unabhängig von den erkennbar als Alternativbegründung getroffenen Ausführungen des angefochtenen Bescheides zur Bestimmung des § 162 BAO und den für den Beschwerdefall aus dieser Vorschrift abgeleiteten Folgerungen, die in der Beschwerde mit Recht in Kritik gezogen werden, weil ein Anwendungsfall der Bestimmung des § 162 BAO bei der Sachverhaltskonstellation des Beschwerdefalles nicht vorlag, lassen die als Primärbegründung des angefochtenen Bescheides zur einkommensteuerlichen Beurteilung verstehbaren Ausführungen der belangten Behörde doch in ausreichender Weise erkennen, dass § 138 Abs. 1 BAO jene Bestimmung darstellt, welche den Spruch des angefochtenen Bescheides in diesem Punkte tragen soll. Die Primärbegründung des angefochtenen Bescheides läuft im Ergebnis auf die Feststellung hinaus, dem Beschwerdeführer sei es für die geltend gemachte Erhöhung der Anschaffungskosten des erworbenen Mietwohngrundstückes um den in der Honorarnote des Karl Z. enthaltenen Aufwand nicht gelungen, die bei der Abgabenbehörde entstandenen Zweifel am Bestand der geltend gemachten Aufwandsposition im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO durch Beweis oder Glaubhaftmachung ihrer Richtigkeit zu beseitigen.

Ob einem Abgabepflichtigen ein mit erzielten Einkünften in einen Veranlassungszusammenhang gebrachter Aufwand tatsächlich entstanden ist oder nicht, stellt eine Frage dar, deren Beantwortung den Abgabenbehörden auf der Sachverhaltsebene durch Wahrnehmung ihrer Pflicht zur freien Beweiswürdigung nach § 167 Abs. 2 BAO aufgetragen ist. Zu seiner Bekämpfung der von der belangten Behörde im Beschwerdefall vorgenommenen Beweiswürdigung ist der Beschwerdeführer daran zu erinnern, dass der Verwaltungsgerichtshof keine Tatsacheninstanz, sondern zur Rechtskontrolle berufen ist, weshalb er eine Fehlerhaftigkeit der Beweiswürdigung nur dann aufgreifen kann, wenn sie zufolge eines Verstoßes gegen die Denkgesetze oder das allgemeine menschliche Erfahrungsgut das Ausmaß einer Rechtsverletzung in der behördlichen Ermittlung der Sachverhaltsgrundlagen angenommen hat (siehe hiezu etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. Februar 2002, 97/13/0222, vom 18. Juli 2001, 99/13/0022, 0023, vom 20. Dezember 2000, 97/13/0119, und vom 3. Mai 2000, 99/13/0186). Für die im § 138 Abs. 1 letzter Satz BAO erwähnte Glaubhaftmachung, die nur den Nachweis der Wahrscheinlichkeit eines behaupteten Sachverhaltes zum Gegenstand hat, gilt insofern Gleiches, als auch die behördliche Würdigung zur Frage des Gelingens oder Misslingens einer bloßen Glaubhaftmachung der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle mit denselben Beschränkungen unterliegt, die für die Kontrolle der Beurteilung des Gelingens oder Misslingens einer Beweisführung gelten (siehe hiezu etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. Februar 2002, 97/13/0201, vom 27. Mai 1998, 97/13/0051, und vom 18. Oktober 1995, 93/13/0290).

Ein in der dargestellten Weise qualifizierter Beweiswürdigungsfehler ist in der Beurteilung des Misslingens des Erweises von Wahrheit oder auch bloß Wahrscheinlichkeit des vom Beschwerdeführer behaupteten Aufwandssachverhaltes durch die belangte Behörde nach Lage des Falles nicht zu sehen. Zutreffend hat schon der Prüfer in seinem Bericht und in seiner Stellungnahme zur Berufung jene Sachverhaltsbesonderheiten dargestellt, die einer Glaubwürdigkeit des vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aufwandssachverhaltes entgegenstehen. Dass die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid den Überlegungen des Prüfers im Ergebnis gefolgt ist, stellt im Beschwerdefall keinen vom Verwaltungsgerichtshof aufgreifbaren Beweiswürdigungsfehler dar:

Was den Beschwerdeführer dazu genötigt haben sollte, zusätzlich zum Kaufpreis für das Mietwohngrundstück in etwa der Höhe, die schon in der Vereinbarung zwischen Margarete S. und Karl Z. paktiert worden war, einem Dritten einen weiteren Betrag von S 3.000.000,- zu bezahlen, wurde im Verwaltungsverfahren nicht begreiflich gemacht und wird auch vor dem Verwaltungsgerichtshof mit dem Hinweis auf ein angeblich "typisches Spekulations/Vermittlungsgeschäft" nicht plausibel erklärt. Weshalb sich nämlich die über Ware und Preis einig gewordenen Partner eines Kaufvertrages dazu bereit finden sollten, eine am Verkaufsgeschäft gar nicht beteiligte dritte Person in der in der Beschwerde geschilderten Weise mitverdienen zu lassen, ist nicht zu verstehen. Die vom Beschwerdeführer schon im Verwaltungsverfahren aufgestellte Behauptung, der Abschluss des Kaufvertrages erst nach Ablauf der Bindung von Margarete S. an die

Vereinbarung mit Karl Z. sei auch deswegen ohne Bedeutung, weil diese Vereinbarung leicht verlängerbar gewesen wäre, muss verwundern. Zum einen stellt sich nämlich die Frage, woher der Beschwerdeführer darüber Bescheid wissen sollte, nachdem ihn das Verhältnis zwischen Margarete S. und Karl Z. ja nichts anging, und zum anderen erscheint es rätselhaft, weshalb die Eigentümerinnen des Grundstückes einer solchen für sie ausschließlich nachteiligen Verlängerung der unvorteilhaften Bindung hätten zustimmen sollen. Die seltsam anmutende Beflissenheit der Textgestaltung der Honorarnote über Steuernummer und Steuerehrlichkeit des Zahlungsempfängers durfte im gegebenen Zusammenhang, worin den Abgabenbehörden durchaus gefolgt werden kann, misstrauisch in Richtung eines durchsichtig geratenen Versuches der Beschwichtigung der Abgabenbehörde stimmen. Die vom Beschwerdeführer behauptete Durchführung der Geldtransaktion durch Übergabe von Banknoten über S 2,500.000,-- in einem Restaurant wurde von der belangten Behörde nicht bloß mit Recht als "unüblich" beurteilt, sondern entzog die behauptete Geldtransaktion damit vor allem jeglicher Überprüfbarkeit ihres tatsächlichen Stattfindens. Die Quittung mit der Unterschrift einer nicht mehr auffindbaren Person und deren Reisepassdaten war für die Durchführung der Geldtransaktion als ein Beweismittel zu beurteilen, dessen Beweiskraft von der belangten Behörde zutreffend als überaus dünn angesehen wurde. Die weiteren Ungewöhnlichkeiten einer Weigerung des Beschwerdeführers, den angeblich paktierten Umsatzsteuerbetrag sogleich zu bezahlen, und des Unterlassens einer Nachforderung dieses Betrages durch den angeblichen Rechnungsleger rundeten das Bild weiter ab. Dass schließlich keinerlei schriftliche Unterlage über das Zustandekommen einer Rechtsbeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und Karl Z. vorgewiesen werden konnte - die Ablichtung des "Anbots" des Karl Z. an den Beschwerdeführer war nicht einmal unterschrieben -, durfte die belangte Behörde erst recht als gewichtiges Indiz gegen das Bestehen der mit den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in einen Veranlassungszusammenhang gebrachten Ausgabe werten, ohne sich dabei eines Verstoßes gegen das allgemeine menschliche Erfahrungsgut oder die Denkgesetze schuldig zu machen.

Zur Verfahrensrüge einer Verletzung der die belangte Behörde treffenden Ermittlungspflicht ist dem Beschwerdeführer zu erwidern, dass es an ihm gelegen wäre, in Erfüllung der ihn nach § 138 Abs. 1 BAO treffenden Obliegenheit entsprechende Beweisanträge zu stellen, was er nicht getan hat.

Zur Umsatzsteuer für das Jahr 1993:

In diesem Punkt ist das Schicksal der Beschwerde schon damit entschieden, dass der Beschwerdeführer der behördlichen Feststellung nicht entgegenzutreten vermag, dass Karl Z. an der in der Honorarnote vom 4. November 1993 angegebenen Wiener Adresse (Fremdenpension) zum Zeitpunkt der verrechneten "Leistung" keinen Sitz seines "Unternehmens" hatte. Gemäß § 43 Abs. 2 Satz 2 VwGG muss es genügen, in diesem Zusammenhang auf die Gründe der hg. Erkenntnisse vom 30. Mai 2001, 95/13/0226, vom 26. September 2000, 99/13/0020, vom 28. Mai 1997, 94/13/0230, vom 20. November 1996, 95/15/0179, und vom 24. April 1996, 94/13/0133, 0134, zu verweisen.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 30. April 2003