

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 3. Februar 2005 über die Berufung des Bw., vertreten durch Fa. MGI Steuerberatung GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Mag. Schreiber-Neidic Andrea, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997, 1999 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 und 1999 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 1999 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer 1999 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von

den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein KFZ-Mechanikermeister, war im Verfahrenszeitraum u. a. als Geschäftsführer der - mittlerweile insolventen – A. GmbH, einer KFZ-Reparatur- und – Handels-GmbH, in Graz tätig, an der er seit November 1988 gemeinsam mit Familienmitgliedern mehrheitlich beteiligt ist. In seinen Abgabenerklärungen wies er seit 1989 u. a. Einkünfte aus der Vermietung jenes Betriebsgebäudes in der I. Gasse aus, in dem die A. GmbH ihren Standort hatte.

Die A. GmbH war 1979 vom vormaligen Betriebsinhaber unter Einbringung seines Einzelunternehmens gegründet worden. Von der Einbringung ausgenommen war damals das Betriebsgrundstück mit dem darauf befindlichen, mehrstöckigen Wohn- und Geschäftsgebäude geblieben. Das Gebäude hatte einerseits der betrieblichen Nutzung als KFZ-Werkstätte sowie Verkaufs- und Lagerräumlichkeit gedient, anderseits waren die beiden letzten Obergeschosse für Wohnzwecke des szt. Betriebsinhabers und seiner Familienangehörigen genutzt worden. Anfang der 80iger Jahre waren das Gebäude parifiziert und die beiden Wohnungen in das Eigentum ihrer Bewohner übertragen bzw. der restliche Teil der Liegenschaft an eine, zum Konzern der C. Bank gehörende, Immobiliengesellschaft verkauft worden. Anschließend hatte die A. GmbH den betrieblich genutzten Liegenschaftsanteil von der A. Leasing GmbH, einem weiteren Konzernunternehmen der C. Bank, zurückgeleast.

Nachdem der Bw., der bereits zuvor als Dienstnehmer in der A. GmbH tätig gewesen war, im November 1988 in die Funktion des geschäftsführenden Gesellschafters der GmbH gewechselt war, hatte er im Juli 1989 die A. GmbH als Leasingnehmerin (LN) des Betriebsobjektes abgelöst, indem er an ihrer Stelle in den Vertrag mit der Leasinggesellschaft eingetreten war. In der Folge hatte er den Leasinggegenstand an die A. GmbH untervermietet (mündlicher Mietvertrag). Das monatliche Mietentgelt war in Höhe der vom Bw. an die Leasinggesellschaft zu zahlenden Leasingraten vereinbart worden.

Die aus diesem Mietverhältnis stammenden Ergebnisse hatte der Bw. seither unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in seinen Abgabenerklärungen erfasst, wobei er im Ausmaß der dabei erzielten Ertragsüberschüsse bis 1995 jeweils steuerfreien Beträge gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 idF vor dem StrukturanpassungsG 1996, BGBl 206/1996 (StruktAnpG 1996) gebildet hatte.

Im Zuge einer Betriebsprüfung (BP) im Unternehmen des Bw., umfassend den Zeitraum 1996-1999, wurden Werbungskosten (WK), die der Bw. im Rahmen dieser Vermietungseinkünfte berücksichtigte hatte, beanstandet. Einerseits wären nach Ansicht des Prüfungsorganes in den Jahren 1996 und 1997 angefallene Planungskosten in Höhe von 100.000,00 S bzw. 380.000,00 S gegen die bis dahin gem. § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildeten "Mietzinsreserven" (MZR) zu verrechnen gewesen, anderseits sei die im Jahr 1999 aufzulösende, restliche MZR mit einer Zahlung an die C. Bank im Betrag von 2.500.000,00 S gegen gerechnet worden, für welche ein entsprechender Nachweis des Geldflusses bzw. des Rechtsgrundes im Prüfungsverfahren nicht erbracht worden sei.

Gegen beide Prüfungsfeststellungen richtete sich das gegen die in der Folge aufgrund der BP-Feststellungen ergangenen Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes Graz-Stadt für die Jahre 1996, 1997 und 1999 eingebrachte Rechtsmittel (RM). Die zunächst auch gegen die Umsatzsteuer-(USt-) Bescheide dieser Jahre eingebrachten Berufungen zog der Bw. später zurück.

Zu den Planungskosten brachte der Bw. in seiner Berufung vor, diese seien im Rahmen einer 1996 in Angriff genommenen Umgestaltung des Betriebsgebäudes zu Mietwohnungen an den damaligen Generalunternehmer bezahlt worden. Das zugehörige Auftragsschreiben vom 2.7.1996 weise einen Pauschalbetrag von 14,5 Mio. S (incl. USt) aus, in welchem auch die Planung des Projektes enthalten gewesen sei. Durch den Umstand, dass im Auftragsschreiben der Nachfolgegesellschaft, die das Bauvorhaben letztlich ab 1999 umgesetzt habe, derselbe Pauschalbetrag vereinbart worden war, werde erwiesen, dass der an den ersten Auftragnehmer bezahlte Planungsaufwand "verloren" gegangen sei. Die Zahlungen als solche seien unbestritten, es handle sich daher eindeutig um einen Aufwand mit Werbungskostencharakter.

Zu den strittigen WK im Jahr 1999 führte der Bw. aus, er habe bei Übernahme des Immobilienleasings von der A. GmbH eine Kaution in Höhe von 2.460.837,37 S hinterlegt, die im Jahr 1999 zur Abdeckung von Haftungen verwendet worden sei, welche er für Kredite der A. GmbH übernommen hatte. Dadurch sei dieser Betrag seiner Verfügung entzogen und somit

von ihm verausgabt worden. Da diese Zahlungen ausschließlich im Zusammenhang mit der von ihm vermieteten Liegenschaft gestanden seien, wären sie eindeutig als WK im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 1999 anzuerkennen.

Das FA folgte der Argumentation des Bw. nicht, sondern erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE).

In Bezug auf den Planungsaufwand begründete es seine Entscheidung mit dem Hinweis, dass der lange Zeitraum von rd. drei Jahren zwischen den beiden Auftragsvergaben, den vom Bw. ausschließlich aus den gleich hohen Auftragssummen gezogenen Schluss nicht erlaube und auch nicht ersichtlich mache, dass es sich um verlorenen Planungsaufwand gehandelt habe. Es sei deshalb den Feststellungen der BP zu folgen, wonach "es sich bei den vergebenen bzw. bereits getätigten Handlungen wirtschaftlich um den Beginn der Umgestaltung des Objektes" gehandelt habe, nämlich um notwendige Vorarbeiten, die als Instandsetzungs- bzw. Herstellungsaufwand zu werten gewesen seien und eine Verrechnung mit der bis dahin gebildeten MZR erfordert hätten.

Hinsichtlich der für 1999 nicht berücksichtigten WK verwies das FA darauf, dass der fragliche Kautionsbetrag nach den Feststellungen des Betriebsprüfers seit Beginn des Leasingvertrages (1989) im Wege der monatlichen Zahlungen des Bw. angespart worden sei. Da dieser das Objekt aber letztlich nicht erworben habe, sei die angesparte Kautionsmit Beendigung des Leasingvertrages im Jahr 1999 zur Disposition gestanden. Das Leasingobjekt sei daraufhin an die D. GmbH & Co KEG (im Folgenden D. KEG), einem Unternehmen, welches der Gattin des Bw. gehöre, verkauft worden. Der Bw. habe "seiner" Bank (gemeint die C. Bank) die ausdrückliche Zustimmung erteilt, die Kautions der D. KEG als Darlehen für den Liegenschaftserwerb zur Verfügung zu stellen. Diese Vorgangsweise sei einerseits durch Schriftverkehr des Bw. mit der Leasinggesellschaft bzw. anderseits durch die Buchhaltung der D. KEG erwiesen, in welcher eine entsprechende Verbuchung des Darlehens vorgenommen worden sei. Zudem bestehe nach den Berufungsausführungen auch gar kein Zusammenhang mit den Vermietungseinkünften des Bw., da die Haftungsgrundlage demnach in Übernahmen von Verbindlichkeiten der A. GmbH durch den Bw. gelegen sei.

Im Vorlageverfahren reichte der Bw. Unterlagen zur Untermauerung seines bisherigen Vorbringens nach und brachte zur angesparten Kautions ergänzend vor, dass die Disposition über diesen Geldbetrag bei Beendigung des Leasingverhältnisses keineswegs frei sondern vielmehr "formalrechtlich" von seiner Genehmigung als Eigentümer abhängig gewesen sei. Die für die Kautionsansparung verwendeten Mittel hätten ausschließlich aus den von der A. GmbH

lukrierten Mieteinnahmen gestammt. Zur Besicherung offener Kredite der A. GmbH habe er seinerzeit sowohl die angesparte Kaution als auch das ihm im Leasingvertrag eingeräumte Optionsrecht (auf Kauf des Leasinggegenstandes nach Ablauf der Grundmietzeit) an die C. Bank verpfändet. Bei Beendigung des Leasingverhältnisses sei ihm diese insofern entgegen gekommen, als sie sich, zur Vermeidung von Zinsnachteilen, mit einer per Ende 2001 befristeten Bankgarantie begnügt habe, anstatt auf die sofortige Auszahlung der Kaution zu bestehen.

Das FA legte das RM ohne weitere Stellungnahme der Berufungsinstanz vor.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurde der Bw. zur Nachrechnung verschiedener, detailliert angeführter Schriftstücke aufgefordert, auf welche in den bei der BP bzw. im RM-Verfahren vorgelegten Unterlagen Bezug genommen wird (darunter v. a. die Unterlagen zu jenen Rechtsgeschäften, welche zur Verpfändung der Kaution an die C. Bank geführt hatten). Weiters wurde der Bw. um Konkretisierung und Nachweis jener Leistungen gebeten, für welche der Planungsaufwand in den Jahren 1996 und 1997 angefallen war.

Diesen Aufforderungen kam der Bw. allerdings nur unzureichend bzw. zum Teil gar nicht nach. Ebenso unterließ er eine Äußerung zu Unterlagen, welche ihm die RM-Behörde nach Einsicht in den Akt der für den Umbau des Leasingobjektes zuständigen Baubehörde und den Steuerakt des im Jahr 1996 beauftragten Generalunternehmers zur Stellungnahme übermittelt hatte.

Zum Streitpunkt Kautionsdepot führte der Bw. ergänzend aus, er habe sich, nach der Auflösung der A. GmbH im Jahr 1998 (gemeint wohl die Eröffnung des Konkurses über deren Vermögen am 30.12.1998), im Jahr 1999 mit der Bankgarantie der B. Bank von den eingegangenen Haftungen "sozusagen freigekauft". Zwar sei die Bankgarantie tatsächlich erst im Jahr 2001 "gezogen" worden, doch sei "wirtschaftlich gesehen" bereits 1999 der Übergang der faktischen Verfügungsgewalt hinsichtlich des strittigen Geldbetrages eingetreten.

Nachdem die C. Bank sowohl das Kautionsdepot als auch das Vorkaufsrecht aus dem Leasingvertrag "offiziell freigegeben" hatte, sei es möglich geworden, die Kaution der D. KEG als Darlehen zur Verfügung zu stellen.

In der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) führte der Bw. zum geltend gemachten Planungsaufwand weiters aus, DI B. habe seinerzeit lediglich einen "Urplan" erstellt, sei aber dann wegen eines nicht konkurrenzfähigen Anbots mit der weiteren Durchführung des Umbauprojektes nicht betraut worden. Stattdessen habe der Bestbieter A. B. den Auftrag erhalten, das Projekt auf Basis der Urplanung des DI B. weiter zu

entwickeln bzw. umzusetzen. Dazu sei in etwa zeitgleich mit Abschluss des Gesamtauftrages vom 26.7.1996 in einer gesonderten, glaublich nur mündlich abgeschlossenen, Nebenvereinbarung (einem so genannten "side letter"), die Durchführung der Planung (beinhaltend alle Detailpläne inklusive der Polierpläne bis hin zu Stücklisten) und Bauleitung durch A. B. um ein Extrahonorar von 1 Million S vereinbart worden.

Als A. B. später losgelöst vom tatsächlichen Leistungsfortgang Rechnungen für Planungsarbeiten gelegt habe, habe er deren Bezahlung bis zur tatsächlichen Leistungserbringung zurückgehalten. So sei es insbesondere zur rd. zehn Monate verspäteten Bezahlung einer Rechnung vom 8.8.1996 gekommen.

Nachdem der Betrieb der A. GmbH im Mai/Juni 1998 eingestellt worden sei, habe A. B. mit Abbrucharbeiten begonnen (Beseitigung von Zwischenwänden und Installationen). Bis zur Auftragerteilung an die P. Bau GmbH im Juli 1999 seien die gesamten Abbrucharbeiten abgeschlossen gewesen. Zu diesem Zeitpunkt seien aus der "side-letter-Vereinbarung" mit A. B. noch Planungs- bzw. Bauleistungsleistungen im Wert von 250.000,00 S offen gewesen. Die dazu mit A. B. getroffene Regelung sei einer von ihm im Verfahren bereits vorgelegten Rechtsnachfolgevereinbarung vom 2. Juli 1999 zu entnehmen.

Zum Streitpunkt "Kautionszahlung" bestätigte der Bw., dass die Verpfändung des Kautionsdepots bei der Übernahme des Leasingvertrages im Jahr 1989 eine von ihm übernommene, persönliche Haftung zur Besicherung von Krediten der A. GmbH, welche nicht aus dem vorangegangenen Leasingvertrag resultiert waren, ergänzt hatte. Im Jahr 1999 habe er mit der C. Bank eine Beschränkung seiner persönlichen Haftung für die ursprünglich in etwa 6.000.000,00 S umfassenden Verbindlichkeiten der A. GmbH auf 2,5 Millionen S vereinbaren können, die er in Form der Bankgarantie der B. Bank "bezahlt" habe. In der Folge habe er den frei gekauften Kautionsbetrag in einem gesonderten Rechtsgeschäft der D. KEG zur Teilfinanzierung des Liegenschaftserwerbes als Darlehen zur Verfügung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Strittiger Planungsaufwand:

Nach dem Ergebnis des durchgeföhrten Beweisverfahrens war das Leasingobjekt im Jahr 1989, bei Übergang des Leasingvertrages (LV) betreffend die betrieblich genutzten Gebäudeteile von der A. GmbH auf den Bw., zur Gänze für die betrieblichen Zwecke der A. GmbH genutzt worden (Werkstätten-, Verkaufs-, Ausstellungs-, Büro- und Lager-

Räumlichkeiten sowie Spenglerei). Wegen sich abzeichnender wirtschaftlicher Probleme der A. GmbH suchte der Bw. nach Möglichkeiten für eine alternative Nutzung des Leasingobjektes und entschloss sich schließlich zu einem Gesamtumbau des Objektes in Wohneinheiten, die als Eigentumswohnungen verkauft werden sollten. Bereits 1992 wurde ein entsprechender Planungsauftrag an den mittlerweile verstorbenen DI B. erteilt. Das von diesem erarbeitete Projekt wurde allerdings zunächst nicht umgesetzt. Vielmehr verzögerte sich die weitere Verfolgung des Umbauvorhabens aus verschiedenen Gründen bis 1996.

Am 26. Juli 1996 schloss der Bw. mit A. B. als Generalunternehmer einen Vertrag über den Umbau des Leasingobjektes zu 26 Wohnungen auf Basis der von DI B. erstellten Pläne. Zur Durchführung des Auftrages kam es jedoch aufgrund fehlender beruflicher Voraussetzungen des A. B. (kein konzessionierter Bauunternehmer) nicht. Zudem konnte vorerst auch keine Finanzierung durch ein Kreditinstitut erreicht werden.

Das baubehördliche Bewilligungsverfahren wurde schließlich im Jahr 1998 auf Basis eines mit 15.7.1996 datierten Einreichplanes, der als Planverfasser eine P. Bau GmbH ausweist, durchgeführt. Am 28.9.1998 erging der Baubewilligungsbescheid.

Abgesehen von Vorbereitungsmaßnahmen (v. a. Abbrucharbeiten), erfolgte die Bauausführung des Projektes tatsächlich erst in den Jahren 1999/2000, nachdem die im 100%igen Eigentum der Gattin des Bw. stehende D. KEG gegründet worden war und diese das Leasingobjekt erworben hatte. Grundlage war ein im Juli 1999 abgeschlossener, so genannter Bauausführungsvertrag zwischen der D. KEG und der P. Bau GmbH, deren Geschäftsführer diese Funktion auch in der D. KEG übernommen hatte. Der seinerzeitige Generalunternehmer A. B., seit September 1996 Dienstnehmer der P. Bau GmbH, betreute den Umbau als Bauleiter. Auf Basis dieser Gestaltung konnte nunmehr auch die Finanzierung durch ein Kreditinstitut sichergestellt werden.

Zu den geltend gemachten Planungskosten des A. B. wurden im Verfahren sowohl das ursprünglich mit diesem am 26.7.1996 abgeschlossene "Auftragsschreiben" als auch der Folgevertrag zwischen der D. KEG und der P. Bau GmbH vom 5.7.1999 vorgelegt. Die in der Berufungsverhandlung angesprochene "side-letter"-Vereinbarung mit A. B. stand dagegen in schriftlicher Form nicht zur Verfügung.

Die vorgelegten Verträge hatten jeweils die Errichtung von 26 Wohnungen zu einem Bruttonpauschalpreis von 14,5 Mio. S zum Inhalt und sind insgesamt inhaltlich weitgehend ähnlich gestaltet. Die Planung war eindeutig in beiden Fällen vom Auftrag nicht umfasst.

Während dem Vertrag vom 26.7.1996 zu entnehmen ist, dass A. B. "26 Wohnungen laut der, einen integrierenden Bestandteil dieses Vertrages bildenden Ausstattungsbeschreibung – Projektbeschreibung und gemäß den in Kopie beiliegenden Plänen (DI B.) zu errichten" beauftragt wurde, ist im Vertrag mit der P. Bau GmbH vom 5.7.1999 als Vertragsgrundlage u. a. "die vom Auftraggeber beigestellte Einreichplanung" angeführt.

Dem Akt der Baubehörde ist zu entnehmen, dass die Bauverhandlung am 29.7.1998 auf Basis des Einreichplanes vom 15.7.1996 sowie eines im Mai 1998 erstellten Planes für den Kanal, der, ebenso wie der Plan vom 15.7.1996, die P. Bau GmbH als Planverfasser ausweist, durchgeführt worden war. Aufgrund von Anrainereinwendungen war das Projekt am 29.7.1998 zunächst nicht genehmigt sondern eine Planänderung aufgetragen worden, bevor am 28.9.1998 die Baubewilligung erteilt worden war. Der Bw. ist in der Berufungsverhandlung von der Durchführung dieser Plankorrekturen durch A. B. als Bauleiter der P. Bau GmbH ausgegangen.

Im Bauakt befinden sich weiters verschiedene mit 18.9.1996 datierte Einreichunterlagen (Berechnung der Bruttogeschoßflächen, bauphysikalische Nachweise), die gleichfalls als Verfasser die P. Bau GmbH ausweisen.

Im Vertrag mit A. B. vom 26.7.1996 wurde die Auszahlung des vereinbarten Entgeltes in insgesamt 17 Teilzahlungen (TZ) nach detailliert festgelegtem Baufortschritt, beginnend mit einer ersten TZ von 700.000,00 S nach Durchführung der "gesamte(n) Abbrucharbeiten und Entsorgung des Bauschuttes (Fenster, Lichtkuppeln, Lift)" festgelegt. Ein Planungshonorar ist darin nicht angeführt.

Im Zuge der BP wurden insgesamt fünf Eingangsrechnungen des A. B. mit folgendem Inhalt festgestellt:

- *Rechnung vom 8.8.1996* – lt. Text: 1. Teilrechnung (TR) für Planungsarbeiten "lt. Vertrag vom 26.7.1996" über 240.000,00 S + 20% USt; lt. handschriftlichem Vermerk auf der Rechnung "bez. 26.6.1997"; verbucht als Barzahlung;
- *Rechnung vom 20.9.1996* – lt. Text: 2. TR lt. Vertrag vom 26.7.1996 für "Umplanungs- und teilweisen Abbrucharbeiten" 100.000,00 S + 20% USt; mit handschriftlicher Bestätigung des A. B. über den Erhalt des Betrages am 22.9.1996;
- *Rechnung vom 8.10.1997* – lt. Text ebenfalls 2. TR für Planungsarbeiten lt. Vertrag vom 26.7.1996 über 140.000,00 S + 20% USt; lt. handschriftlichem Vermerk "bez. mit Scheck a. 10.10.1997";

- *Rechnung vom 10.12.1997* – lt. Text neuerlich "1. Teilzahlungsvorderung.. LZ: August ... Summe lt. Zahlungsplan" 1.135.000,00 S + 20% USt; handschriftlicher Vermerk "Storno !!! Auftragsverhältnis wurde aufgelöst neues Vertragsverhältnis P. Bau mit D. GmbH lt. Auftrag"; unterfertigt von A. B.; vom Bw. am 6.2.1998 (!) mit Unterschrift zur Kenntnis genommen;
- *Rechnung vom 28.9.1998* – lt. Text wiederum 2. TZ-Anforderung für den Leistungszeitraum (LZ) August bis September 1998, verrechnet "lt. Zahlungsplan" 3.324.000,00 S + 20% USt; mit handschriftlichem Vermerk "Storno!! Auftragsverhältnis wurde aufgelöst. neues Vertragsverhältnis P. Bau mit D. GmbH lt. Auftrag"; ebenfalls von A. B. unterfertigt und am 13.11.1998 (!) vom Bw. zur Kenntnis genommen;

Bereits im Mai 1997 hatte A. B. seinem Wohnsitz-FA gegenüber erklärt, dass er ein Bauvorhaben in Graz in der I. Gasse mit einem Bauvolumen von 14,5 Mio S übernommen habe. Der Baubeginn (Planung, Ausschreibung, Vergabe, Bauaufsicht, Verrechnung etc.) sei für Juni 1997 vorgesehen.

In der Folge hatte er bis April 2000 Abgabenerklärungen für 1996 bis 1998 eingereicht, nach welchen er nur im Jahr 1996 Einnahmen aus dem Bauvorhaben des Bw. erhalten hatte (120.000,00 S). Diesem Zufluss waren diverse Aufwendungen gegenüber gestellt worden (Kopien, Telefon, geringwertige Wirtschaftsgüter sowie Reisekosten). Nach den beigelegten Reisekostenaufstellungen war A. B. zwischen 19.6 und 25.7.1996 mehrmals zum Zwecke diverser Vorbereitungshandlungen (Anbotserstellung, Aufmessen, Preisverhandlungen) nach Graz gefahren. Erstmals am 2.8.1996 und in weiterer Folge mehrmals bis 30.11.1996 wird in diesen Aufstellungen "Planung" als Reisezweck ausgewiesen.

Für die Jahre 1997 und 1998 hatte A. B. keine Einnahmen bzw. Ausgaben zum Bauvorhaben des Bw. erklärt, jedoch darauf verwiesen, dass er 1999 wieder Einkünfte aus seiner selbständigen Tätigkeit beziehen werde. Tatsächlich wies er bei der Veranlagung 1999 einen Aufwand für Fremdleistungen in Höhe von 275.000,00 S + USt aus, welcher, nach einer beigeschlossenen Rechnung eines niederösterreichischen Bauunternehmens vom 21.12.1999, für "die Planung des BVH I. Gasse in Graz" angefallen war.

Im Mai 2000 hatte A. B. seine Abgabenerklärung für 1998 dahingehend berichtigt, dass er nunmehr Honoraren von 100.000,00 S (brutto) diverse Ausgaben gegenüber stellte, darunter Reisekosten für insgesamt 11 Fahrten im September bzw. Oktober betreffend das Bauvorhaben (BVH) des Bw. in der I. Gasse in Graz. Die "Honorare" erwiesen sich, nach dem Inhalt einer der Abgabenerklärung beigeschlossenen Rechnung an den Bw. vom 30.9.1998,

als Anzahlung für Ventilheizkörper. A. B. hatte dazu einen von ihm gefertigten Kassabeleg vom 30.9.1998 über den Erhalt des Geldes beigelegt, sowie eine Rechnung einer Fa. H. (Heizungs- und Sanitärhandel), nach welcher er an dieses Unternehmen für das BVH des Bw. in der I. Gasse eine Anzahlung für Ventilheizkörper in Höhe von 70.000,00 S (brutto) geleistet hatte.

Unmittelbar nach Abschluss des BP-Verfahrens beim Bw. hatte A. B. bei seinem Wohnsitz-FA berichtige Abgabenerklärungen für die Jahre 1996 – 1998 eingereicht, in welchen die für die Arbeiten am BVH des Bw. vereinnahmten Honorare mit dessen Angaben im Prüfungsverfahren konform gehend ausgewiesen (1996: 120.000,00 S; 1997: 380.000,00 S (netto); 1998: 0,00 S) und auch die Ausgaben angepasst waren. Aufwendungen für weiteres Material oder für Zahlungen an Subunternehmer waren darin nicht enthalten.

Bereits im Herbst 2000 hatte das FA Graz-Stadt eine Erhebung bei A. B. durchgeführt. Dabei hatte dieser bestätigt, vom Bw. im Jahr 1996 mit dem Projekt I. Gasse (inklusive Planung) betraut worden zu sein und in diesem Jahr auch mit der Planung ("Einreichplan") "begonnen" zu haben. Aufgrund seiner fehlenden Gewerbebefugnis habe er bis zum Ergehen des Baubescheides aber keine Bauleitung durchführen können. Erst im September 1998 sei tatsächlich mit dem Bau begonnen worden, jedoch seien die Arbeiten bereits nach rd. einem Monat wieder eingestellt worden, da der Bw., wegen des Fehlens seiner Gewerbebefugnis, die Finanzierung des Projektes durch die Bank nicht erhalten habe. Das Honorar für die Bauleitung habe er erst 1999 erhalten. Davon abgesehen habe er vom Bw. nur im Jahr 1996 für die Planung Honorar bekommen, sowie im Jahr 1998 die Kosten eines Heizkörperkaufes ersetzt erhalten.

Etwa einen Monat später hatte A. B. "seinem" FA gegenüber diese Angaben insofern relativiert, als er die Dauer der Bautätigkeit in der I. Gasse auf rd. 14 Tage reduziert und seine vom Bw. erhaltenen Einnahmen ausdrücklich auf den Ersatz der Heizkörperkosten beschränkt hatte.

Der Bw. seinerseits hatte dem Erhebungsorgan des FA Graz-Stadt gegenüber im September 2000 angegeben, er habe A. B. im Jahr 1996 mit der Planung beauftragt, wofür dieser auch entsprechende Rechnungen gelegt habe. Später habe A. B. mit den Abbrucharbeiten begonnen.

Dem Inhalt des baubehördlichen Aktes zum BVH des Bw. ist nicht zu entnehmen, dass bis zur Bauverhandlung am 9.7.1998 erkennbare Baumaßnahmen gesetzt worden waren. Auch

Hinweise auf bis dahin bereits durchgeführte Abbrucharbeiten fehlen. Einer mit 27.8.1998 datierten Ausfertigung des Bauverhandlungsprotokolles ist zu entnehmen, dass gewisse Abbrucharbeiten noch vorzunehmen waren (z.B. Autowaschanlage und -hebebühne, Autolift, Lichtkuppeln). Aus Aufzeichnungen des Bauüberwachungsorganes geht hervor, dass die Bauarbeiten zwischen 11.1.1998 (in Hinblick auf das Ausstelltdatum des zugehörigen Baustellennachweises richtig wohl 11.11.1998) und 5.5.1999 "eingestellt" waren. Am 8.9.1999 war bei einer Baustellenbesichtigung erstmals der plangemäße Fortgang der Umbauarbeiten festgestellt worden.

Bereits am 21. Oktober 1998 war die Leasinggesellschaft vom Voreigentümer des Objektes über in Gang befindliche Bauarbeiten informiert worden. Mangels Entlohnung hätten die Arbeiter (Elektriker, Installateure) mittlerweile ihre Arbeiten aber niedergelegt.

Der Bw. hatte zur Untermauerung seines Vorbringens zum Planungsaufwand des A. B. seiner Berufungsvorlage die in der Berufungsverhandlung als Rechtsnachfolgevertrag bezeichnete Vereinbarung vom 2. Juli 1999 zwischen A. B., DI P, dem Geschäftsführer der P. Bau GmbH, dessen rechtsfreundlichem Vertreter und ihm, beigeschlossen. Dem Schriftstück ist zu entnehmen, dass A. B. einerseits bis Ende 2000 noch – inhaltlich nicht näher bezeichnete – Leistungen zu erbringen habe, für welche er nach Rechnungslegung 250.000,00 S erhalten sollte, womit dann sämtliche Vereinbarungen zwischen dem Bw. als Bauherrn und A. B. "erledigt und bereinigt" seien. Anderseits wird darin festgehalten, dass sämtliche von A. B. als Generalunternehmer am BVH erbrachten Leistungen ersatzlos auf den neuen Auftragnehmer übergehen. Dies betreffe grundsätzlich auch drei namentlich genannte, von A. B. beauftragte Subunternehmer (darunter auch jenes Unternehmen, an welches A. B., nach dem Inhalt seiner Abgabenerklärung, im September 1998 die Heizkörperanzahlung geleistet hatte), deren bisher fakturierte Leistungen – soweit erbracht und fällig – der neue Generalunternehmer bezahlen werde.

Auf Basis dieser Beweismittel kommt der UFS zum Schluss, dass dem Vorbringen des Bw. zum geltend gemachten Planungsaufwand der Jahre 1996/1997 nur sehr eingeschränkt zu folgen ist.

Zunächst erscheint der vom Bw. in der Berufung vorgebrachte Hinweis auf die Identität der Auftragssummen in den beiden Verträgen vom Juli 1996 bzw. 1999 tatsächlich nicht überzeugend, geht doch, wie dargestellt, aus beiden Vertragstexten klar hervor, dass die Projektplanung nicht Gegenstand dieser Aufträge gewesen war und sich die Planungskosten daher auch nicht auf die vereinbarten Pauschalentgelte auswirken konnten.

Die in der Berufungsverhandlung vom Bw. erstmals erwähnte Zusatzvereinbarung mit A. B. ("side letter") erscheint insgesamt nicht glaubhaft.

Abgesehen von der Tatsache, dass der Bw. auf eine derartige Vereinbarung weder bei der BP noch im erstinstanzlichen Rechtmittelverfahren und auch nicht im Zuge der beiden Aufforderungen des UFS zur schriftliche Stellungnahme im zweitinstanzlichen Erhebungsverfahren hingewiesen hat, blieb es letztlich auch in der Berufungsverhandlung bei der bloßen Behauptung einer solchen Vereinbarung, ohne diese tatsächlich nachzuweisen.

Weshalb gerade diese Zusatzvereinbarung nur mündlich abgeschlossen worden sein soll, wenn ohnehin gleichzeitig ein umfassendes Auftragsschreiben für die Errichtung des Projektes verfasst wurde, erscheint ebenso wenig nachvollziehbar, wie die grundsätzliche Veranlassung, die Planung und Bauleitung für eben jenes Projekt, dessen Umsetzung im Hauptauftrag schriftlich festgelegt wurde, in einer gesonderten Zusatzvereinbarung und mit Extrahonorierung zu regeln.

Im Übrigen sind auch von A. B. durchgeführte Planungsarbeiten tatsächlich nur in geringem Umfang nachvollziehbar.

Da die Einreichpläne vom 15.7.1996 stammen und A. B. lt. Vertrag vom 26.7.1996 mit der Errichtung nach den Plänen des DI B. beauftragt wurde, ist davon auszugehen, dass sowohl die Einreichpläne als auch sämtliche sonstigen, bis zu dieser Auftragerteilung ausgefertigten Detailpläne von DI B. erstellt worden waren. Es mag durchaus zutreffen, dass dieser 1992/1993 zunächst mit der "Urplanung" begonnen hatte, doch ist es dabei offenbar nicht geblieben. Der Bw. hat in der Berufungsverhandlung darauf verwiesen, dass DI B. den Auftrag letztlich deshalb nicht erhalten hatte, weil er im Rahmen einer Projektausschreibung der Teuerste von drei Anbietern gewesen war. Nachdem eine Projektausschreibung hinreichend detaillierte Informationen über das Projekt voraussetzt, damit auf Basis der Ausschreibungsunterlagen vergleichbare Anbote gelegt werden können, muss die Planung zu diesem Zeitpunkt im Wesentlichen abgeschlossen sein – abgesehen von jenen Plänen, die üblicherweise erst nach der baubehördlichen Genehmigung zur Unterstützung der konkreten Bauausführung erstellt werden ("Polierpläne"). Wenn der Bauauftrag an A. B. als Bestbieter auf Basis der Pläne des DI B. erteilt wurde, muss dieser daher nicht nur die Urplanung sondern eben auch die weiterführenden Pläne erstellt haben. Dass dies, ebenso wie ein Ausschreibungsverfahren, allenfalls auch bereits vor 1996 der Fall gewesen sein könnte, weil die Umsetzung, nach den Angaben des Bw., zunächst nicht vordringlich gewesen bzw. es zu verschiedenen Verzögerungen gekommen war, erscheint durchaus nicht unglaublich.

Tatsache ist, dass bereits im Zeitpunkt der Auftragerteilung an A. B. am 26.7.1996 offensichtlich sowohl die Einreichplanung als auch das Ausschreibungsverfahren abgeschlossen waren und sich somit dessen Planungstätigkeit darauf nicht bezogen haben kann. Daran vermag auch der Hinweis im 4. Abschnitt des Vertrages vom 26.7.1996 nichts zu ändern, nach welchem der "für die gesamte Baudurchführung" vereinbarte "feste Pauschalpreis" von 14.500.000,00 S die "Planung – Errichtung und Bauführung im Sinne der Ausstattung und Baubeschreibung bis Bauende" umfasste. Allenfalls könnte sich die angesprochene Planung auf die im baubehördlichen Akt befindlichen, mit 18.9.1996 datierten Einreichunterlagen, ggfs. auch auf die Polierpläne und damit zusammenhängende Folgearbeiten bezogen haben. Dabei handelt es sich aber zweifellos nur um einen relativ kleinen und v. a. weniger gehaltvollen Teilausschnitt der für ein derartiges Projekt erforderlichen Planungsarbeiten.

Wenn im drei Jahre später erteilten Auftrag an die P. Bau GmbH wiederum ausdrücklich auf die Einreichplanung Bezug genommen wird, so ist damit ebenfalls dokumentiert, dass auf diese aufbauende, weiterführende Planungsarbeiten - abgesehen von den o. a., im Zuge des baubehördlichen Verfahrens vorgenommenen Ergänzungen bzw. Änderungen - erst nach der Auftragerteilung im Juli 1999 erledigt wurden, - allenfalls auch durch A. B. als Dienstnehmer der P. Bau GmbH und verantwortlichen Bauleiter des Projektes. Dies erscheint nicht zuletzt deshalb realistischer als eine vollständige Detailplanung bereits in den Jahren 1996/97, weil zum damaligen Zeitpunkt das baubehördliche Verfahren noch nicht einmal in Gang gesetzt war (Geschäftszahl des Bauaktes aus dem Jahr 1998), ja – nach den Ausführungen des Bw. in der Berufungsverhandlung – damals auch die erforderliche Flächenwidmung noch gar nicht vorgelegen war. Dass in einer solchen Situation bereits sämtliche Planungsarbeiten im Detail durchgeführt werden, ist unüblich und wäre tatsächlich unprofessionell. Eine derartige Vorgangsweise erscheint daher wenig glaubhaft.

Aus Sicht des UFS bleib bei der dargestellten Sachlage kein Raum für umfangreiche Planungsarbeiten des A. B., die in den Jahren 1996/1997 eine Entlohnung, wie in den vorliegenden Rechnungen dargestellt, gerechtfertigt hätte. Zudem hat A. B. eine über die Erstellung der Einreichpläne hinausgehende Planung selbst nicht behauptet (vgl. seine Angaben vom September 2000) und schließlich hat auch der Bw., trotz Aufforderung im zweitinstanzlichen Verfahren, keine einzige der angeblich von A. B. erbrachten Planungsleistungen nachgewiesen.

Abgesehen vom fehlenden Leistungsnachweis des A. B. erscheinen aber auch die behaupteten Zahlungsflüsse nur wenig überzeugend.

Grundsätzlich erscheinen Barzahlungen in den behaupteten Größenordnungen äußerst unüblich. Zudem wurden die Zahlungsflüsse im Verfahren tatsächlich ebenfalls nie nachgewiesen (auch nicht in Bezug auf die angebliche Scheckzahlung vom 10.10.1997).

Überdies werden die von A. B. erstellten Rechnungen sowohl in zeitlicher Hinsicht als auch in Bezug auf die Betragsangaben von den vertraglichen Vereinbarungen vom 26.7.1996 ab. Weiters wurden mehrmals und in unrichtiger Zeitfolge 1. bzw. 2. TR ausgefertigt. Dazu kommen inhaltliche Auffälligkeiten bzw. Ungereimtheiten, wie etwa bezüglich der am 8.8.1996 erstellten, jedoch erst im Juni 1997, somit rd. 10 Monate später - und damit lange nach der Rechnung vom 20.9.1996 - bezahlten Rechnung.

Die Erklärung des Bw., diese Verzögerung sei darauf zurückzuführen, dass er die Bezahlung nach dem Leistungsfortschrift durchgeführt habe, ist nicht stichhaltig, lässt sie doch offen, weshalb er diesfalls die Rechnung vom 20. 9. 1996 bereits unmittelbar nach der Rechnungslegung bezahlt hat. Letzteres erscheint aber aufgrund der Übereinstimmungen mit den Angaben des A. B. bei der Erhebung des FA Graz-Stadt sowie mit dessen ursprünglich für 1996 eingereichten Abgabenerklärung, durchaus glaubhaft.

Im Übrigen ist zu den durch die späteren Abgabenerklärungen berichtigten Daten anzumerken, dass – ähnlich wie den Erstaussagen im Zuge von Personenvernehmungen - den Angaben in den ursprünglichen Abgabenerklärungen eine größere Glaubwürdigkeit beigemessen wird, dies v. a. auch wegen des bereits dargestellten zeitlichen Ablaufes der Erklärungsabgabe.

Aus Sicht des UFS wurde von den in den Jahren 1996/1997 geltend gemachten Zahlungen an A. B insgesamt nur jene vom 22.9.1996 betreffend die Rechnung vom 20.9.1996 durch das Verfahren hinreichend glaubhaft gemacht. Dies nicht zuletzt deshalb, weil sich, wie ausgeführt, auch nur für diese Zahlung Anhaltspunkte für eine tatsächliche Leistungserbringung durch A. B. finden (allerdings nicht für durchgeführte Abbrucharbeiten).

Welche Planungsarbeiten dagegen den Rechnungen vom 8.8.1996 bzw. 8.10.1997 zu Grunde gelegen sein sollen, ist nicht ersichtlich. Wie erwähnt, hat der Bw. auch die zu Letzterer gehörige Scheckeinlösung nicht belegt.

Die grundsätzliche Glaubwürdigkeit der Rechnungslegung durch A. B. wird insbesondere durch die beiden o. a., letzten Rechnungen massiv in Frage gestellt, wenn sich einerseits aus der Auftragsvergabe im Jahr 1999 erweist, dass der in diesen Rechnungen abgerechnete Baufortschritt offenbar reine Fiktion war, bzw. anderseits der Bw. deren, wegen der

neuerlichen Auftragsvergabe erforderlich gewordene, Stornierung bereits im Jahr 1998 zur Kenntnis erhalten haben soll, als der Folgeauftrag an die P. Bau GmbH noch gar nicht erteilt war.

Der ursprüngliche Vertrag mit A. B. aus dem Jahr 1996 hatte ausdrücklich auch eine Abgeltung für Abbrucharbeiten enthalten. Vereinbarungsgemäß wären diese als Teil der ersten TZ von 700.000,00 S an A. B. zu bezahlen gewesen. Wie erwähnt fehlte ein derartiger Leistungsbestandteil im Folgevertrag mit der P. Bau GmbH aus dem Jahr 1999, sodass entsprechende Vorleistungen durch A. B. nicht unglaublich erscheinen.

In Hinblick darauf finden dessen Angaben vom September 2000, wonach er im Herbst 1998 kurzfristig Bauarbeiten in der I. Gasse durchgeführt habe, durchaus Deckung im Verfahrensergebnis, zumal zeitgleich auch der Bw. dem Erhebungsorgan den Beginn von Abrissarbeiten durch A. B. bestätigt hatte. Die Ausführungen des Bw. in der Berufungsverhandlung, der diese Abbrucharbeiten mit dem Wegreißen von Zwischenwänden und dem Entfernen von Installationsleitungen erläuterte, die teilweise bereits vor der Bauverhandlung erfolgt seien, die Mitteilung an die Leasinggesellschaft im Oktober 1998, wonach zu diesem Zeitpunkt Elektriker und Installateure auf der Baustelle tätig waren, sowie schließlich die Feststellung des Baustellenüberwachungsorganes im November 1998, die Arbeiten auf der Baustelle seien "eingestellt" gewesen, unterstützen diese Schlussfolgerung ebenfalls.

Aus den dargestellten Umständen ist mit hinreichender Sicherheit davon auszugehen, dass A. B. im Rahmen des BVH I. Gasse, neben den bereits erwähnten Ergänzungsarbeiten im Bereich der Planung, auch im Rahmen der Abbrucharbeiten Leistungen erbracht hat (allenfalls in Form einer Überwachung von Subunternehmen und deshalb in Ausführung seiner Bauleitungsaufgaben), bevor der Folgevertrag mit der P. Bau GmbH abgeschlossen wurde.

Da aber der Beginn der Umbauarbeiten nach den Angaben des Bw. jedenfalls erst nach der Betriebseinstellung durch die A. GmbH im Mai 1998 stattgefunden hat, kann es sich dabei nicht um Leistungen gehandelt haben, für welche ein Entlohnungsanspruch bereits 1996 oder 1997 entstanden war.

Ob mit der in der Abgabenerklärung des A. B. aufscheinenden Zahlung vom 30.9.1998 – welche aufgrund des damaligen Projektstadiums ganz offenkundig nicht Ventilheizkörper für das BVH I. Gasse betroffen haben kann – tatsächlich derartige Abbrucharbeiten bezahlt wurden, oder ob es sich dabei, wie vom Bw. vorgebracht, um Leihgeld gehandelt hat, welches

in keinem Zusammenhang mit dem verfahrensgegenständlichen Umbau gestanden war, kann dahingestellt bleiben, weil das Jahr 1998 nicht verfahrensabhängig war.

Nachdem die angesprochenen Abbrucharbeiten zwar offensichtlich nicht im Jahr 1998, wohl aber lt. Bw. bis zur zweiten Auftragsvergabe abgeschlossen worden waren, wird evident, welcher Art die von A. B. nach dem Inhalt des Rechtsnachfolgevertrages vom 2. Juli 1999 bereits erbrachten Leistungen gewesen waren. Die noch zu erbringenden Leistungen könnten sich allenfalls auf die noch ausstehenden Polierpläne bezogen haben. Ebenso wird durch diese Vereinbarung offenkundig, welche Leistungen die von A. B. beauftragten Subunternehmer bis dahin durchgeführt hatten. Wie aus dem Fehlen eines entsprechenden Aufwandes in dessen Abgabenerklärungen zu schließen ist, hatte er diese Subunternehmer bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht entlohnt. Ebenso wenig hat der Bw. in seinen Abgabenerklärungen für 1998 oder 1999 entsprechende Zahlungen an A. B. geltend gemacht, noch solche im anhängigen Verfahren behauptet.

Dass den, später ohnehin stornierten, Rechnungen vom 10.12.1997 bzw. 28.9.1998, die im Übrigen im Vertrag vom 26.7.1996 keine Deckung finden, keine tatsächliche Leistungserbringung zu Grunde gelegen sein kann, da – abgesehen von den Abbrucharbeiten - sämtliche sonstigen Leistungen im Zeitpunkt der Auftragsvergabe an die P. Bau GmbH noch zu erbringen waren, wurde bereits erwähnt.

Insgesamt wurde somit durch das Verfahrensergebnis hinsichtlich der für Leistungen des A. B. geltend gemachten Aufwendungen erwiesen, dass lediglich die Zahlung von 120.000,00 S (brutto) aufgrund der Rechnung vom 20.9.1996 anzuerkennen ist.

Zwar war demnach insofern tatsächlich Planungsaufwand erbracht worden, doch ist dieser keineswegs "verloren gegangen", wie der Bw. vermeint. Vielmehr waren diese Planungsarbeiten Teil des später zur Ausführung gelangenden Projektes. Gerade der Umstand, dass im Bauauftrag mit der P. Bau GmbH keinerlei Planungskosten mehr angefallen sind, bestätigt, dass bis zu diesem Zeitpunkt bereits Planungsarbeiten durchgeführt worden waren, auf die bei der zweiten Auftragsvergabe zurück gegriffen werden konnte. Soweit daher im Vorfeld Aufwendungen für die Planung getätigt worden waren, sind diese dem später zur Ausführung gelangenden Umbau zu zurechnen. Der Sicherung oder Erhaltung der Vermietungseinkünfte des Bw. hatten diese Kosten dagegen eindeutig nicht gedient bzw. waren dadurch auch nicht veranlasst gewesen.

Damit ist aber das Schicksal dieses Aufwandes entschieden.

Der Gesamtumbau des Leasingobjektes hatte zweifellos eine Änderung der Wesensart dieses Gebäudes zum Gegenstand und stellte daher keine Instandsetzungsmaßnahme dar. Die strittigen Planungskosten sind vielmehr Teile der aktivierungspflichtigen Gesamtherstellungskosten des Umbaues (vgl. Kohler-Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, 8. Auflage, S 263 unter Verweis auf BFH 8.2.1996, III R 35/93 betreffend Kosten der Bauaufsicht bzw. BFH 20.4.93, IX R 122/88 zu Abbruchkosten, sowie S. 266 mit Hinweis auf RME 29 in ÖStZ 1996, 264 zum Planungsaufwand). Damit sind sie aber weder einem Sofortabzug als Werbungskosten zugänglich noch, nach § 116 Abs. 5 EStG idF des StruktAnpG 1996, einer Verrechnung mit den bis 1995 nach § 28 Abs. 5 EStG steuerfrei belassenen Beträgen.

Die Anwendung der zuletzt genannte Bestimmung scheidet auch deshalb aus, weil ein verrechnungspflichtiger Aufwand im Sinne der §§ 3 – 5 Mietrechtsgesetz (MRG) ebenfalls nicht vorliegt. Der in diesem Zusammenhang einzig denkbare Anwendungsfall des § 5 MRG, würde nämlich eine Zusammenlegung von Wohnungen erfordern. Ein Umbau von bisher gewerblich genutzten Gebäudeteilen in Wohnungen stellt dagegen niemals eine unter § 5 MRG zu subsumierende Maßnahme dar (vgl. Kohler - Wakounig, a. a. O, S 258).

Somit handelt es sich bei den strittigen Kosten um einen Aufwand, der ausschließlich im Wege einer Absetzung für Abnutzung (AfA) berücksichtigt werden kann.

Wie ausgeführt, war der Bw. im Zeitpunkt des Anfallens des strittigen Aufwandes Leasingnehmer (LN) des betroffenen Gebäudes. Seine Vermietung an die A. GmbH endete mit der Eröffnung des Konkurses über deren Vermögen im Dezember 1998. Der Bw. hat diesem Umstand Rechnung getragen, indem er in der Abgabenerklärung 1999 keine AfA mehr in Abzug brachte. Da nach den Angaben des Bw. bereits unmittelbar nach der Betriebseinstellung im Mai 1998 mit den Abbrucharbeiten begonnen worden war, ist das Ende der Vermietungstätigkeit tatsächlich bereits mit diesem Zeitpunkt anzunehmen. Wie erwähnt, ist im Übrigen dem Schreiben des Bw. an seine Hausbank vom 2. Oktober 1996 zu entnehmen, dass schon damals die Verwertung der zu errichtenden Wohnungen geplant gewesen war.

Nach dem Inhalt der von der BP insoweit unbeanstandet gebliebenen Abgabenerklärungen hatte der Bw. als LN bis 1998 die AfA für das Leasingobjekt in Abzug gebracht. Dies erscheint in Hinblick auf das VwGH-Erkenntnis vom 29.6.1995, 93/15/0107 zutreffend, zumal dem Leasingverhältnis des Bw. ein inhaltlich weitgehend vergleichbarer Vertrag mit eben jener

Leasinggesellschaft zu Grunde lag, die auch im angesprochenen VwGH-Verfahren Leasinggeberin gewesen war.

Da somit das Leasingobjekt bereits vor dem Umbau dem Bw. zu zurechnen war, trifft dies auch auf die vor Ende des Leasingverhältnisses angefallenen Umbaukosten zu. Soweit es sich um Planungsaufwand handelte, kommt die in Punkt 10 des Leasingvertrages vorgesehene Verpflichtung zur kostenpflichtigen Beseitigung vorgenommener Veränderungen bei Beendigung des Mietvertrages, schon aufgrund der Wesensart des Aufwandes nicht zum Tragen. Auch für Wertminderungen aufgrund der vorzeitigen Abbrucharbeiten hatte der Bw., nach seinen Angaben, nicht aufzukommen. Vielmehr sei immer ein Erwerb zum später mit der D. KEG vereinbarten Kaufpreis, der sich aus dem buchhalterischen Restbuchwert der Leasinggeberin ableitete, im Gespräch gewesen.

Die im Jahr 1996 angefallenen Planungskosten für den Umbau sind beim Bw. somit aktivierungspflichtige Teilherstellungskosten, welche grundsätzlich einer aufwandsmäßigen Berücksichtigung bei dessen Vermietungseinkünften im Wege einer AfA zugänglich waren. Mangels Fertigstellung des Umbaues bis zur Beendigung der Vermietungstätigkeit konnte diese allerdings tatsächlich nicht zum Tragen kommen.

Ein verlorener Planungsaufwand lag aber auch unter diesem Aspekt nicht vor. Zweifellos hätte der Bw. bei einer fremdüblichen Veräußerung des Leasingobjektes, die ihm bereits erwachsenen Kosten der Umbauplanung in der Verkaufspreis einkalkuliert. Die 1996 an A. B. bezahlten Planungskosten teilen letztlich das Schicksal mit den bei Beendigung der Vermietungstätigkeit noch nicht abgeschriebenen Gebäudeanschaffungskosten des Bw. Da sie das Privatvermögen des Bw. betrafen, sind sie steuerlich unbeachtlich.

Soweit die angefochtenen Bescheide für 1996 und 1997 von einer Gegenverrechnung mit den nach § 28 Abs. 5 EStG gebildeten steuerfreien Beträgen ausgehen, war diese somit rückgängig zu machen. Eine Änderung der Steuerbemessungsgrundlagen 1996 und 1997 ergibt sich daraus nicht.

b) Kautionsdepot:

Zwar ist der Bw. der Aufforderung zur Vorlage diverser Bezug habender Unterlagen im zweitinstanzlichen Verfahren weitgehend nicht nachgekommen, doch ergibt sich aus den letztlich zur Verfügung stehenden Schriftstücken aus Sicht des UFS für die Beurteilung der zu entscheidenden Rechtsfrage ein hinreichend klares Bild:

Nach dem durchgeführten Ermittlungsverfahren steht außer Streit, dass der Bw. den strittigen Kautionsbetrag ab 1989 im Rahmen seiner monatlichen Leasingraten angespart hatte.

Konkret war in Punkt 9.5 des Leasingvertrages vom 10. Juli 1989 vereinbart, dass der LN "zur Sicherung der ordnungsgemäßen Instandhaltung sowie der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderungen bis zum Ablauf der Grundmietzeit insgesamt eine Kaution in der Höhe des kalkulatorischen Restbuchwertes zu leisten" hat, wobei diese vom Mieter in monatlichen Teilbeträgen jeweils gemeinsam mit der Miete zu bezahlen ist. Der sich auf diese Weise ergebende Kautionsbetrag sollte demnach - ausgenommen bei vorzeitiger Beendigung - "anlässlich der Beendigung des Vertragsverhältnisses zurückgezahlt bzw. verrechnet" werden.

Nach den Angaben des Bw. war es bereits im Jahr 1989 anlässlich der Übernahme des Leasingvertrages zur Begründung des Pfandrechtes am Kautionsdepot gekommen. Zur Besicherung der damals mit rd 2.500.00,00 S aushaftenden Kreditverbindlichkeiten der A. GmbH hatte er eine persönliche Haftung übernehmen und zusätzlich die anzusparende Leasingkaution verpfänden müssen. Die solcherart besicherten Verbindlichkeiten hatten allerdings nicht aus dem von ihm übernommenen Leasingvertrag hergerührt. Als sich im Jahr 1995/96 ein weiterer Finanzierungsbedarf der A. GmbH ergeben hatte, war auch noch die Verpfändung des Kaufoptionsrechtes aus dem Leasingvertrag an die Bank durchgeführt worden.

Zwar wurden weder die Unterlagen über die Begründung des Pfandrechtes an der Leasingkaution noch über jene Verbindlichkeiten, zu deren Besicherung dieses begründet worden war, im Verfahren vorgelegt (angeblich weil diesen lediglich mündliche Vereinbarungen zu Grunde gelegen waren), wohl aber liegt jenes Schreiben des Bw. vom 2.10.1996 auf, mit welchem dieser der C. Bank zur Sicherstellung der von dieser "der A. GmbH eingeräumten bzw. noch zur Einräumung gelangenden Kredite" das Optionsrecht zum Erwerb des Leasingobjektes abgetreten hatte und in welchem er in Aussicht stellt, die besicherte Kreditschuld vorrangig durch die Erlöse aus der Verwertung der zu errichtenden Wohneinheiten abdecken zu wollen.

Das Vertragsverhältnis mit dem Bw. war im Mai 1999 aufgelöst und das Leasingobjekt Ende Juni 1999 an die D. KEG verkauft worden (Kaufvertrag vom 28.6.1999).

Kurz davor hatte die B. Bank, die den Erwerb des vormaligen Leasingobjektes durch die D. KEG finanzierte, der C. Bank eine Bankgarantie übermittelt. Im dbzgl. Schriftstück vom 25.5.1999 teilte die B. Bank der C. Bank mit, dass sie über die verpfändete Kaution aus dem Leasingvertrag betreffend das Objekt, welches die D. KEG zu erwerben beabsichtige,

informiert sei. "Desweiteren" habe sie Kenntnis von einer Haftung des Bw. gegenüber der C. Bank in Höhe von 2.500.000,00 S. Im Auftrag der D. KEG übernehme sie nunmehr eine unwiderrufliche Garantie zur Zahlung eines Höchstbetrages von 2.460.837,37 S ohne Prüfung des Rechtsverhältnisses bis spätestens 31.12.2001 bei schriftlicher Aufforderung durch die C. Bank.

Am 1.6.1999 hatte daraufhin die C. Bank der Leasinggesellschaft bekannt gegeben, dass sie an den Rechten und Ansprüchen, die ihr der Bw. aus dem Leasingvertrag abgetreten habe, nicht mehr interessiert sei und damit das Kautionsdepot wieder zu dessen freier Verfügung stehe.

Am 8.6.1999 hatte die C. Bank auch den rechtsfreundlichen Vertreter des Bw. von der am 1.6.1999 erfolgten Freigabe des Leasingdepots verständigt und gleichzeitig bestätigt, dass mit der Bezahlung eines Gesamtbetrages von 2.500.000,00 S durch den Bw., sämtliche Ansprüche aus der Haftung des Bw. wegen der Kredite der A. GmbH "verglichen und bereinigt" seien. Die beigebrachte Bankgarantie der B. Bank fasse man allerdings als letzte Maßnahme ins Auge. Vorrangig werde die Erfüllung der Garantieverpflichtungen des Bw. aus den Erlösen des Bauprojektes in der I. Gasse erfolgen.

Mit Schreiben vom 14.6.1999 hatte der Bw. der Leasinggesellschaft mitgeteilt, dass er die mittlerweile anerlaufene Kautionsdepot "zur Besicherung einer offenen Kreditlinie an die C. Bank verpfändet" habe. Da er mit Zustimmung der Bank den Kautionsbetrag nunmehr der D. KEG als Darlehen zur Verfügung stelle, sei er damit einverstanden, dass die Leasinggesellschaft die Kautionsdepot in Höhe von 2.460.837,37 S der D. KEG auf den Kaufpreis für das Objekt in der I. Gasse anrechne.

Im Zuge des BP-Verfahrens hatte die C. Bank am 9.5.2001 dem Bw. mitgeteilt, dass sie die ursprünglich an sie abgetretenen Rechte und Ansprüche aus dem Leasingvertrag, beinhaltend auch das Leasingdepot, gegen Besicherung der vom Bw. wegen der A. GmbH übernommenen Haftung durch eine Bankgarantie der B. Bank, frei gegeben habe. Da aber "bis dato" weder vom Bw. persönlich noch aus der Bankgarantie der B. Bank Zahlungen an sie geleistet worden seien, sei aus ihrer Sicht eine steuerliche Geltendmachung aus dem Titel der vom Bw. zu Gunsten der Bank abgegebenen Garantie nicht möglich.

Der Buchhaltung der D. KEG für 1999 ist schließlich zu entnehmen, dass diese einen Betrag in Höhe der angesparten Kautionsdepot als Verbindlichkeit gegen den Bw. behandelt hat.

Gemäß § 16 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind als Werbungskosten nur insoweit abzugsfähig, als dies durch die Bestimmungen des § 16 ausdrücklich zugelassen ist.

Bei den außerbetrieblichen Einkünften, zu welchen auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gehören, wird das steuerliche Ergebnis nach dem so genannten Zufluss-Abflussprinzip ermittelt. Dies bedeutet, dass Einnahmen in jenem Jahr zu berücksichtigen sind, in dem Geld bzw. ein geldwerter Vorteil zufließt (§ 15 Abs. 1 EStG) bzw. Aufwendungen, in dem Jahr, in dem sie geleistet werden (§ 19 Abs. 2 EStG). Maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt, ab welchem im Vermögen des Abgabepflichtigen eine entsprechende Vermehrung eintritt und er somit über das Geld verfügen kann, bzw. ab welchem sein Vermögen vermindert wird und er damit die Verfügungsgewalt über verausgabte Mittel verloren hat.

Ein Geldfluss im Zusammenhang mit dem Erhalt von Fremdmitteln (Krediten, Darlehen) stellt keine Einnahme dar. Da diese Gelder nur zur vorübergehenden Nutzung (mit korrespondierender Rückgabeverpflichtung) zur Verfügung gestellt werden, kommt es tatsächlich zu keiner Vermehrung im Vermögen des Geldempfängers. Entsprechend führt, mangels Vermögensverminderung, weder die Fremdmittelgewährung noch deren Rückzahlung zu Aufwendungen. Bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten ist daher die Zuführung ebenso wie die Rückzahlung von Fremdmitteln als solche nicht erfolgswirksam.

Nicht zu den Fremdmitteln gehören Kautionsbeträge. Dabei handelt es sich vielmehr um Gelder, die sich zwar faktisch in fremder Verwahrung befinden, ohne allerdings der rechtlichen Verfügungsgewalt des Kautionsgebers entzogen zu sein. Dies wird nicht zuletzt durch die Möglichkeit, solche Kautionsgelder zur Besicherung von Verbindlichkeiten des Kautionsberechtigten zu verwenden, dokumentiert. Die Hingabe von Kautionsgeldern führt daher ebenfalls zu keiner Vermögensverminderung und damit auch zu keinem erfolgswirksamen Mittelabfluss. Ein solcher tritt erst bei einer allfälligen Verwendung der Kautionsbeträge aufgrund des Eintrittes eines vereinbarten Kautionsfalles ein.

Vom Eingehen einer Verbindlichkeit grundsätzlich zu unterscheiden ist auch deren Besicherung (durch Pfändung/Verpfändung, Einräumung einer Zession, Eingehen einer Haftung, Hingabe einer Bankgarantie und dgl.). Ebenso wie die Leistung einer Kaution noch nicht zu einer Vermögensverminderung beim Kautionsgeber führt, trifft dies im Fall der Besicherung einer Verbindlichkeit beim Eigentümer/Verfügungsberechtigten des Sicherungsgutes zu. Im Zeitpunkt der Einräumung der Sicherheit bleibt die rechtliche

Verfügungsgewalt über das Sicherungsobjekt noch unverändert beim Sicherungsgeber. Mit der Bezahlung der besicherten Verbindlichkeit bzw. bei Hingabe eines zumindest gleichwertigen, anderen Sicherungsgutes, kann er das Sicherungsgut "retten" bzw. durch einen gegenteiligen Entschluss, dessen Verwertung veranlassen. In beiden Fällen "verfügt" er über das Sicherungsgut. Erst bei der Inanspruchnahme der Sicherheit bzw. der Verwertung des Sicherungsgutes durch den Sicherungsgläubiger kommt es zu einer Verminderung im Vermögen des Sicherungsgebers und damit zu einem Abfluss im Sinne des § 19 EStG.

Auf der Grundlage dieser Ausführungen wird durch das Ergebnis des Ermittlungsverfahrens zweifelsfrei belegt, dass im Rahmen der Vermietungseinkünfte des Bw. im Jahr 1999 im Zusammenhang mit dem Kautionsdepot weder Werbungskosten in Höhe von 2,5 Millionen S noch solche von 2.460.837,37 S angefallen sind. Da in diesem Jahr tatsächlich eine Verausgabung des angesparten Kautionsbetrages nicht stattgefunden hat, ist entsprechend auch keine endgültige Vermögensverminderung beim Bw. eingetreten. Vielmehr wäre die Kautions, wie der o. a. Schriftverkehr eindeutig belegt, bei Beendigung des Leasingverhältnisses, ohne jegliche Gegenverrechnung mit Leistungsverpflichtungen des Bw. aus dem Leasingvertrag, zur Gänze an diesen zurückgestellt worden, hätte dieser die Leasinggesellschaft nicht angewiesen, das Geld auf den von der D. KEG zu bezahlenden Kaufpreis anzurechnen.

Wie der Bw. zutreffend bemerkt, bedurfte es dazu formalrechtlich seiner Unterschrift (= Verfügung). Andernfalls hätte die Leasinggesellschaft die Kautions mit schuldbefreiender Wirkung nämlich ausschließlich an ihn zurückzahlen können.

Rechtlich ist dieser Anrechnung auf den Kaufpreis der D. KEG somit die Rückzahlung an den Bw. und dessen anschließende Verfügung über die neuerliche Verwendung der Geldmittel vorausgegangen.

Die Tatsache, dass dem Bw. die Kautionsgelder für die Darlehenseinräumung an die D. KEG zur Verfügung gestanden sind, dokumentiert ebenfalls, dass es bis dahin zu keinem Abfluss des Betrages aus seinem Vermögen gekommen war. Hätten ihm nach einem Mittelabfluss doch die Geldmittel für die Darlehenshingabe an die D. KEG gefehlt.

An dieser Beurteilung ändert sich durch die vorübergehende Nutzung der Kautionsmittel zur Besicherung von persönlichen Verbindlichkeiten des Bw. ebenso wenig etwas, wie durch deren Freigabe aus der Besicherung. Wie dargestellt, führt erst die Einlösung einer eingeräumten Sicherheit zu einer Vermögensverminderung, welche einen Abfluss im Sinne des § 19 EStG begründen kann. Zu einer solchen ist es im anhängigen Fall im Jahr 1999 aber, wie

die überprüften Unterlagen belegen, zweifelsfrei nicht gekommen. Vielmehr fand in diesem Jahr lediglich ein Austausch der eingeräumten Sicherungsgüter statt. Das bis dahin zur Verfügung gestellte Sicherungsgut "Kautionsdepot" wurde durch das Sicherungsgut "Bankgarantie der B. Bank" ersetzt. Beiden Fällen liegt lediglich die Einräumung einer Sicherheit zu Grunde, nicht aber deren Einlösung. Es kann daher auch in diesem Zusammenhang zu keinem Mittelabfluss mit Werbungskostencharakter gekommen sein.

Dass dem Austausch der Sicherheitsleistungen und der Einräumung des Darlehens an die D. KEG gesonderte Rechtsgeschäfte zu Grunde lagen, ist zutreffend, ändert aber an der dargestellten Rechtslage nichts.

Soweit der Bw. eine wirtschaftliche Sichtweise einfordert und damit offenbar mit der im Abgabenrecht grundsätzlich beachtlichen, wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 Abs. 1 BAO) argumentiert, ist ihm entgegen zu halten, dass dieser Grundsatz nicht geeignet ist, rechtliche Gestaltungen, durch welche der dahinter stehende wirtschaftliche Gehalt tatsächlich umgesetzt wurde, im Wege der Interpretation zu beseitigen.

Dem strittigen Sachverhalt liegt kein anderer wirtschaftlicher Gehalt zu Grunde als der bereits dargestellte. Weder der Kautionsbetrag noch die später eingeräumten Darlehensgelder sind im Verfahrenszeitraum aus der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt des Bw. gelangt. Auch im Zusammenhang mit der Bankgarantie ist 1999 im Vermögen des Bw. kein Abfluss eingetreten. Dies belegen, wie ausgeführt, neben den bereits erörterten, tatsächlich vom Bw. vorgenommenen Verfügungen über die betroffenen Geldmittel, auch dessen in den Unterlagen dokumentierte Absicht, eine künftige Einlösung der Bankgarantie möglichst durch Verwertung der Wohneinheiten vermeiden zu wollen.

Wenn der Bw. die Verfügungsmacht über die angesparte Kaution im Jahr 1999 "faktisch" bei der C. Bank zu erkennen vermeinte, so übersieht er, dass die Bank, solange sie das Sicherungspfand an der Kaution besaß, zwar auf die Reihenfolge seiner Verfügungen über den Kautionsbetrag Einfluss hatte (der Bw. musste jedenfalls zuerst eine Regelung mit der Bank über deren Ansprüche vereinbaren, bevor er wirksame Verfügungen über seinen Kautionsanspruch treffen konnte), doch war dies Ausfluss des Sicherungsanspruches der Bank. Bezuglich des Kautionsanspruches lag es dagegen nur in der Entscheidung des Bw., ob er diesen der Bank überlassen oder (durch Bezahlung der besicherten Verbindlichkeiten oder anderweitige Besicherung) für sich erhalten wollte (etwa um ihn der D. KEG als Darlehen zur Verfügung stellen zu können).

Zur Veranschaulichung sei Folgendes vor Augen geführt: wäre der Sicherungsanspruch der Bank bereits schlagend geworden und die Verfügungsgewalt über die Kautionsgelder somit auf die C. Bank übergegangen gewesen, hätte der Bw. der D. KEG kein Darlehen zur Verfügung stellen können bzw. ggfs. die Geldmittel für das Darlehen an die D. KEG seinerseits durch eine Darlehensaufnahme bei der C. Bank oder einem anderen Kreditinstitut (zu deren Konditionen!) aufbringen müssen.

Da somit in Bezug auf den strittigen Kautionsbetrag ein Mittelabfluss aus dem Vermögen des Bw. im Jahr 1999 noch nicht eingetreten war, fehlte es an einer Grundvoraussetzung für eine daraus resultierende Berücksichtigung von (nachträglichen) Werbungskosten bei dessen Vermietungseinkünften. Dem dbzgl. Berufungsbegehren war somit insgesamt der Erfolg zu versagen.

Unter diesen Umständen bedurfte es keiner Auseinandersetzung mit der Frage mehr, ob die Wurzeln jener Kreditverbindlichkeiten, für welche der Bw. von der C. Bank zur Haftung herangezogen worden war, überhaupt in dessen Vermietungstätigkeit betreffend das Leasingobjekt in der I. Gasse gelegen waren und daraus resultierende Aufwendungen daher durch diese verursacht sein konnten.

Somit waren im Jahr 1999 gemäß §§ 32 Z.2 iVm. 116 Abs. 5 EStG 1988 idF des StruktAnpG 1996 die gesamten bis 1995 vom Bw. nach § 28 Abs. 5 EStG steuerfrei belassenen und bis dahin noch nicht gegenverrechneten Beträge erfolgswirksam aufzulösen.

Gegenüber dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1999 tritt durch die zum Streitpunkt "Planungsaufwand" getroffene Entscheidung eine Erhöhung der 1999 aufzulösenden steuerfreien Beträge - und damit auch der zu versteuernden Mieterträge - um 480.000,00 S ein, wodurch sich für 1999 steuerpflichtige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 2.284.624 S (= 166.030,10 €) ergeben. Daraus resultiert eine Einkommensteuer für das Jahr 1999 von 1.005.250,00 S (= 76.385,40 €).

Im Übrigen bleiben die Besteuerungsgrundlagen der angefochtenen Bescheide unverändert.

Graz, 9. Februar 2005