

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

23.02.2010

**Geschäftszahl**

2005/15/0036

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des H B in G, vertreten durch Mag. Dr. Edwin Mächler, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Glacisstraße 67, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Graz, vom 9. Februar 2005, Zl. RV/0244- G/02, betreffend Einkommensteuer 1996, 1997 und 1999, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Beschwerdeführer schloss 1989 einen Leasingvertrag über Teile einer Liegenschaft in G, I-Gasse 17, ab, vermietete die Liegenschaftsteile an die A GmbH, deren Gesellschafter-Geschäftsführer er war, und erfasste die Mieterträge unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wobei er bis 1995 steuerfreie Beträge gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 in Abzug brachte. Im Jahr 1999 erwarb die X GmbH & Co KG die vom Beschwerdeführer bis dahin geleasteten Liegenschaftsteile und führte in weiterer Folge Umbauten durch, die vom Beschwerdeführer geplant und begonnen wurden. Kommanditistin der X GmbH & Co KG und Alleingesellschafterin der Komplementär-GmbH war die Ehefrau des Beschwerdeführers.

Im Rahmen einer die Jahre 1996 bis 1999 umfassenden Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass als Werbungskosten in Abzug gebrachte Planungsaufwendungen von 100.000 S (1996) und 380.000 S (1997), mit den bis dahin gebildeten steuerfreien Beträgen gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 zu verrechnen seien. Weiters wurden vom Prüfer Werbungskosten von 2.500.000 S, die unter dem Titel "Zahlungen an (C Bank)" geltend gemacht und mit den 1999 aufgelösten steuerfreien Beträgen gemäß § 28 Abs. 5 EStG 1988 verrechnet wurden, nicht anerkannt, weil der Beschwerdeführer keine Unterlagen und Belege, "aus denen der Grund der Zahlung und der Nachweis, dass der Betrag tatsächlich entrichtet wurde", vorgelegt habe.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ u.a. - nach Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 1996 und 1997 - entsprechende Einkommensteuerbescheide 1996, 1997 und 1999.

In der Berufung gegen die angeführten Einkommensteuerbescheide brachte der Beschwerdeführer vor, die Planungsaufwendungen seien im Zusammenhang mit dem beabsichtigten Umbau der Liegenschaft I-Gasse 17 angefallen. Mit dem Umbau sei Andreas B beauftragt worden, mit dem ein Pauschalbetrag von 14.500.000 S vereinbart worden sei. "In diesem Betrag sind die bezahlten Planungsteilbeträge von ATS 100.000,00 bzw. ATS 380.000,00 netto bereits enthalten". Der Umbau sei letztlich von der X GmbH & Co KG durchgeführt worden. Diese Gesellschaft habe die P GmbH mit dem Umbau beauftragt. Auch die P GmbH habe für den Umbau 14.500.000 S verlangt, woran erkennbar sei, dass sie die 1996 und 1997 angefallenen Planungskosten "nicht berücksichtigt und nicht in Abzug gebracht" habe. Diese stellten verlorenen Aufwand dar, der im Jahr der Zahlung in Abzug zu bringen sei.

Der Beschwerdeführer habe bei Übernahme der Liegenschaft I-Gasse 17 eine Leasingkaution von 2.460.837,37 hinterlegt. "Dieser Betrag ist im Jahr 1999 aus der Verfügungsmacht (des Beschwerdeführers) entzogen worden und für die Abdeckung von Haftungen (des Beschwerdeführers) für Kredite der (A GmbH) verwendet worden." Die Zahlung sei im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung der Liegenschaft I-Gasse 17 angefallen und 1999, zumindest im Nominalbetrag der Kautions, einkunftsmindernd anzuerkennen.

Diesbezüglich war der Berufung eine Bankgarantie der B Bank über 2,460.837,37, die zugunsten der C Bank ausgestellt wurde, und ein Schreiben beigelegt, in dem die C Bank bestätigt, dass mit Bezahlung von 2,500.000 S alle Ansprüche aus der Haftung des Beschwerdeführers für Kredite der A GmbH verglichen und bereinigt seien, die Erfüllung der Garantieverpflichtung des Beschwerdeführers vorrangig aus den Erlösen des Bauprojektes I-Gasse 17 erfolgen solle und die Ziehung der Bankgarantie nur als letztmögliche Maßnahme ins Auge gefasst werde.

Das Finanzamt wies die Berufung nach Einholung einer Stellungnahme des Prüfers mit Berufungsvorentscheidung ab und begründete dies u.a. damit, dass zwischen den Auftragsschreiben an Andreas B und die P GmbH ein Zeitraum von drei Jahren liege, weshalb aus den gleich hohen Vertragssummen nicht ableitbar sei, dass es sich bei den 1996 und 1997 geltend gemachten Beträgen um verlorenen Planungsaufwand handle. Der Kautionsbetrag sei nicht 1989 hinterlegt, sondern mittels monatlicher Zahlungen angespart und 1999 der X GmbH & Co KG als Darlehen zur Verfügung gestellt worden. Abgesehen davon stehe die Haftung des Beschwerdeführers für Kredite der A GmbH, "in keinem Zusammenhang mit dem gegenständlichen Verfahren".

Der Beschwerdeführer stellte den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat. In einer Ergänzung zum Vorlageantrag führte er aus, die angesparte Kautions habe sich ausschließlich aus Mieteinnahmen der A GmbH ergeben und sei, "sowie das eingeräumte Optionsrecht" (Anm: gemeint wohl jenes zum Erwerb des Leasingobjektes bei Beendigung des Leasingvertrages), für die Besicherung von Krediten der A GmbH, an die C Bank verpfändet worden. Die C Bank habe sich mit dem Erlag einer Bankgarantie von 2,500.000 S begnügt, die mit Ende 2001 fällig sei. Ohne Erlag dieser Bankgarantie wäre die Zahlung an die C Bank sofort (Anm: gemeint wohl 1999) fällig geworden.

Die belangte Behörde forderte den Beschwerdeführer zur Vorlage konkret angeführter Unterlagen betreffend jene Rechtsgeschäfte auf, die zur Verpfändung der Leasingkaution an die C Bank geführt haben. Der Beschwerdeführer wurde zudem aufgefordert, die Planungsleistungen der Jahre 1996 und 1997 zu konkretisieren und nachzuweisen. Diesen Aufforderungen kam der Beschwerdeführer teilweise nach. Zu Unterlagen, die dem Beschwerdeführer nach Einsichtnahme der belangten Behörde in den Bauakt betreffend die Liegenschaft I-Gasse 17 und in den Steuerakt von Andreas B übermittelt wurden, nahm er nicht Stellung. Aus den an den Beschwerdeführer übermittelten Unterlagen geht u.a. hervor, dass Andreas B die vom Beschwerdeführer 1997 geltend gemachten Planungskosten von 380.000 S erst in einer nach Abschluss der Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer eingereichten, berichtigten Einkommensteuererklärung 1997 erklärte. Umgekehrt wurde von Andreas B in der Einkommensteuererklärung 1998 eine Anzahlung des Beschwerdeführers für Ventilheizkörper erklärt, die vom Beschwerdeführer nicht erfasst wurde. Auch diesbezüglich wurde von Andreas B nach Abschluss der Betriebsprüfung beim Beschwerdeführer eine berichtigte Erklärung eingereicht.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der Beschwerdeführer zum Planungsaufwand der Jahre 1996 und 1997 aus, er habe 1992/93 den Umbau des Leasingobjektes I-Gasse 17 beschlossen. Ca. 1993/94 habe sein Bekannter, DI X, einen "Urplan" erstellt. Bei Durchführung des Projektes sei DI X nicht zum Zug gekommen, weil er von drei beauftragten Bauplanern der Teuerste gewesen sei. Ca. 1995/96 habe Andreas B den Auftrag erhalten, "auf Basis der Urpläne von (DI X) das Projekt fertig zu planen (Bauausführungsplan einschließlich der Polierpläne bis zu den Stücklisten) und auszuführen". Für die Planung sei in einem "side letter", allenfalls "auch nur mündlich", ein Gesamtentgelt von 1,000.000 S vereinbart worden. Im Mai/Juni 1998 sei der Betrieb der A GmbH eingestellt, im Dezember der Konkurs über das Vermögen der Gesellschaft eröffnet worden. Inzwischen sei um die Baubewilligung angesucht und mit den Umbauarbeiten begonnen worden. Der Vorschuss, den Andreas B 1998 erklärt habe, sei dem Beschwerdeführer nicht bekannt und betreffe sicher nicht das hier in Rede stehende Bauprojekt. Im Juli 1999 sei die P GmbH mit dem Umbau beauftragt worden. In einem Aktenvermerk sei festgehalten worden, dass Andreas B noch Arbeiten um rund 250.000 S zu erbringen habe. Dies sei der fehlende Betrag auf die ursprünglich vereinbarten Planungskosten von 1,000.000 S.

Das Kautionsdepot aus dem Leasingvertrag sei bereits bei Abschluss des Leasingvertrages verpfändet worden, weil die C Bank sonst der Übernahme des Leasingvertrages durch den Beschwerdeführer nicht zugestimmt hätte. Die A GmbH habe damals Verbindlichkeiten von 2,500.000 S bei der C Bank gehabt, für die der Beschwerdeführer die persönliche Haftung übernommen und das Kautionsdepot verpfändet habe. Für Verbindlichkeiten aus dem "Vorgängerleasingvertrag" habe der Beschwerdeführer bei Abschluss seines Leasingvertrages nicht eintreten müssen. 1995/96 habe es einen weiteren Betriebsmittelbedarf bei der A GmbH gegeben, für den der Beschwerdeführer die Haftung übernommen und das Optionsrecht zum Erwerb des Leasingobjektes an die C Bank verpfändet habe. Mit der Bankgarantie habe sich der Beschwerdeführer 1999 aus der Verpfändung der Ansprüche aus dem Leasingvertrag freigekauft. Aus Sicht des Beschwerdeführers sei mit diesem Vorgang das Geld aus der Kautions geflossen. "Als Nachfolgeschäff habe (der Beschwerdeführer) dieses Geld der (X GmbH & Co KG) im Darlehensweg zur Verfügung gestellt".

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung teilweise Folge gegeben.

Dem Vorbringen des Beschwerdeführers zum geltend gemachten Planungsaufwand der Jahre 1996 und 1997 sei - laut angefochtenem Bescheid - nur sehr eingeschränkt zu folgen. Die in der Berufungsverhandlung erstmals erwähnte Zusatzvereinbarung mit Andreas B ("side letter") erscheine nicht glaubhaft. Der Beschwerdeführer habe im gesamten Verwaltungsverfahren auf keine derartige Vereinbarung hingewiesen und

eine solche auch in der Berufungsverhandlung bloß behauptet. Die von Andreas B durchgeführten Planungsarbeiten seien auch nur in geringem Umfang nachvollziehbar. Da die "Einreichpläne" vom 15. Juli 1996 stammten und Andreas B laut Vertrag vom 26. Juli 1996 "mit der Errichtung nach den Plänen des (DI X) beauftragt wurde", sei davon auszugehen, dass DI X die Einreich- und die sonstigen Detailpläne erstellt habe. Auch die Ausführungen des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung, DI X habe den Auftrag nicht erhalten, weil er im Rahmen einer Projektausschreibung der teuerste von drei Anbietern gewesen sei, ließen diesen Schluss zu. Eine Projektausschreibung setze detaillierte Informationen über das Projekt voraus. Damit vergleichbare Angebote gelegt werden könnten, müsse die Planung, abgesehen von jenen Plänen, die üblicherweise erst nach der baubehördlichen Genehmigung zur Unterstützung der konkreten Bauausführung erstellt würden, im wesentlichen abgeschlossen sein. Daher könne sich die im Vertrag mit Andreas B angesprochene Planung allenfalls auf die im Bauakt befindlichen, mit September 1996 datierten Einreichunterlagen, sowie auf die Polierpläne und damit zusammenhängende Folgearbeiten bezogen haben. Da auch im Auftrag an die P GmbH ausdrücklich auf die Einreichplanung Bezug genommen werde, sei davon auszugehen, dass "weiterführende Planungsarbeiten - abgesehen von den o.a., im Zuge des baubehördlichen Verfahrens vorgenommene Ergänzungen bzw. Änderungen - erst nach der Auftragserteilung im Juli 1999 erledigt wurden, - allenfalls auch durch (Andreas B) als Dienstnehmer der (P GmbH) und verantwortlicher Bauleiter des Projektes". Bei dieser Sachlage bleibe für umfangreiche Planungsarbeiten des Andreas B in den Jahren 1996 und 1997 kein Raum. Abgesehen vom fehlenden Leistungsnachweis habe der Beschwerdeführer die Zahlungen an Andreas B nie nachgewiesen, "auch nicht in Bezug auf die angebliche Scheckzahlung vom 10.10.1997". Die Rechnungen von Andreas B wichen in zeitlicher und betraglicher Hinsicht von der mit diesem geschlossenen Vereinbarung ab. Andreas B habe mehrmals und in falscher Zeitfolge 1. und 2. Teilrechnungen ausgefertigt. Dazu kämen inhaltliche Auffälligkeiten und Ungereimtheiten. So sei etwa eine am 8. August 1996 "erstellte" Rechnung erst im Juni 1997 und damit lange nach einer mit 20. September 1996 datierten Rechnung bezahlt worden.

Von den Zahlungen an Andreas B sei nur jene glaubhaft, die aufgrund der Rechnung vom 20. September 1996 geleistet worden sei. Hinsichtlich dieser Rechnung lägen Anhaltspunkte für eine tatsächliche Leistungserbringung vor. Den in dieser Rechnung angeführten Betrag habe Andreas B auch in der ursprünglichen Abgabenerklärung für das Jahr 1996 ausgewiesen. Die der Rechnung vom 20. September 1996 über 120.000 S (brutto) zugrunde liegenden Leistungen seien durch das Verfahrensergebnis erwiesen. Insofern sei tatsächlich Planungsaufwand erbracht worden. Dieser sei jedoch nicht verloren, sondern Teil des späteren Umbaus. Der Sicherung oder Erhaltung der Vermietungseinkünfte des Beschwerdeführers habe dieser Aufwand nicht gedient.

Der Umbau des Leasingobjektes habe eine Änderung der Wesensart dieses Gebäudes zum Gegenstand und stelle keine Instandsetzungsmaßnahme dar. Die Planungskosten seien Teil der aktivierungspflichtigen Gesamtherstellungskosten des Umbaus und damit weder einem Sofortabzug als Werbungskosten zugänglich, noch -

nach 116 Abs. 5 EStG 1988 idF des StruktAnpG 1996 - einer Verrechnung mit den nach § 28 Abs. 5 leg. cit. steuerfrei belassenen Beträgen. Die Anwendung der zuletzt genannten Bestimmung scheidet auch deshalb aus, weil kein verrechnungspflichtiger Aufwand iSd §§ 3 bis 5 Mietrechtsgesetz (MRG) vorliege. Der diesbezüglich einzig denkbare Anwendungsfall des § 5 MRG erfordere eine Zusammenlegung von Wohnungen. Der Umbau von bisher gewerblich genutzten Gebäudeteilen in Wohnungen stelle niemals eine unter § 5 MRG zu subsumierende Maßnahme dar (Hinweis auf Kohler-Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, S 258).

Die Planungskosten stellten Aufwand dar, der nur im Wege der Absetzung für Abnutzung berücksichtigt werden könnte. Das Leasingobjekt sei dem Beschwerdeführer zuzurechnen, der dafür bis 1998 die Absetzung für Abnutzung geltend gemacht habe. Da der Umbau bis zur Beendigung der Vermietungstätigkeit nicht fertiggestellt worden sei, seien die Planungskosten nicht zum Tragen gekommen. Ein verlorener Planungsaufwand liege trotzdem nicht vor, weil der Beschwerdeführer bei einer fremdüblichen Veräußerung des Leasingobjektes, die bereits angefallenen Planungskosten in den Verkaufspreis einkalkuliert hätte.

Die Verrechnung der Planungskosten mit den nach § 28 Abs. 5 EStG 1988 gebildeten steuerfreien Beträgen sei rückgängig zu machen. Dadurch änderten sich die Steuerbemessungsgrundlagen der Jahre 1996 und 1997 nicht, wohl aber jene des Jahres 1999.

Im Jahr 1999 seien weder Werbungskosten von 2.500.000 S noch solche von 2.406.837,37 S angefallen. Die "Kautions" wäre zur Gänze an den Beschwerdeführer zurückgestellt worden, wenn dieser die Leasinggesellschaft nicht angewiesen hätte, das Geld auf den von der X GmbH & Co KG zu zahlenden Kaufpreis anzurechnen. Der Anrechnung der Kautions auf den Kaufpreis sei deren Rückzahlung an den Beschwerdeführer und die anschließende Verfügung des Beschwerdeführers über die neuerliche Verwendung der Geldmittel (Darlehenseinräumung an die X GmbH & Co KG) vorausgegangen. Die vorübergehende Nutzung der Kautions zur Besicherung von "persönlichen Verbindlichkeiten" des Beschwerdeführers stelle ebenfalls keine Vermögensminderung dar, da erst die Einlösung von eingeräumten Sicherheiten einen Abfluss iSd § 19 EStG 1988 begründen könne. Zur Einlösung von Sicherheiten sei es 1999 nicht gekommen, weil nur das Sicherungsgut "Kautionsdepot" durch das Sicherungsgut "Bankgarantie" ersetzt worden sei. Weder der Kautionsbetrag noch das Darlehen an die X GmbH & Co KG seien im Verfahrenszeitraum "aus der rechtlichen oder wirtschaftlichen Verfügungsgewalt des (Beschwerdeführers) gelangt". Auch im Zusammenhang mit der

Bankgarantie sei 1999 kein Abfluss im Vermögen des Beschwerdeführers eingetreten. Daran ändere die im Abgabenrecht gebotene wirtschaftliche Betrachtungsweise nichts, weil dieser Grundsatz nicht geeignet sei, "rechtliche Gestaltungen, durch welche der dahinter stehende wirtschaftliche Gehalt tatsächlich umgesetzt wurde, im Wege der Interpretation zu beseitigen." Im Jahr 1999 seien keine Mittel abgeflossen. Es fehle an der Grundvoraussetzung für die Berücksichtigung von Werbungskosten, weshalb eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Wurzel der Kreditverbindlichkeiten, für die der Beschwerdeführer von der C Bank zur Haftung herangezogen worden sei, dessen Vermietungstätigkeit betreffe, nicht erforderlich sei.

Die gegen diesen Bescheid gerichtete Beschwerde macht Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und Rechtswidrigkeit des Inhalts geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

#### 1. Planungsaufwand 1996 und 1997

Die Beschwerde trägt - unter dem Gesichtspunkt der Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften - vor, in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde sei erstmals diskutiert worden, ob es eine Zusatzvereinbarung mit dem Planer Andreas B gebe. Der Beschwerdeführer habe sich ad hoc befragt nur erinnert, dass es einen "Side Letter" gebe, nicht aber, dass er diesen "Side Letter" am 26. Juli 1996 tatsächlich "schriftlich mit (Andreas B) geschlossen hatte". Hätte er Gelegenheit gehabt, sich auf die in der mündlichen Verhandlung angezogenen Fragen vorzubereiten hätte er den tatsächlich vorhandenen "Side Letter" vorlegen können. Die belangte Behörde hätte bei Zweifeln daran, dass die Zahlungen an Andreas B erfolgt seien, "(Andreas B) als Zeugen amtswegig einvernehmen müssen, zumindest aber den (Beschwerdeführer) anleiten müssen, (Andreas B) als Zeugen namhaft zu machen". Abgesehen davon bestätigten die Einkommensteuererklärungen des Andreas B die Angaben des Beschwerdeführers, weshalb hier hilfsweise Aktenwidrigkeit geltend gemacht werde. In beiden Fällen ("Side Letter" und Andreas B) sei der Beschwerdeführer vor eine überraschende Ansicht/Auffassung gestellt worden und habe keine Gelegenheit gehabt, die Behörde vom Gegenteil zu überzeugen.

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Die belangte Behörde hat den Beschwerdeführer schriftlich aufgefordert, die Planungsleistungen der Jahre 1996 und 1997 zu konkretisieren und nachzuweisen. Dieser Aufforderung ist der Beschwerdeführer nur teilweise nachgekommen, was schon daran erkennbar ist, dass nicht einmal die schriftlichen Vereinbarungen mit Andreas B vollständig beigebracht wurden. Damit ist aber das Vorbringen, der Beschwerdeführer hätte einen "Side Letter" vorlegen können, wenn er Gelegenheit gehabt hätte, sich auf die in der mündlichen Verhandlungen angezogenen Fragen vorzubereiten, nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen. Schließlich geht es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht an, im Verwaltungsverfahren untätig zu bleiben, um sodann im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof zu behaupten, die belangte Behörde hätte Verfahrensvorschriften verletzt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, 2008/15/0017, mwN). Zudem stellt die nunmehr vorgelegte "Zusatzvereinbarung", keinen Nachweis für die angeblich erbrachten Planungsleistungen dar. Das Gegenteil ist der Fall. Mit der Zusatzvereinbarung verpflichtete sich der Beschwerdeführer 1 000.000 S "für die Bauleitung von 26 Wohnungen in der (I-Gasse 17)" an Andreas B zu bezahlen, wovon 50.000 S bei Unterzeichnung des Auftrages, 50.000 S bei Fertigstellung der Einreichpläne, 300.000 S bei rechtskräftigem Baubescheid, 300.000 S bei Rohbaufertigstellung und 300.000 S bei Übergabe des gesamten Bauvorhabens fällig gewesen wären. Die Zusatzvereinbarung spricht daher für die belangte Behörde, die im angefochtenen Bescheid schlüssig und nachvollziehbar darlegt, weshalb für umfangreiche Planungsarbeiten des Andreas B in den Jahren 1996 und 1997 kein Raum bleibt.

Der Vorwurf, die belangte Behörde habe Verfahrensvorschriften verletzt, weil sie Andreas B nicht von Amts wegen als Zeugen einvernommen und zu den an ihn geleisteten Zahlungen befragt habe, zeigt ebenfalls keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Ausschlaggebend dafür, dass die Planungskosten des Jahres 1997 nicht anerkannt wurden, war nicht der fehlende Zahlungsnachweis, sondern der Umstand, dass die Leistungserbringung nicht nachgewiesen wurde und aufgrund der Verfahrensergebnisse nicht glaubhaft ist. Auf den fehlenden Zahlungsnachweis und die weiteren Auffälligkeiten und Ungereimtheiten wurde von der belangten Behörde ergänzend hingewiesen, was aus den diesbezüglichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid hinreichend deutlich hervorgeht. Den unbedenklichen Feststellungen des angefochtenen Bescheides zufolge trifft es auch nicht zu, dass die Abgabenerklärungen des Andreas B die Angaben des Beschwerdeführers bestätigten. Das ist nur in Bezug auf die berichtigten, nicht aber auf die ursprünglich eingereichten Abgabenerklärungen der Fall, worauf im angefochtenen Bescheid hingewiesen wurde. Vor dem Hintergrund des Gesagten - mangelnde Mitwirkung des Beschwerdeführers im Verfahren, fehlende Relevanz - geht auch die Rüge ins Leere, der Beschwerdeführer sei in beiden Fällen ("Side Letter" und Andreas B) vor eine überraschende Ansicht/Auffassung gestellt worden und habe keine Gelegenheit gehabt, die Behörde vom Gegenteil zu überzeugen.

Unter dem Gesichtspunkt der Rechtswidrigkeit des Inhaltes führt die Beschwerde aus, die belangte Behörde gestehe zu, dass "Planungsaufwand" von 120.000 S erbracht worden sei, vermeine aber, dieser sei nicht verloren gegangen, sondern dem Projekt zugute gekommen, das die X GmbH & Co KG später umgesetzt habe. "Die



(X GmbH & Co KG) gehöre ohnedies zu 100% der Ehefrau des (Beschwerdeführers)." Dieses Argument sei nicht nachvollziehbar, weil es sich beim Beschwerdeführer und der X GmbH & Co KG um verschiedene Steuersubjekte handle. Selbst wenn die X GmbH & Co KG von Planungskosten entlastet worden sei, ändere dies nichts daran, das beim Beschwerdeführer betreffend die Planungskosten "echter frustrierter Aufwand" vorgelegen sei, der steuermindernd geltend gemacht werden könne.

Auch dieses Vorbringen ist nicht geeignet, der Beschwerde zum Erfolg zu verhelfen:

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten. Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 25. November 1997, 96/14/0024, vom 4. Juni 2003, 97/13/0208, vom 18. September 2003, 99/15/0096, und vom 24. September 2003, 97/13/0232, mit jeweils weiteren Nachweisen).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Feststellung getroffen, dass dem Beschwerdeführer 1996 im Zusammenhang mit einem Umbau der Liegenschaft I Gasse 17, der letztlich von der X GmbH & Co KG durchgeführt wurde, Planungsaufwendungen von 120.000 S (brutto) erwachsen sind. Sie stellte weiters fest, dass die X GmbH & Co KG auf die im Auftrag des Beschwerdeführers erstellten Pläne zurückgegriffen und sich dadurch eigene Aufwendungen erspart hat. Dagegen wendet sich die Beschwerde nicht. Der Beschwerdeführer behauptet auch nicht, dass die X GmbH & Co KG nicht bereit gewesen wäre, die Planungskosten abzulösen, und trägt keine Gründe vor, die eine Weigerung plausibel machen würden. Damit kann der belangten Behörde aber nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie das Vorliegen von verlorenen Planungsaufwand mit der Begründung verneint hat, der Beschwerdeführer habe - aus privaten Gründen -- auf eine Ablöse der Planungskosten verzichtet, weil die X GmbH & Co KG zu 100% von seiner Ehefrau beherrscht werde. Dies gilt umso mehr, als der Beschwerdeführer laut Aktenlage über ein Vorkaufsrecht betreffend die hier gegenständliche Liegenschaft und damit über ein Druckmittel zur Durchsetzung einer Ablöse verfügte.

## 2. Werbungskosten 1999

Die Feststellung, der Beschwerdeführer habe die "Kautions" (Anm: gemeint wohl die Bankgarantie) beschafft und der X GmbH & Co KG ein Darlehen zur Verfügung gestellt, sei laut Beschwerde insofern nicht richtig, "als die (X GmbH & Co KG) die Kautions beschaffte und der (Beschwerdeführer) eben nicht im Jahr 2001 - wie (die belangte Behörde) fälschlicherweise annimmt - die Kautions als Werbungskosten geltend machen könne. Verloren hat der Beschwerdeführer die Kautions tatsächlich bereits im Jahr 1999."

Dem ist vorweg zu erwidern, dass im hier anhängigen Verfahren nicht zu beurteilen ist, ob die im Jahr 1999 geltend gemachten Werbungskosten allenfalls zu einem späteren Zeitpunkt zu berücksichtigen wären. Die belangte Behörde hat sich mit dieser Frage auch nicht auseinandergesetzt und kann daher diesbezüglich von keinen "falschen Annahmen" ausgehen.

Richtig ist, dass die Bankgarantie, die zur Freigabe der Kautions und des Optionsrechts zum Erwerb des Leasingobjektes I-Gasse 17 durch die C Bank geführt hat, im Auftrag der X GmbH & Co KG ausgestellt wurde. Dies ändert aber nichts daran, dass der Beschwerdeführer - gemäß seinen Angaben in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde und einem im Verwaltungsakt erliegendem Schreiben an die Leasinggesellschaft - die Kautions von 2.460.837,37 S der X GmbH & Co KG als Darlehen zur Verfügung gestellt und die Leasinggesellschaft angewiesen hat, dieselbe auf den von der X GmbH & Co KG zu entrichtenden Kaufpreis für die Liegenschaft I-Gasse 17 anzurechnen. Die Feststellung der belangten Behörde, die Kautions wäre zur Gänze an den Beschwerdeführer zurückgestellt worden, wenn dieser die Leasinggesellschaft nicht angewiesen hätte, das Geld auf den von der X GmbH & Co KG zu zahlenden Kaufpreis anzurechnen, ist daher durch die Aktenlage gedeckt. Dass der Beschwerdeführer den Kautionsbetrag der X GmbH & Co KG als Darlehen zur Verfügung gestellt hat, trifft ebenfalls zu. Damit ging die belangte Behörde zu Recht davon aus, dass die Kautions nicht aus der Verfügungsmacht des Beschwerdeführers ausgeschieden ist und 1999 aus diesem Titel kein Abfluss iSd § 19 EStG 1988 erfolgte und damit von vornherein keine Werbungskosten angefallen sind. Unbedenklich ist auch die im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung, dass im Zusammenhang mit der Bankgarantie keine Werbungskosten darstellbar sind, weil es erst nach Inanspruchnahme einer Bankgarantie durch den Begünstigten und nach der Einforderung des Regresses von Seiten der Bank zu einem Mittelabfluss beim Auftraggeber (hier die KG) kommen kann (vgl. etwa das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 11. Dezember 2002, B 941/02) und der Beschwerdeführer nicht einmal behauptet, dass er in einem Rechtsverhältnis zur garantierenden Bank stand oder die Bankgarantie 1999 in Anspruch genommen worden sei. 1999 wurde das Sicherungsgut "Kautionsdepot" durch das Sicherungsgut

"Bankgarantie" ersetzt. Diese Transaktion kann - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - auch in wirtschaftlicher Betrachtung keinen Mittelabfluss beim Beschwerdeführer bewirken, weshalb es auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken stößt, wenn die belangte Behörde die geltend gemachten Werbungskosten schon von vornherein mangels Abflusses von Ausgaben nicht anerkannt hat.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 23. Februar 2010