

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Vermietung und Verpachtung, Adresse, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes C, vertreten durch Finanzanwalt, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1995 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 nach der am 25. Mai 2005 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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

Die Berufungswerberin ist mit der zwischen ihr und der A-GmbH geschlossenen Vereinbarung vom 30. September 1993 in den ursprünglich am 15. Jänner 1990 zwischen NH und der A-GmbH abgeschlossenen Leasingvertrag betreffend die Miteigentumsanteile BLNr. 187, 201 und 202, EZ1, Top G 2, G 3 und G 26 (in der Fassung kurz Vertrag I genannt) mit Wirkung 30. Juni 1993 eingetreten. Laut dieser Vereinbarung betrugen die Gesamtinvestitionskosten der A-GmbH für die Leasingobjekte 1.809.590,00 S und der Barwert zum 30. Juni 1993 1.577.250,00 S. Das gemäß Leasingvertrag daraus resultierende Leasingentgelt wurde mit 52.166,00 S netto per Quartal (37.652,00 S Miete und 14.514,00 S Kaution) festgelegt.

Weiters trat die Berufungswerberin mit der zwischen ihr und der A-GmbH geschlossenen Vereinbarung vom 18. Mai 1993 in den ursprünglich am 15. Jänner 1990 zwischen MH und der A-GmbH abgeschlossenen Leasingvertrag betreffend die Miteigentumsanteile BLNr. 208, 209 und 213, EZ2, Top G 9, G 10, G 11 und G 12 (in der Fassung kurz Vertrag II genannt) mit Wirkung 31. Jänner 1993 ein. Laut dieser Vereinbarung betrugen die Gesamtinvestitionskosten der A-GmbH für die Leasingobjekte 1.916.039,00 S und der Barwert zum 31. Jänner 1993 1.704.954,00 S. Das aus dem Leasingvertrag resultierende monatliche Leasingentgelt (inklusive Kaution) wurde mit 19.334,00 S netto festgelegt.

Die Berufungswerberin leistete weiters an NH und MH auf Grund der mit ihnen abgeschlossenen "Ablösevereinbarungen" im Jahr 1993 jeweils eine Zahlung in Höhe von 1.000.000,00 S zuzüglich 20 % Umsatzsteuer. Darüber hinaus trat sie in die zwischen NH bzw. MH und den Bestandnehmern der oben angeführten Liegenschaften abgeschlossenen Mietverträge ein und erzielte daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In Folge der von der Berufungswerberin eingereichten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1995 (am 24. April 1997) sowie Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 1997 (am 24. April 1997, 1. Oktober 1997 bzw. 28. April 1998) erließ die Abgabenbehörde gemäß § 200 BAO vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1995 (mit Ausfertigungsdatum 26. Juni 1997) sowie vorläufige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 (mit Ausfertigungsdatum 11. November 1997 bzw. 6. Mai 1998).

Mit Berufungsentscheid zur GZ. vom 6. März 2000 vertrat die Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, betreffend der Jahre 1993 und 1994 die Rechtsauffassung, dass die gegenständlichen, oben angeführten Leasingobjekte der Berufungswerberin als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen seien. In der Begründung führte die Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.6.1995, Zl. 93/15/0107, ua. aus wie folgt:

"Unbestritten ist, dass die Bestimmungen der streitgegenständlichen Leasingverträge mit jenen, welche dem Leasingvertrag zugrunde gelegen sind, der Gegenstand des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.6.1995, Zl. 93/15/0107, war, mit

Ausnahme der Dauer der unkündbaren Grundmietzeit, der Amortisationsquote und der Höhe der Monatsmiete, übereinstimmen. Der Inhalt dieser Entscheidung des Verwaltungsgesetzhofes ist der Berufungswerberin, wie sich aus ihren Ausführungen ergibt, bekannt.

Die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums der Leasingobjekte bei der Leasingnehmerin wird nun im wesentlichen mit der Begründung bekämpft, dass bei den gegenständlichen Leasingverträgen nicht gesagt werden könne, dass die Nichtausübung des Optionsrechtes "gegen jede Vernunft" wäre, weil im vorliegenden Fall die Leasingobjekte weder für die berufliche Tätigkeit der Berufungswerberin errichtet worden seien noch die Berufungswerberin diese für ihre spätere Berufsausübung unbedingt benötige; die Leasingobjekte könnten vielmehr für gewerbliche Zwecke genutzt aber auch nur vermietet werden. Insofern würden sich die streitgegenständlichen Leasingverträge von jenem unterscheiden, der Gegenstand des vom Finanzamt zur Begründung herangezogenen VwGH-Erkenntnisses gewesen sei.

Nach Ansicht des Berufungssenates reicht im vorliegenden Fall schon die konkrete Gestaltung der Leasingverträge aus, um daraus den Schluss ableiten zu können, dass die Nichtausübung des Kaufoptionsrechtes nach Ablauf der für die Berufungswerberin verbleibenden Grundmietzeit von 11,5 Jahren (Vertrag I) bzw. von 12 Jahren (Vertrag II) "gegen jede Vernunft" wäre, ohne dass es dabei des zusätzlichen Umstandes bedürfte, dass die Leasingobjekte von der Berufungswerberin unbedingt für ihre spätere Berufsausübung benötigt werden. Der Senat gelangte zur Auffassung, dass die Ausübung der Kaufoption nach Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit die einzige wirtschaftlich vernünftige Vorgangsweise gewesen wäre, da die Berufungswerberin nach Ablauf der Grundmietzeit die Möglichkeit gehabt hätte, die Leasingobjekte gegen einen Kaufpreis zu erwerben, der gemessen an den Investitionskosten der "A-GmbH" als überaus gering anzusehen gewesen wäre. Die Gesamtinvestitionen der Leasinggeberin betrugen nämlich laut den Übernahmevereinbarungen 1.809.590 S (Vertrag I) bzw. 1.916.039 S (Vertrag II), zusammen somit rund 3.725.600 S. Dem wäre nach Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit (unter Einrechnung der Vormietzeit der Vorleasingnehmer) von 15 Jahren ein Kaufpreis in Höhe des kalkulatorischen Buchwertes (laut Schreiben vom 15.5.1996 an das Finanzamt) C "insgesamt rund 1.720.000 S) gegenübergestanden, um welchen die Berufungswerberin die Liegenschaft erwerben hätte können. Der Kaufpreis hätte sohin nicht einmal 50 % der ursprünglichen Investitionskosten der Leasinggeberin betragen. Unter diesen Umständen hätte nach Ansicht des Senates die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption jedem kaufmännisches Verhalten widersprochen, zumal die Grundstückspreise zumindest gleich bleibend, wenn nicht ständig im steigen begriffen sind. Dazu kommt, dass der Kaufpreis bereits im Laufe der unkündbaren Grundmietzeit durch die zu entrichtenden Käutionen angespart worden wäre, wobei zudem zu berücksichtigen ist, dass die Käutionen laut den Bestimmungen der Leasingverträge unverzinst verblieben wären.

Aber auch die übrige Vertragsgestaltung, insbesondere der Umstand, dass die Leasingraten innerhalb der unkündbaren Grundmietzeit unabhängig von der Funktionsfähigkeit und des Zustandes der Leasingobjekte zu bezahlen waren, und die vergleichsweise relativ hohen Leasingraten (die Netto-Jahresmieten laut Übernahmevereinbarungen betragen zwischen 8 und 9 % der Investitionskosten) sprechen deutlich dafür, dass das Ziel der Leasingverträge letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht unter Zufristung eines kaufpreisähnlichen Entgeltes war. Weiters wären Käutionsleistungen lediglich zur Sicherung der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Mietobjektes in der hier vereinbarten Größenordnung (die laufend zu erbringenden Käutionszahlungen betragen jeweils mehr als ein Drittel der Nettomieten) völlig unüblich; sie werden nur unter dem Aspekt einer Anzahlung (im Hinblick auf die eingeräumte Kaufoption) verständlich.

Zudem hat die Berufungswerberin an die vormaligen Leasingnehmer" MH und NH "eine Zahlung in Höhe von jeweils 1.200.000 S geleistet. Dieser Betrag sollte nach den Ausführungen der Berufungswerberin sowohl die von den beiden Vorleasingnehmern bereits geleisteten Leasingraten als auch einen "Wertgewinnzuschlag" abdecken.

Hierbei stellt sich die Frage, warum jemand bereit ist den "Wertzuwachs" eines Vorleasingnehmers abzudecken, wenn nicht von Anfang an beabsichtigt war, die Leasingobjekte nach Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit zu erwerben. Eine bloße Mietrechtsablöse würde wohl kaum nach dem während der Vormietzeit eingetretenen "Wertgewinn" des Mietobjektes berechnet. Bei Nichtausübung der Kaufoption wäre die Abgeltung des Wertgewinnzuwachses und der Leasingraten mit Ausnahme der Kautionszahlungen (welche die Berufungswerberin bei Nichtausübung der Kaufoption refundiert erhalten hätte) unwiderruflich verloren gewesen; dies hätte etwa beim Vertrag I einen Verlust von rund 800.000 S bedeutet (Nettozahlung an die Vorleasingnehmerin in Höhe von 1.000.000 S abzüglich der von dieser geleisteten Kautionszahlungen in Höhe von 198.325 S; vgl. Übernahmsvereinbarung vom 30.9.1993).

Dem Hinweis der Berufungswerberin, sie habe in weiterer Folge (im Jahr 1997) die bei den Leasingverträge vorzeitig beendet, ist entgegenzuhalten, dass die Wahrscheinlichkeit der Kaufoptionsausübung nach der Vertragsgestaltung im Zeitpunkt des Vertrags-eintrittes der Berufungswerberin zu beurteilen ist. Aus einem späteren – gemessen an den 1993 vereinbarten Vertragsbestimmungen für die Berufungswerberin wirtschaftlich nachteiligen – Verhalten kann daher nicht etwa auf eine mangelnde Kaufabsicht bereits bei Eingehen der Leasingvereinbarungen geschlossen werden.

Unrichtig ist der weitere Einwand der Berufungswerberin, die streitgegenständlichen Leasingverträge würden sich weiters insoweit von jenem, der Gegenstand des VwGH-Erkenntnisses gewesen sei, unterscheiden, als die Berufungswerberin in Ausübung der eingeräumten Kaufoption nach Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit sehr wohl eine Leistung, nämlich die bis dahin angesparte Kautionszahlung, zu erbringen gehabt hätte. Diese Vertragsregelung stimmt vielmehr mit jener des Vertrages, welcher dem angeführten VwGH-Erkenntnisses zugrundelag, wortwörtlich überein. Auch nach dem dem VwGH-Erkenntnis zugrunde liegenden Vertrag hatte der Leasingnehmer nach Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit (von 20 Jahren) die bis dahin angesparte Kautionszahlung, die ebenfalls dem kalkulatorischen Restbuchwert entsprach, als Kaufpreis zu entrichten. In dem Erkenntnis wurde nämlich ausgeführt, dass der Leasingnehmer in Ausübung des Optionsrechtes keine weitere Leistung (gemeint neben der verrechneten Kautionszahlung – Anmerkung des Senates) zu erbringen habe."

Unter Zugrundelegung obiger Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol reichte die Berufungswerberin beim Finanzamt C am 28. Jänner 2002 eine berichtigte Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1995 sowie berichtigte Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1995 bis 1997 ein. Die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1995 wurde mit endgültigen Bescheiden antrags- und erklärungsgemäß veranlagt (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 3. März 2004). In den endgültigen Einkommensteuerbescheiden 1996 und 1997 (beide mit Ausfertigungsdatum 3. März 2004) berichtigte die Abgabenbehörde die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dahingehend, dass der von der Berufungswerberin begehrten außerplanmäßigen Abschreibung wegen Verkauf der Liegenschaften unter dem Buchwert betreffend der Leasingobjekte MH in Höhe von 898.213,56 S (82/111 Anteile im Jahr 1996) und 307.870,41 S (29/111 Anteile im Jahr 1997) sowie NH in Höhe von 1.273.597,46 S (im Jahr 1996) die steuerliche Berücksichtigung versagt wurde. Begründend führte das Finanzamt hierzu aus, eine außergewöhnliche technische Abnutzung sei nur dann gegeben, wenn durch besondere Umstände, zB. Brand, Bruch usw. ein gegenüber der gewöhnlichen Abnutzung erhöhter Substanzverbrauch des abnutzbaren Wirtschaftsgutes eintrete, eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung hingegen nur dann, wenn die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Wirtschaftsgutes durch außergewöhnliche

Umstände vermindert werde, also Gründe vorliegen würden, die die voraussichtliche Nutzungsdauer zu kürzen geeignet seien.

Die Berufungswerberin erhab mit Schreiben vom 30. März 2004 fristgerecht Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 sowie die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 und führte hierin ua. unter Bezugnahme auf obige Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol betreffend der Jahre 1993 und 1994 aus, die gegenständlichen Leasingobjekte seien zu Unrecht ihrem wirtschaftlichen Eigentum zugerechnet worden. Die Finanzbehörde habe in ihrer Entscheidung weder den Zusammenhang zwischen dem Vertragsverhältnis zwischen ihr und dem Leasinggeber einerseits und die Vereinbarung einer Zahlung zwischen ihr und den vormaligen Leasingnehmern andererseits noch den Umstand, weshalb die einvernehmliche Beendigung des Leasingvertragsverhältnisses im Jahr 1997 für die Würdigung des Vertrages für das Jahr 1993 von keiner Bedeutung sei, begründet. Unrichtig sei auch die Behauptung der Abgabenbehörde, dass beim Finanzierungsleasing dem Leasinggeber die wirtschaftliche Funktion eines Kreditgebers zukomme, da sodann das wirtschaftliche Eigentum immer beim Leasingnehmer liegen würde. Nicht zutreffend sei auch das Ergebnis der Finanzlandesdirektion für Tirol, dass im vorliegenden Fall die Mieten auf den Kaufpreis angerechnet werden würden, da die Kution – zum Unterschied vom Mietzins – nicht in das Eigentum der Bestandgeberin übergehen, sondern der Sicherung von unterlassenen laufenden Reparaturen dienen würde. Entgegen der vertraglichen Bestimmungen werde die Kution finanzmathematisch gegen die Anschaffungskosten gerechnet und unterliege somit der mathematischen Logik zu folge der gleichen Verzinsung wie das Mietverhältnis. Hierbei habe es die Finanzbehörde unterlassen, die Kalkulationsunterlagen des Leasinggebers einreichend zu prüfen. Der technische Verbrauch einer Immobilie, welcher vom Investor nicht an den Mieter übergewälzt werden könne, werde beim Leasinggeber nicht in der laufenden Rate an den Leasingnehmer weitergegeben, sondern drücke sich in einem scheinbar günstigeren Kaufpreis aus. Dabei habe der Leasinggeber am Ende der Vertragszeit das volle (eigentümytische) Risiko, dass der Verkehrswert am Ende der Laufzeit nicht dem vereinbarten Kaufpreis entspreche und der Wertverlust beim Leasinggeber als Eigentümer verbleibe. Der Leasingnehmer habe am Ende des Vertrages die Option, die Liegenschaft zu einem bestimmten Preis zu erwerben. Inwieweit dieser hierfür eine Kution angespart habe, die finanzmathematisch mit dem gleichen Zinssatz wie der Leasingvertrag verzinst sei, sei für die Wahrscheinlichkeit der Ausübung der Option unerheblich. Da zu Beginn eines Leasingvertrages von der Berufungswerberin die Höhe der notwendigen Investitionen aus den nicht vorhersehbaren technischen Anforderungen an das Gebäude sowie aus dem aufgestauten Reparaturstau in Folge der technischen Veralterung des Gebäudes nicht abschätzbar gewesen sei, sie jedoch am Ende des Vertrages neben dem vereinbarten Kaufpreis auch den aufgestauten Reparaturstau, der nicht laufende Instandhaltung sei, zu evaluieren gehabt hätte, sei nicht vorhersehbar, ob von ihr die Kaufoption ausgeübt worden wäre oder sie die bis dahin angesparte verzinsten Kution von der Be-

standgeberin zurückgefordert hätte, zumal die Immobilie weder auf ihre Bedürfnisse noch für ihre Berufsausübung zugeschnitten wäre. Bei Übernahme des Leasingvertrages sei die Berufungswerberin lediglich davon ausgegangen, die Liegenschaft in der Form zu nutzen, dass sie Mieterträge hieraus und somit einen positiven Deckungsbeitrag zwischen der An- und Weitervermietung erziele. In weiterer Folge habe sich herausgestellt, dass es für sie wirtschaftlich nicht sinnvoll wäre, die Immobilie in Form eines Leasingvertrages weiter zu nutzen bzw. die Immobilie nach Ablauf der Grundmietzeit zu erwerben. Im Jahr 1997 habe man daher den Leasingvertrag einvernehmlich aufgelöst und die bis dahin angesparte Kaution zurückbezahlt erhalten bzw. mit den rückständigen Leasingraten verrechnet. Es sei daher für sie nicht von vornherein festgestanden, dass sie die Immobilie erwerben werde. Zu den Ausführungen der Finanzbehörde, die Leasingraten zwischen acht und neun Prozent bezogen auf die Investitionskosten seien relativ hoch, sei weiters anzumerken, dass diese keine vergleichbaren Mietpreise herangezogen habe und es nicht erkennbar sei, ob die Ansparkaution als Teil der Leasingraten gewertet werde. Die Behörde bemängle auch die absolute Höhe der Kautionszahlungen, verschweige allerdings, dass die Kautionszahlungen dem gleichen Kalkulationszinssatz wie die Mieten unterliegen würden, sodass es wirtschaftlich durchaus sinnvoll sei, Kautionszahlungen auch in dieser Höhe zu leisten. Die Finanzlandesdirektion übersehe des Weiteren in ihrer Entscheidung, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausspreche, es sei nicht auf den Wortlaut des Vertrages, sondern auf den Inhalt abzustellen. Bei dem vorliegenden Vertrag handle es sich weiters um einen Standardvertrag, der von der Grundtypologie in ganz Österreich seit Jahrzehnten verwendet werde, weshalb die Finanzbehörde verabsäumt habe, repräsentative Musterverträge einzuholen.

Betreffend die Einkommensteuerbescheide 1996 und 1997 bekämpfte die Berufungswerberin als Eventualbegehren auch die Versagung der begehrten Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung mit der Begründung, die wirtschaftliche Nutzbarkeit der Leasingobjekte sei in Folge von Änderungen der Infrastruktur auf Grund der gänzlicher Unvermietbarkeit verringert worden. Die bei Übernahme der Leasingverträge sehr gut vermieteten Einheiten (im Kellergeschoss Sauna mit Solarium und Klubraum an ML sowie ein weiterer Raum an das Restaurant "K"; im Erdgeschoss P) seien in Folge von Konkurs (ML), einer behördlichen Gastgewerbeuntersagung im Klubraum sowie einer Übersiedlung des Po in einen Neubau leer gestanden und hätte man – unter anderem auch wegen einer fehlenden behördlichen Betriebsbewilligung für einen neuen Betreiber (Grund hierfür war eine Raumhöhe von lediglich zwei Metern) – nicht mehr vermieten können. Durch den Wegang des Po habe das ganze Objekt an Wert verloren, weshalb die begehrte Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung berechtigt sei.

Die Abgabenbehörde legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer ersten Berufungsvorentscheidung direkt vor. Im Schreiben vom 1. Oktober 2004 führte die Berufungswerberin weiters aus, im außerbetrieblichen Bereich sei der Ansatz einer außer-

gewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung zulässig. Per Bescheid des Gewerbeamtes sei die Betriebsbewilligung für die gewerbliche Nutzung der gegenständlichen im Keller gelegenen Räumlichkeiten wegen unzureichender Raumhöhe (nur 2 m) behördlich entzogen worden. Alternative Nutzungsmöglichkeiten seien intensiv sondiert worden, man habe jedoch trotz größter Bemühungen keine Miet-/Pachtinteressenten finden können. Beim zweiten Objekt habe man nach dem Wegzug der FaY wiederum keinen Nachmieter finden können, der bereit gewesen wäre, eine einigermaßen adäquate Miete zu entrichten. Dies sei zum Gutteil auch auf den sehr schlechten bautechnischen Zustand der Immobilie zurückzuführen gewesen. In Ermangelung finanzieller Mittel unterlassene dringende Instandhaltungsarbeiten seitens der Vorbesitzer hätten dazu geführt, dass das Objekt als nahezu unvermietbar gelten musste. Die erforderlichen Geldmittel für die bautechnische Instandsetzung der Immobilie würden jedoch in einem krassen Missverhältnis zur erzielbaren Miete/Pacht am bezüglichen Standort stehen. Bei den in Rede stehenden Immobilien wären infolge aufgetretener massiver wirtschaftlicher Beeinträchtigungen (irreversible behördliche Nutzungsverbote), vor allem aber in Anbetracht der gänzlich unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen seitens der Voreigentümer die außergewöhnlichen wirtschaftlichen und technischen Abschreibungen vollkommen zu Recht vorgenommen worden. Auf Ersuchen des Referenten im Vorhalt vom 18. März 2005 führte die Berufungswerberin in ihrem Schreiben vom 14. April 2005 ua. aus, die Leasingraten zwischen acht und neun Prozent der Investitionskosten würden deshalb als hoch angesehen werden, da die A-GmbH die verleasten Tops in der Anlagenbuchhaltung aktiviert und mit vier Prozent abgeschrieben hätte. Die Differenzsumme auf acht bzw. neun Prozent beinhaltete Finanzierungskomponenten, Risikoaufschläge für Leasingausfälle, außerordentliche Instandhaltungsmaßnahmen nach Rückstellung des Leasinggegenstandes und selbstverständlich Gewinnaufschläge. Die Rückgabe aller Objekte habe sich mehr als schwierig gestaltet und sei letztlich nur mit schmerzlichen finanziellen Verlusten überhaupt möglich gewesen. Die Berufungswerberin sei offensichtlich unter Vortäuschung falscher Tatsachen und gezielter Fehlinformationen über die wahren Gegebenheiten dieser Mietobjekte (sowohl in bautechnischer/gewerberechtlicher als auch in wirtschaftlicher Hinsicht) zum Vertragsabschluss ermutigt worden. Es sei selbstverständlich richtig, dass formal eine Ertrags- und Kostenzurechnung je Top erfolgen sollte. Zum Zweck der vom Referenten ersuchten Dokumentation jeder einzelnen von der Berufungswerberin in ihren bisherigen Vorbringen behaupteten Bemühungen, einen neuen Mieter für die unvermieteten Objekte zu finden, reichte die Berufungswerberin Belege über Inseratsskosten bei der Zeitung vom 28. September 1995, 19. und 31. Oktober 1995 sowie 28. und 31. März 1996, sowie ein Schreiben der Fa.X vom 16. November 1995 nach. Weil es Telefon-Einzelnachweise zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegeben habe, sei ein Nachweis nicht mehr möglich, wie viele Telefonate in dieser Causa vergeblich geführt worden wären. Der von der Berufungswerberin in ihrem Vorbringen vom 1. Oktober 2004 angeführte Bescheid des Behörde, laut welchem –

wie von der Berufungswerberin behauptet – die Betriebsbewilligung für die gewerbliche Nutzung des im Keller gelegenen Sonnen- und Saunastudios wegen unzureichender Raumhöhe behördlich untersagt worden wäre, legte die Berufungswerberin trotz Ersuchen des Referenten nicht vor, sondern reichte lediglich einen Bescheid des Behörde2, vom 13. Oktober 1989, Zahl1, mit welchem MH die gewerberechtliche Betriebsanlagengenehmigung für die Errichtung und den Betrieb einer Solarium- und Saunaanlage in obigen Kellerräumlichkeiten erteilt wurde, sowie einen Bescheid des Behörde, vom 7. Juli 1995, Zahl2, mit welchem die behördliche Zwangsschließung von Kellerräumlichkeiten zur Unterbindung der unbefugten Ausübung des Gastgewerbes durch den Club widerrufen wurde, nach. Die Berufungswerberin stellte weiters nicht in Abrede, dass eine Vermietung der Kellerräumlichkeiten zum Zwecke der Nutzung als Lager/Abstellraum (jedoch) bedingt (wegen dem zu engem und zu niedrigem Eingangsbereich, fehlendem Lift und Anlieferungs- und Entlademöglichkeiten) möglich gewesen wäre. Eine Gewerbeausübung mit Beschäftigung familienfremder Dienstnehmer sei jedoch auf Grund des fehlenden Tageslichteinfalles sowie der Raumhöhe von nur 2 m gewerberechtlich nicht zulässig gewesen. Die Erweiterung der Raumhöhe sei, wenn überhaupt, bautechnisch nur mit einem unverhältnismäßigen Aufwand möglich. Abschließend erbrachte die Berufungswerberin auch nicht den im Vorhalt vom 18. März 2005 angeforderten Nachweis Ihres Vorbringens vom 1. Oktober 2004, demzufolge die außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung in den gänzlich unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen betreffend dem Top G 26 (ursprünglich von der FaY genutzt) bzw. in dem Umstand, dass die erforderlichen bautechnischen Instandsetzungen in einem krassen Missverhältnis zur erzielbaren Miete/Pacht stehen würde, begründet sein soll. Die Berufungswerberin legte weiters die Schreiben an die bzw. der FaY vom 4. und 17. Oktober 1994, 11. November 1994, 16. Mai 1995 und 24. Mai 1996, einen Auszug aus dem Mietvertrag mit ML, die Schreiben der Berufungswerberin an die bzw. von der Y-Leasing vom 8. November 1995, 1. März 1996, 10. und 22. Mai 1996, 14. Juni 1996, 11. Juli 1996, 6. August 1996, 2. April 1997, 24. Juni 1997, 10. Juli 1997 und 2. September 1997, einen Entwurf über einen Kaufvertrag sowie eine Vereinbarung über den An-/Verkauf einer Liegenschaft vom 27. November 1996 vor.

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung am 25. Mai 2005 erklärte die Berufungswerberin, sie würde ihr Vorbringen im Berufungsverfahren betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1993 sowie Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1993 und 1994 vor der Finanzlandesdirektion für Tirol zu GZ, in welchem die steuerrechtliche Qualifizierung der gegenständlichen Leasingverträge bereits Gegenstand des Verfahrens gewesen wäre, auch im anhängigen Berufungsverfahren aufrecht halten und förmlich zu einem Vorbringen in dem gegenständlichen Berufungsverfahren erklären. Auf Befragen des Referenten, weshalb das Objekt G 2 b lediglich bis zum 31. Oktober 1996 an Herrn X vermietet gewesen wäre, gab die Berufungswerberin weiters an,

es habe sich hierbei nur um einen kleinen Abstellraum gehandelt. Warum Herr X sein Mietrecht aufgegeben habe, könne sie heute nicht mehr angeben. Über Befragen des Finanzanwaltes führte die Berufungswerberin aus, die Raumhöhe im Keller habe von Anfang an 2 m betragen. Das Gewerberecht habe sich zwischenzeitlich seit Vertragsabschluss auch nicht geändert. Bei Vertragsabschluss habe man jedoch verabsäumt, die Gegebenheiten, insbesondere unter Beziehung eines Bausachverständigen, näher zu prüfen, da man ansonsten schon damals erkennen hätte müssen, dass die bestehende Nutzung der Kellerräume für einen Sauna-Betrieb nicht gesetzeskonform gewesen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1995

Die Berufungswerberin begehrte - entgegen ihrer im Sinne der Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol zur GZ. vom 6. März 2000 eigenhändig am 28. Jänner 2002 eingereichten berichtigten Steuererklärungen 1995 samt Beilage "Berichtigung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1995" – für das Jahr 1995 die steuerliche Berücksichtigung der Leasingentgelte betreffend MH und NH im Gesamtbetrag von 212.642,74 S sowie der Absetzung für Abnutzung für "Mietrechte" in Höhe von 83.333,33 S bzw. 86.956,52 S als Werbungskosten sowie den Ansatz der in den Leasingraten enthaltenen Umsatzsteuerbeträge als abziehbare Vorsteuer (siehe hierzu auch die von der Berufungswerberin vor Ergehen obiger Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol am 24. April 1997 eingereichten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 1995 samt Beilagen). In der Begründung ihrer Berufung bekämpfte die Berufungswerberin konkret einzelne Feststellungen der Finanzlandesdirektion für Tirol in der (rechtskräftigen) Entscheidung zur GZ. vom 6. März 2000, da in dieser - nach Ansicht der Berufungswerberin - zu Unrecht die strittigen Leasingobjekte ihr als wirtschaftliche Eigentümerin zugerechnet worden wären. Im vorliegenden Berufungsfall ist nunmehr strittig, ob die gegenständlichen Leasingobjekte auch in dem strittigen Jahr der Berufungswerberin als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen sind oder ob diese bei der Leasinggeberin verbleiben.

Als Leasingverträge werden grundsätzlich Verträge bezeichnet, die sich nach dem äußeren Erscheinungsbild als Nutzungsverträge (insbesondere Mietverträge) darstellen, sich aber mehr oder weniger von den ortsüblichen, in der Regel kurzfristig kündbaren Verträgen unterscheiden und oft Raten-Kaufverträgen angenähert sind (Rechtsgeschäfte "zwischen Miete und Kauf").

Bei den Leasingverträgen unterscheidet man grundsätzlich zwischen Investitions- und Finanzierungsleasing. Investitionsleasing liegt vor, wenn wirtschaftlich die vorübergehende Verschaffung der Gebrauchsmöglichkeit im Vordergrund steht; diese Verträge entsprechen im Wesentlichen den Bestandverträgen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (wirtschaft-

liches Eigentum beim Leasinggeber). Das Finanzierungsleasing hingegen ist durch weitgehende Rechte des Leasingnehmers über den Leasinggegenstand bei gleichzeitig weitergehendem Risiko des Leasingnehmers in Bezug auf den Untergang und die Beschädigung des Leasinggutes gekennzeichnet. Es stellt seitens des Leasingnehmers eine Art Investitionsvorgang dar und ist als eine Finanzierungsalternative zum kreditfinanzierten Investment zu sehen, dem es sich bereits sehr weit angenähert hat (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz. 21.1 zu § 6 EStG). Beim Finanzierungsleasing kommt laut Doralt, Einkommensteuergesetz 1988⁸, Kommentar, Tz 129 zu § 2, 34, 2004, dem Leasinggeber damit wirtschaftlich die Funktion eines Kreditgebers zu; die Zurechnung des Leasinggutes erfolgt nach den allgemeinen Regeln des wirtschaftlichen Eigentums (vgl. Stoll, Leasing², 55; VwGH 5.12.1972, 2391/71; VwGH 17.8.1994, 91/15/0083; VwGH 17.2.1999, 97/14/0059); wobei die Vertragsgestaltung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu würdigen ist (VwGH 5.12.1972, 2391/71). Nach ständiger Rechtsprechung kommt es für die Lösung der Frage, ob die Leasinggüter dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen sind, maßgeblich darauf an, ob die entgeltliche Überlassung des Leasinggutes an die Leasingnehmer gleich einer "echten" Vermietung als bloße Nutzungsüberlassung zu sehen ist oder ob sich die Überlassung wirtschaftlich bereits als Kauf (Ratenkauf) darstellt. Es geht letztlich darum, ob der Leasingnehmer mit der Überlassung des Leasinggutes bereits dessen wirtschaftlicher Eigentümer im Sinne des § 24 Abs. 1 lit d BAO wird (VwGH 17.8.1994, 91/15/0083 und die dort zitierten Vorentscheidungen; Quatschnigg/Jezek/Langer/Pilz, Handbuch des Leasing, 3.1. Allgemeines zu den Ertragsteuerlichen Zurechnungsregeln, 134). Für die Zurechnung beim Leasingnehmer ist nicht maßgeblich, ob ein Optionsrecht des Leasingnehmers auf Kauf des Leasinggutes nach Ablauf der Grundmietzeit mit Sicherheit ausgeübt wird; für die Zurechnung beim Mieter genügt vielmehr, dass er das Optionsrecht mit hoher Wahrscheinlichkeit ausübt. Der Verwaltungsgerichtshof rechnet das Wirtschaftsgut dem Mieter bereits dann zu, wenn die Nichtausübung des Optionsrechtes "gegen jede Vernunft wäre (VwGH 29.6.1995, 93/15/0107; Doralt, Einkommensteuergesetz 1988⁸, Kommentar, Tz 137/1 zu § 2, 38, 2004).

Die Frage des wirtschaftlichen Eigentums tritt insbesondere beim so genannten Finanzierungsleasing auf. Für die Finanzierungsleasingverträge sind die für beide Seiten grundsätzlich unkündbare Grundmietzeit und die Verlagerung der Gefahr (und Risikotragung) des zufälligen Unterganges und der zufälligen Beschädigung des Gegenstandes auf den Leasingnehmer typisch. Muss der Leasingnehmer auch bei zufälligem Untergang der Sache die Leasingrate während der Grundmietzeit weiterzahlen, ist dies ein Anzeichen für seine Eigentümerposition (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 6 Tz. 21.3, 1993).

Mietkaufverträge enthalten Elemente eines Kaufvertrages und eines Bestandsvertrages. Das Rechtsgeschäft bedarf steuerrechtlich einer eindeutigen Zuordnung unter den Anschaffungstatbestand oder unter den Gebrauchstatbestand und damit einer **Zuordnung** des Vertragsgegenstandes zum einen oder anderen Vertragsteil **von Anfang an**. Es kann davon ausgegan-

gen werden, dass dann eine Anschaffung durch den "Mieter" vorliegt, wenn die Mietzahlungen bei Ausnützung der eingeräumten Kaufoption auf den von vornherein fest vereinbarten Kaufpreis angerechnet werden, ohne dass für die vorangehende Nutzung eine besondere Entschädigung gezahlt werden müsste; ferner, wenn die Nichtausnützung der eingeräumten Kaufoption gemessen an der Vertragslage geradezu gegen jede Vernunft wäre, insbesondere dann, wenn eine Mindestmietdauer vereinbart ist, nach deren Ablauf der Gegenstand noch einen Nutzen verspricht, und die Restzahlungen (der Restkaufpreis) aus dieser Sicht als überaus günstig (weil gering) erscheinen. Gestaltungen dieser Art sprechen deutlich für einen "Erwerb" durch den "Mieter" von vornherein. Dasselbe gilt auch dann, wenn die Mietraten in ihrer Summe dem üblichen Kaufpreis des Gegenstandes entsprechen und die "Miet-"Dauer mindestens der Nutzungsdauer des Gegenstandes entspricht. Von einer Anschaffung ist also dann zu sprechen, wenn die Vertragsgestaltung darauf hindeutet, dass deren Ziel letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht über den Gegenstand unter Zufristung eines kaufpreisähnlichen Entgeltes bzw. Gewährung von Kaufpreisraten und deren Sicherung durch Vorbehalt des zivilrechtlichen Eigentums ist (VwGH 29.6.1995, 93/15/0107; Stoll, BAO-Kommentar, § 24, 294).

Strittig ist nunmehr, ob die gegenständlichen Leasingobjekte in dem strittigen Jahr der Berufungswerberin als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen sind oder ob diese bei der Leasinggeberin verbleiben. Aus den obigen Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes ergibt sich, dass bei der Beurteilung der Rechtsfrage ausschließlich auf die Gegebenheiten zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bzw. (im vorliegenden Fall) zum Zeitpunkt des Vertrags-eintrittes der Berufungswerberin abzustellen ist, da steuerrechtlich die Zuordnung des Vertragsgegenstandes zum Leasingnehmer oder Leasinggeber **von Anfang an** (das heißt vom Vertragsabschluss bzw. -eintritt weg) vorzunehmen ist. Die Abwägung der Wahrscheinlichkeit der Kaufoptionsausübung durch die Berufungswerberin hat sohin nach der Vertragsgestaltung und der Sachverhaltslage zum Zeitpunkt des Vertragsbeitrittes zu erfolgen. Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin in ihrer Berufung vom 30. März 2004, Seite 4f, ist damit zu Beginn des Vertrages abzuschätzen, ob auf Grund der gegebenen Vertragsverhältnisse und dem (nach der allgemeinen Lebenserfahrung) zu erwartendem Verkehrswert des Leasingobjektes am Ende der Vertragslaufzeit (unter Berücksichtigung des technischen Verbrauches in Folge technischer Veralterung samt (eventuell) vorliegendem Reparaturaufstau) mit einer Ausübung der Kaufoption durch den Leasingnehmer oder der Rückgabe des Leasingobjektes an den Leasinggeber unter Rückforderung der angesparten Kaution zu erwarten ist oder nicht.

In den zwischen der A-GmbH und NH bzw. MH abgeschlossenen Leasingverträgen, in welche die Berufungswerberin mit Wirkung vom 30. Juni 1993 bzw. mit Wirkung vom 31. Jänner 1993 eingetreten ist, wurde gleich lautend im wesentlichen (zusammengefasst) folgendes vereinbart:

- "Die Monatsmiete beträgt unter Zugrundelegung einer jährlichen Amortisationsquote von 4 % auf die abnutzbaren Teile des Mietobjektes 0,9074 % der vom Vermieter aufgewandten Gesamtinvestitionskosten (Mietbemessungsbasis)."
- Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen und kann von beiden Vertragsteilen unter Einbehaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Jahresende aufgekündigt werden. Der Mieter verzichtet jedoch ausdrücklich innerhalb der ersten 15 Jahre ab Bezugsfähigkeit (spätestens ab Bezug) von seinem Kündigungsrecht Gebrauch zu machen.
- Nach Fertigstellung des Mietobjektes kann der Mieter vom Eigentümer die grundbürgerliche Eintragung des Vorkaufsrechtes verlangen. Darüberhinaus erhält der Mieter nach ordnungsgemäßer Erfüllung des gegenständlichen Mietvertrages ein Optionsrecht, wonach er das Mietobjekt zum Zeitpunkt des Ablaufes des vorliegenden Vertrages erwerben kann. Macht der Mieter von seinem Optionsrecht nicht innerhalb von 30 Tagen Gebrauch, so erlischt dieses. Der Kaufpreis entspricht dem kalkulatorischen Buchwert unter Zugrundelegung der angeführten Afa einschließlich allfälliger für die Erhaltung des Objektes getätigten Aufwendungen. Bereits geleistete Kautionen werden auf den Kaufpreis angerechnet.
- Zur Sicherung der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Mietobjektes, sowie der Unterlassung wertmindernder baulicher Veränderungen hat der Mieter bis zum Ablauf der Grundmietzeit insgesamt eine Kaution in der Höhe des kalkulatorischen Restbuchwertes zu leisten. Der Kautionsbetrag ist in monatlichen Teilbeträgen vom Mieter jeweils gemeinsam mit der Miete zu entrichten. Die Vertragsteile sind sich darüber hinaus einig, dass für die Kaution keine Zinsen berechnet werden. Der sich auf Grund dieser Vereinbarung ergebende Kautionsbetrag wird anlässlich der Beendigung des Vertragsverhältnisses zurückgezahlt bzw. verrechnet.
- Alle Zahlungen aus diesem Vertrag sind unbeschadet des Zustandes und der Funktionsfähigkeit des Mietobjektes zu leisten.
- Für Fehler und Schäden sowie Zerstörungen am Mietobjekt haftet die "A-GmbH "nur in dem Umfang wie sie von Dritten, insbesondere von Herstellern und Versicherern, Ersatz erlangt. Für Schäden und Mängel, für die kein solcher Ersatz von Dritten erlangt wird, gelten die Bestimmungen der Ziffer 9 (siehe nächste Bestimmung).
- Der Mieter wird das Mietobjekt auf seine Kosten in einem jederzeit funktionsfähigem, zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand erhalten. Die "A-GmbH "ist nach erfolgloser Mahnung berechtigt, erforderliche Reparaturen auf Kosten des Mieters durchführen zu lassen."

Unter Zugrundelegung der Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 6. März 2000, GZ., wird von der Berufungswerberin als Leasingnehmerin lediglich die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums der Leasingobjekte mit der Begründung bekämpft, sie habe nie-mals die Absicht gehabt, die Leasingobjekte nach Ablauf der Leasingverträge zu erwerben. Bei den gegenständlichen Leasingverträgen könne nicht gesagt werden, dass die Nichtaus-übung des Kaufoptionsrechtes "gegen jede Vernunft" wäre, weil im vorliegenden Fall die Leasingobjekte weder für die berufliche Tätigkeit der Berufungswerberin errichtet worden seien noch die Berufungswerberin diese für ihre spätere Berufsausübung unbedingt benötige; die Leasingobjekte könnten vielmehr für gewerbliche Zwecke genutzt aber auch nur vermietet werden.

Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.6.1995, ZI. 93/15/0107, ergibt sich für den Referenten aus der vorliegenden konkreten Gestaltung der Leasingverträge, dass die Nichtausübung des Kaufoptionsrechtes nach Ablauf der für die Berufungswerberin verbleibenden Grundmietzeit von 11,5 Jahren (Vertrag I) bzw. von 12 Jahren (Vertrag II) ab Vertragseintritt "gegen jede Vernunft" gewesen wäre. Der Berufungswerberin wäre nach Ablauf der Grundmietzeit nämlich das Recht zugekommen, die Leasingobjekte gegen einen

Kaufpreis zu erwerben, der gemessen an den Investitionskosten der A-GmbH als überaus gering anzusehen gewesen wäre. Die Gesamtinvestitionskosten der Leasinggeberin betragen laut den Übernahmevereinbarungen 1.809.590,00 S (Vertrag I) bzw. 1.916.039,00 S (Vertrag II), somit rund 3.725.600,00 S. Dem wäre nach Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit (unter Einrechnung der Vormietzeit der Vorleasingnehmer) von 15 Jahren ein Kaufpreis in Höhe des kalkulatorischen Buchwertes in Höhe von rund 1.720.000,00 S gegenübergestanden, um welchen die Berufungswerberin die Liegenschaften erwerben hätte können. Der Kaufpreis hätte somit nicht einmal fünfzig Prozent der ursprünglichen Investitionskosten der Leasinggeberin betragen.

Nach Punkt 1.4.1. der Leasingverträge beträgt der Kaufpreis den kalkulatorischen Buchwert unter Zugrundelegung der AfA einschließlich allfälliger für die Erhaltung des Objektes getätigter Aufwendungen. Die Restwerte der Leasingobjekte nach Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit belaufen sich somit auf nicht mehr als die vollen Buchwerte bei linearer Abschreibung, weshalb die Leasinggüter im vorliegenden Fall der Leasingnehmerin zuzurechnen sind (vgl. Quatschnigg, Jezek, Langer, Pilz, Handbuch des Leasing, Steuerrecht, Zivilrecht, Betriebswirtschaft, Handelsrecht, 3.3.1. Restwert, 142, 2003). Hieran kann auch nicht das Vorbringen der Berufungswerberin in ihrer Berufung vom 30. März 2004, demzufolge der Verkehrswert am Ende der Vertragslaufzeit nicht notwendigerweise dem vereinbarten Kaufpreis entsprechen und ein allfälliger Wertverlust beim Leasinggeber als Eigentümer verbleiben würde, zu ändern. Steuerrechtlich hat nämlich die Zuordnung des Leasingobjektes an die Leasingnehmerin oder die Leasinggeberin von Anfang an, das heißt zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, und aus der Sicht der Kaufoptionsberechtigten, sohin der Leasingnehmerin, zu erfolgen. Inwieweit sodann zukünftig der Verkehrswert vom kalkulatorischen Buchwert abweicht und diesen unter Umständen übersteigt bzw. nicht erreicht, kann sohin auf die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bzw. –eintrittes vorzunehmende Zuordnung des Leasinggutes an eine Vertragspartei keinen Einfluss mehr haben.

Daneben sprechen auch die übrigen vorliegenden Vertragsgestaltungen dafür, dass das Ziel der Leasingverträge letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht unter Zufristung eines kaufpreisähnlichen Entgeltes war, da die Berufungswerberin als Mieterin "eigentümergeleich" innerhalb der unkündbaren Grundmietzeit sämtliche Zahlungen aus den Verträgen unbeschadet des Zustandes und der Funktionsfähigkeit des Mietobjektes zu leisten sowie für Fehler, Schäden und Zerstörungen am Mietobjekt, sofern sie nicht von dritter Seite zu ersetzen waren, einzustehen hatte. Da weiters die Kautionsleistungen lediglich zur Sicherung der ordnungsgemäßen Instandhaltung des Mietobjektes in der hier vereinbarten Größenordnung (die laufend zu erbringenden Kautionszahlungen betragen jeweils mehr als ein Drittel der Netto-mieten) völlig unüblich wären, sind diese für den Referenten nur unter dem Aspekt einer Anzahlung im Hinblick auf die eingeräumte Kaufoption nachvollziehbar. Dies vor allem auch im Hinblick auf die zumindest gleich bleibenden, wenn nicht steigenden Grundstückspreise sowie

des Umstandes, dass der Kaufpreis bereits im Laufe der unkündbaren Grundmietzeit durch die zu entrichtenden Käutionen angespart worden wäre.

Die (Einmal-)Zahlungen der Berufungswerberin an die vormaligen Leasingnehmer MH und NH in Höhe von jeweils 1.200.000,00 S sind für den Referenten ebenso nur unter dem Gesichtspunkt, dass die Berufungswerberin bereits zum Zeitpunkt des Vertragseintrittes die spätere Ausübung der Kaufoption beabsichtigte, erklärbar. Nach den Ausführungen der Berufungswerberin sollten diese sowohl die von den beiden Vorleasingnehmern bereits geleisteten Leasingraten als auch einen "Wertgewinnzuwachs" abdecken (vgl. Schreiben vom 24. Februar 1997 im Verfahren GZ.). In diesem Zusammenhang kann der Referent jedoch nicht nachvollziehen, aus welchen Gründen ein "Leasingnehmer als Mieter" einem "Vormieter" über die von diesem geleisteten Käutionszahlungen hinaus noch weitere Zahlungen ohne vermeintliche Gegenleistungen wie Mietablöse oder ähnliches erbringen sollte, wenn dieser nicht bereits zu diesem Zeitpunkt den Erwerb der Leasingobjekte nach Ablauf der unkündbaren Grundmietzeit beabsichtigte; dies vor allem auch im Hinblick darauf, dass vom Referenten der von der Berufungswerberin als Begründung für die Zahlung angeführte "Wertzuwachs" für einen Mieter nicht erblickt werden kann. Bei Nichtausübung der Kaufoption wäre nämlich in einem solchen Fall die Abgeltung des (allfälligen) Wertgewinnzuwachses und der Leasingraten mit Ausnahme der (der Berufungswerberin refundierten) Käutionszahlungen unwiderbringlich verloren gewesen, was etwa beim Vertrag I einen Verlust von rund 800.000,00 S bedeutet hätte (Nettozahlung an die Vorleasingnehmerin NH in Höhe von 1.000.000,00 S abzüglich der von dieser geleisteten Käutionszahlungen in Höhe von 198.325,00 S; vgl. Übernahmsvereinbarung vom 30. September 1993). Die Vornahme der Zahlungen in der vorliegenden Höhe durch die Berufungswerberin aus schließlich zur Abdeckung der von den beiden Leasingnehmern bereits geleisteten Leasingraten wäre nach Auffassung des Referenten als vollkommen überhöht und wirtschaftlich als nicht gerechtfertigt anzusehen.

Wenn nunmehr die Berufungswerberin in ihrem Vorbringen vom 30. März 2004 in diesem Zusammenhang vermeint, aus den vorliegenden Zahlungen an die vormaligen Leasingnehmer würde sich kein Rückschluss auf das gegenständliche Vertragsverhältnis mit der Leasinggeberin ergeben, so ist lediglich auf obige Ausführungen zu verweisen. Der Referent sieht gerade in dem Umstand der Zahlung obiger Beträge den Nachweis hierfür gegeben, dass die Berufungswerberin bei Eintritt in die Leasingverträge beabsichtigte die Kaufoption auszuüben.

Die von der Berufungswerberin erbrachten vergleichsweise relativ hohen Leasingraten bzw. Netto-Jahresmietzinsen im Ausmaß von acht bis neun Prozent der Investitionskosten lassen auch nach Ansicht des Referenten auf einen beabsichtigten Erwerb der Leasingobjekte schließen. Das hiergegen ausgeführte Berufungsvorbringen, demzufolge ua. die Abgabenbehörde keine vergleichbaren Mietpreise herangezogen habe, kann der Berufung diesbezüglich

zu keinem Erfolg verhelfen, zumal zum einen die Berufungswerberin der ausdrücklichen Aufforderung auf detaillierte Darlegung dieses Berufungsvorbringens unter Beilage zweckdienlicher Unterlagen zum Nachweis (vgl. Vorhalt vom 18. März 2005) nicht nachgekommen ist und zum anderen die obige Feststellung nach Auffassung des Referenten den allgemeinen Lebenserfahrungen bezogen auf die wirtschaftliche Marktlage im strittigen Zeitraum entspricht (diese Feststellung des Referenten im Schreiben vom 18. März 2005 blieb von der Berufungswerberin unwidersprochen). Das Vorbringen der Berufungswerberin in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 14. April 2005, die Leasinggeberin habe die gegenständlichen verleasten Tops in ihrer Anlagenbuchhaltung aktiviert und wie alle betrieblich genutzten Objekte mit vier Prozent abgeschrieben, sodass die Differenzsumme auf die acht bzw. neun Prozent Finanzierungskomponenten, Risikoaufschläge für Leasingausfälle, außerordentliche Instandhaltungsmaßnahmen nach Rückstellung des Leasinggegenstandes und selbstverständlich Gewinnaufschläge beinhalte, kann den Referenten zu keiner davon abweichenden Ansicht veranlassen. Im vorliegenden Fall sind unter Berücksichtigung obiger Ausführungen die gegenständlichen Leasingobjekte ausschließlich der Berufungswerberin zuzurechnen, sodass lediglich dieser als wirtschaftlicher Eigentümerin die Berechtigung zur Absetzung für Abnutzung zukommen kann. Die von der Leasinggeberin (angeblich vorgenommene) Aktivierung der Leasingobjekte als Anlagenvermögen sowie die Absetzung für Abnutzung erfolgte demzufolge zu Unrecht, weshalb sohin die Leasingraten zur Gänze auf obige Finanzierungs- bzw. Investitionskosten entfallen.

Die Berufungswerberin führt in ihrer Berufung vom 30. März 2004 weiters selbst aus, dass sie bei Übernahme des Leasingvertrages von einer Nutzung der Liegenschaft zur Erzielung von Mieterträgen aus den Immobilien und der Erwirtschaftung eines positiven Deckungsbeitrages zwischen An- und Weitervermietung aus gegangen sei, sodass für den Referenten auch hieraus die von ihr angestrebte bestmögliche Ertragsmaximierung durch Ausübung der Kaufoption geradezu offensichtlich erscheint. Des Weiteren räumt die Berufungswerberin in ihrem Vorbringen selbst ein, sie habe erst nach Abschluss des Vertrages Kenntnis hiervon erlangt, dass sich die Immobilie in einem schlechten Zustand befunden hätte und es für sie nicht wirtschaftlich gewesen wäre, die Immobilie in Form eines Leasingvertrages weiter zu nutzen bzw. nach Ablauf der Grundmietzeit zu erwerben. Da - wie bereits oben dargelegt - bei der Zuordnung der Leasingobjekte zu einem Vertragspartner nur auf die Gegebenheiten zum Zeitpunkt der Vertragsabschlüsse bzw. -eintritte abzustellen ist und sohin später bekannt gewordene Umstände nicht zu berücksichtigen sind, kann für die Berufungswerberin aus diesem Vorbringen nichts gewonnen werden bzw. die nunmehr auf Grund der ausgeführten Umstände nicht (mehr) vorhandene Absicht zur Kaufoptionsausübung zu keiner abweichenden rechtlichen Beurteilung führen.

Die Angaben der Berufungswerberin in ihrer Berufung vom 30. März 2004 betreffend Miet- und Kautionszahlungen können der Berufung unter Verweis auf die Ausführungen des Ver-

waltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 29.6.1995, Zl. 93/15/0107, zu keinem Erfolg verhelfen. Laut obiger Darstellung war im vorliegenden Fall bei Vertragseintritt die Ausübung der Kaufoption durch die Berufungswerberin zu erwarten, sodass bei der Prüfung der Charakter der Leasingverträge als Teil- oder Vollamortisationsverträge der nur für den gegenteiligen Fall bestehende Rückforderungsanspruch der Leasingnehmerin auf die von ihr geleisteten Kautionsen nicht berücksichtigt werden konnte. Im vorliegenden Fall liegt sohin ein Anschaffungsvorgang der Leasingnehmerin vor, da die Mietzahlungen bei Ausübung des eingeräumten Kaufoptionsrechtes auf den vereinbarten Kaufpreis angerechnet werden würden, ohne dass für die vorangehende Nutzung eine besondere Entschädigung gezahlt werden müsste. Die von der Berufungswerberin in ihrem Vorbringen vom 30. März 2004 aufgezeigte zivilrechtliche Unterscheidung zwischen Miete und Kautions ist sohin für den gegenständlichen Fall ohne Bedeutung. Abschließend ist weiters festzuhalten, dass die obigen Angaben der Berufungswerberin aktenwidrig sind, da die Kautionszahlungen gemäß Punkt 9.5. "Kautions" der Leasingverträge vom 15. Jänner 1990 (betreffend NH und MH), in welche die Berufungswerberin mit Wirkung 30. Juni 1993 bzw. 31. Jänner 1993 eingetreten ist, keiner Verzinsung unterliegen (*"Die Vertragsteile sind sich darüber hinaus einig, dass für die Kautions keine Zinsen berechnet werden."*), sodass diese auch nicht der gleichen Verzinsung wie das Mietverhältnis selbst unterliegen können.

Der Einwand der Berufungswerberin, zum einen sei nicht auf den Wortlaut, sondern auf den Inhalt der Verträge abzustellen sowie zum anderen handle es sich bei dem vorliegendem Leasingvertrag um einen Standardleasingvertrag, der von der Grundtypologie in ganz Österreich seit Jahrzehnten verwendet werde, kann ebenso der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, zumal die vorliegende Entscheidung des Referenten ausschließlich auf den Inhalt der beiden strittigen Leasingverträge abstellt. Die Entscheidung ergeht ausschließlich unter Zugrundelelung des streitgegenständlichen Sachverhaltes unter Einbeziehung der herrschenden Lehre und Rechtsprechung.

Auf Grund obiger Ausführungen vertritt der Referent die Auffassung, dass das Ziel der Leasingverträge letztlich die Verschaffung der Verfügungsmacht unter Zufristung eines kaufpreisähnlichen Entgeltes war. Nach Ansicht des Referenten hätte die Nichtausübung der eingeräumten Kaufoption jedem kaufmännischem Verhalten widersprochen, weshalb die Berufungswerberin mit hoher Wahrscheinlichkeit bei Eintritt in die gegenständlichen Leasingverträge beabsichtigte, ihr Kaufoptionsrecht nach Ablauf der Grundmietzeit auszuüben. Die Leasingobjekte sind daher unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.6.1995, Zl. 93/15/0107 der Berufungswerberin als wirtschaftliche Eigentümerin zuzurechnen. Der Referent schließt sich damit der Rechtsansicht des Finanzamtes in den bekämpften Bescheiden an, sodass die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1995 als unbegründet abzuweisen ist.

Berufung gegen die Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997:

Die Berufungswerberin begeht bei der Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 eine steuerliche Berücksichtigung einer Absetzung für außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung. Begründend führte sie in ihren Schreiben vom 30. März 2004, 1. Oktober 2004 und 14. April 2005 zusammengefasst aus, die wirtschaftliche Nutzbarkeit der gegenständlichen Leasingobjekte habe sich infolge von Änderungen der Infrastruktur durch den Umstand der (zwangsweisen) Beendigung von Mietverträgen verbunden mit nachfolgender Unmöglichkeit der Neuvermietung der Kellerräumlichkeiten auf Grund behördlicher Untersagung (Sauna- und Vereinsräumlichkeiten) bzw. der schlechten technischen Bausubstanz (Top G 26) verringert, sodass das ganze Objekt an Wert verloren habe.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 in Verbindung mit § 8 Abs. 4 EStG 1988 ist der Ansatz einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen auch im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zulässig. Eine solche kann dann vorgenommen werden, sobald die wirtschaftliche Nutzbarkeit des Objektes nicht mehr gegeben ist (vgl. VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Eine außergewöhnliche Abnutzung liegt vor, wenn infolge besonderer Umstände – und zwar durch technische oder wirtschaftliche Abnutzung – ein außergewöhnlicher Wertverzehr eingetreten ist. Unter technischer Abnutzung ist der materielle Verschleiß eines Wirtschaftsgutes, somit sein Substanzverzehr, unter wirtschaftlicher Abnutzung hingegen die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit eines Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen zu verstehen (VwGH 8.8.1996, 92/14/0052; VwGH 9.9.2004, 2002/15/0192).

Eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung liegt nach Lehre und Rechtsprechung vor, wenn durch außergewöhnliche Umstände die wirtschaftliche Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes gesunken ist. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn eine Maschine durch Ausfall von Aufträgen, infolge Geschmackswandels oder durch eine Neuerfindung unrentabel geworden ist. Eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung ist auch dann zulässig, wenn eine Produktionsanlage durch vermehrte Konkurrenz an Rentabilität eingebüßt hat. Voraussetzung einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abnutzung ist, dass die geltend gemachten wirtschaftlichen Gründe geeignet sind, die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer zu kürzen. Eine bloße Wertminderung, die die Nutzungsdauer des Gegenstandes nicht beeinflusst, rechtfertigt nicht die Vornahme einer außergewöhnlichen Abnutzung (VwGH 15.3.1957, 630/56, VwSlg 1613; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar⁶, Tz 53ff zu § 8, 26ff, 2001; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988, Kommentar¹⁸, Tz 6 zu § 8, 7f, 1996).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, den Nachweis für den Eintritt des außergewöhnlichen Wertverzehrs zu erbringen (VwGH 28.10.2004, 2004/15/0133; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988, Kommentar¹⁸, Tz 6 zu § 8, 7f, 1996).

Vorerst ist festzuhalten, dass die Ausführungen der Berufungswerberin sich lediglich auf die Tops G 26 (ehemaliges P), G 11 (ehemalige Sauna im Kellerbereich) sowie G 12 (ehemaliger Vereinsraum des Club) beziehen. Zum Zeitpunkt der Auflösung der gegenständlichen Leasingverträge sowie der Rückgabe der Leasingobjekte an die Leasinggeberin bestanden betreffend die Tops G 2 a (vermietet an Y), G 3 (vermietet an Z) sowie G 9 und G 10 (beide vermietet an W) noch aufrechte Mietverhältnisse. Das Top G 2 b war zu diesem Zeitpunkt zwar bereits leer stehend (Beendigung des Mietvertrages mit X zum 31. Oktober 1996), doch war dies laut eigenen Angaben der Berufungswerberin in der mündlichen Berufungsverhandlung am 25. Mai 2005 nicht in den in ihrem Berufungsvorbringen dargestellten Umständen begründet. Entgegen dem Antrag der Berufungswerberin kann sohin die begehrte außergewöhnliche Abschreibung für Abnutzung nicht die gesamten Leasingverträge umfassen, sondern nur auf jene Vertragsteile abstellen, welche die Tops G 26, G 11 und G 12 betreffen. Die begehrte außergewöhnliche Abschreibung für Abnutzung betreffend die Tops G 2 a, G 2 b, G 3, G 9 und G 10 liegt damit dem Grunde nach nicht vor.

Im vorliegenden Fall ist nunmehr strittig, ob eine (neuerliche) Vermietung der Räumlichkeiten der Top G 26, G 11 und G 12 trotz der von der Berufungswerberin in ihren Vorbringen behaupteten Umständen des schlechten bautechnischen Zustandes des (ehemals als P genutzten) Top G 26 und der zu geringen Raumhöhe von nur zwei Metern betreffend die Kellerräumlichkeiten Top G 11 Sauna (mit einer hiermit verbundenen behördlichen Untersagung einer neuen Betriebsbewilligung für einen neuen Betreiber) und Top G 12 Vereinsraum des Club (behördliche Schließung wegen unbefugter Ausübung des Gastgewerbebetriebes) noch möglich gewesen wäre oder diese auf Grund obiger behaupteter Umstände unvermietbar waren, sodass hierdurch die wirtschaftliche Nutzbarkeit der Leasingobjekte dermaßen verringert worden wäre, dass damit die beantragte außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung zulässig sei.

Die Berufungswerberin begründet die außergewöhnliche wirtschaftliche Abnutzung betreffend Top 26 (ehemaliges P) damit, dass die FaY zum 31. Mai 1996 aus den Räumlichkeiten ausgezogen wäre. Das ganze Objekt hätte hierdurch an Wert verloren, zumal man keinen entsprechenden Nachmieter hätte finden können, der bereit gewesen wäre, eine einigermaßen adäquate Miete zu entrichten. Dies sei zu einem Gutteil auch auf den auf Grund der unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen seitens der Voreigentümer gegebenen sehr schlechten bautechnischen Zustand der Immobilie zurückzuführen. Die erforderlichen Geldmittel für die bautechnische Instandsetzung der Immobilie seien in einem krassen Missverhältnis zu der erzielbaren Miete/Pacht am bezüglichen Standort gestanden. Über Aufforderung des Referenten im Vorhalt vom 18. März 2005 auf detaillierte Darlegung der zum einen behaupteten erfolglosen Suche nach einem Nachmieter und der zum anderen behaupteten unterlassenen Instandhaltungsmaßnahmen, welche eine außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung begründen sollten, samt Nachweis durch entsprechende Unterlagen

reichte die Berufungswerberin in ihrer Beantwortung vom 14. April 2005 ua. lediglich ein Schreiben der Fa.X vom 16. November 1995, in welchem das Objekt als ungeeignet angesehen wurde, sowie Rechnungen der Zeitung vom 28. September 1995, 19. und 31. Oktober 1995 sowie 31. März 1996, in welchen der Berufungswerberin Inserateinschaltungen betreffend (Privat)Verkauf von einem "Geschäftslokal, Innsbruck" verrechnet wurden, nach. Auf Grund der zu diesem Zeitpunkt noch nicht gegebenen Einzel- aufzeichnungen von Telefonaten könnte nach Ansicht der Berufungswerberin nicht nachgewiesen werden, wie viele Telefonate vergeblich geführt worden wären.

Hinsichtlich des Top G 11 (Sauna) führte die Berufungswerberin aus, man habe den Mietvertrag mit dem Mieter ML auf Grund dessen Konkurses (samt unterlassener Mietzinszahlungen) aufgekündigt (Notwendigkeit der Einbringung einer Räumungsklage). Das vom Mieter ML an den Verein Club untervermietete Top G 12 sei am 5. Mai 1995 durch das Amt zur Unterbindung der unbefugten Ausübung des Gastgewerbes durch Austausch bzw. Anbringen von Schlössern an den Zugängen geschlossen worden. Diese im Kellerbereich befindlichen Räumlichkeiten würden lediglich eine Raumhöhe von zwei Metern aufweisen, weshalb vom Amt per Bescheid die Betriebsbewilligung für die gewerbliche Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten wegen unzureichender Raumhöhe entzogen worden wäre bzw. für einen neuen Betreiber als Mieter keine Betriebsbewilligung für den Betrieb einer Sauna mehr zu bekommen gewesen wäre. Man habe zwar alternative Nutzungs möglichkeiten intensiv sondiert, jedoch trotz größerer Bemühungen keinen neuen Miet-/Pachtinteressenten für diese Räumlichkeiten finden können. Auf Aufforderung des Referenten im Vorhalt vom 18. März 2005, die behauptete erfolglose Suche nach einem Nachmieter näher auszuführen und durch entsprechende Unterlagen zu belegen sowie den Bescheid des Behörde, mit welcher die Betriebsbewilligung für den gegenständlichen Saunabetrieb entzogen bzw. untersagt worden wäre, nachzureichen, legte die Berufungswerberin ua. in ihrer Beantwortung vom 14. April 2005 lediglich Rechnungen der Zeitung vom 28. September 1995, 19. und 31. Oktober 1995 sowie 28. und 31. März 1996 vor, in welchen der Berufungswerberin Inserateinschaltungen betreffend (Privat)Verkauf von einem "Clubraum Keller, Innsbruck" bzw. "Saunräume" verrechnet wurden. An Stelle der vom Referenten angeforderten Bescheiden reichte die Berufungswerberin den an den Vorleasingnehmer MH adressierten Bescheid des Behörde2, vom 13. Oktober 1989, Zahl1, mit welcher der Betrieb einer Solarium- und Saunaanlage unter der Auflage, dass in den Betriebsräumlichkeiten keine familienfremde Dienstnehmer beschäftigt werden, bewilligt wurde, sowie den Bescheid des Behörde vom 7. Juli 1995, Zahl2, betreffend den Widerruf des Austausches bzw. des Anbringens von Schlössern an den Zugängen nach.

In den von der Berufungswerberin zum Nachweis ihrer Ausführungen vorgelegten Unterlagen sind lediglich im Schreiben an die B-GmbH vom 22. Mai 1996 (vereinzelte) Versuche der Berufungswerberin auf Vermietung der gegenständlichen Leasingobjekte dokumentiert.

Weitere erfolglose Vermietungsversuche der Berufungswerberin ergeben sich hingegen nicht aus der vorliegenden Aktenlage, zumal diese vielmehr die Absicht der Berufungswerberin auf eine alsbaldige Beendigung und einen Austritt aus den bestehenden Leasingverträgen durch Rückgabe der Leasingobjekte an die Leasinggeberin bzw. den Verkauf und die Namhaftmachung eines neuen Leasingnehmers durch die Berufungswerberin widerspiegelt. Diese Ansicht ergibt sich für den Referenten zum einen aus dem Umstand, dass die Berufungswerberin trotz ausdrücklichem Auftrag im Vorhalt vom 18. März 2005 ihre behaupteten nachhaltigen und ernsthaften Bemühungen auf eine (neuerliche) Vermietung der Leasingobjekte weder ausreichend darlegen noch durch zweckdienliche Unterlagen belegen konnte. Aus dem von der Berufungswerberin zum Nachweis ihres Vorbringens vorgelegtem Schriftverkehr mit der Z-Leasing, bzw. B-GmbH, leiten sich für den Referenten – abgesehen von einem Hinweis im Schreiben vom 22. Mai 1996 - nämlich keine Vermietungs-, sondern ausschließlich Verkaufsabsichten ab, da die Berufungswerberin hierin lediglich ausführt, dass sie "die beiden Immobilienanteile bereits seit 1 ½ Jahren" (sohin seit dem Frühjahr 1994) "einem Immobilienmakler zum Verkauf angeboten habe" (vgl. Schreiben vom 8. November 1995). Sie sucht "bereits seit Mai 1994 einen Übernehmer obiger Leasingverträge oder einen Käufer dieser Miteigentumsanteile" und habe "mit einigen Interessenten" "konkrete Verkaufsgespräche geführt" (vgl. Schreiben vom 22. Mai 1996). Des Weiteren waren die von der Berufungswerberin in Auftrag gegebenen Inserate in der Zeitung nur auf einen Verkauf und auf keine Vermietung der Räumlichkeiten ausgerichtet (vgl. "Privatverkauf A" in den Rechnungen vom 28. September 1995 sowie 19. und 31. Oktober 1995; "Verkaufe 156,32qm B" in der Rechnung vom 28. März 1996; die Rechnung vom 31. März 1996 weist nicht aus, ob ein Verkauf oder eine Vermietung des "Geschäftslokales" und des "Clubraum Keller" inseriert wurde), sodass hieraus auf keine Vermietungsabsicht der Berufungswerberin geschlossen werden kann. Ebenso kann aus dem vorgelegten Schreiben der Fa.X vom 16. November 1995 lediglich entnommen werden, dass die gegenständliche Firma kein Interesse an dem für sie ungeeignetem Objekt hatte. Der Grund für diese Auffassung ist aus dem Schreiben nicht ersichtlich und kann daher mannigfaltig sein, sodass aus der unbegründeten Absage nicht zwingend die von der Berufungswerberin behauptete generelle Unvermietbarkeit des Objektes sowie der schlechte Bauzustand abgeleitet werden kann. Entgegen der Ansicht der Berufungswerberin ergibt sich somit für den Referenten hieraus nicht die Schlussfolgerung der Berufungswerberin, dass keine weitere mit obiger Firma vergleichbare Handelskette oder auch kein weiterer sonstiger Unternehmer am gegenständlichen Objekt Interesse an einer Anmietung gehabt hätte.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es die Berufungswerberin sohin in ihrem Vorbringen unterließ, die von ihr behaupteten nachhaltigen und ernsthaften Bemühungen einer Vermietung der Leasingobjekte ausreichend auszuführen und zu belegen. Nach allgemeiner Lebenserfahrung beschränken sich wiederholte ernsthafte Vermietungsbestrebungen nicht nur

in (heute nicht mehr belegbaren) Telefonaten, sondern manifestieren sich diese vor allem auch in Form von (auf Vermietung ausgerichtete) Inseratschaltungen in Printmedien, von einem entsprechenden Schriftverkehr, von schriftlichen Aufträgen an Vermittlungsbüros und ähnlichem. Ein derartiges Vorbringen wurde jedoch weder erstattet noch die entsprechenden schriftlichen Unterlagen dem Referenten vorgelegt. Des Weiteren unterließ die Berufungswerberin zur Glaubhaftmachung ihrer behaupteten Telefonate auch die Bekanntgabe der Gesprächspartner, obwohl ihr dies sehr wohl möglich und zumutbar gewesen wäre. Der Referent vertritt daher die Auffassung, dass die Berufungswerberin die neuerliche Vermietung der streitgegenständlichen Leasingobjekte weder ernsthaft noch nachhaltig beabsichtigte. Auf Grund der von der Berufungswerberin nicht glaubhaft gemachten ausreichenden und nachhaltigen Vermietungsbestrebungen kann sohin dem Vorbringen nicht gefolgt werden, dass die strittigen Räumlichkeiten als unvermietbar anzusehen gewesen wären. An dieser Ansicht des Referenten können auch nicht die vereinzelten Vermietungsversuche etwas ändern, da diese nicht ausreichen, um hieraus die zwingende Schlussfolgerung der gänzlichen Unvermietbarkeit abzuleiten.

Des Weiteren gelang es der Berufungswerberin auch nicht, dem Referenten glaubhaft darzulegen und nachzuweisen, dass die ausgeführten Umstände der ua. zu geringen Raumhöhe und des schlechten bautechnischen Zustandes der Immobilie einer Neuvermietung der gegenständlichen Leasingobjekte entgegenstehen würden. Nach Auffassung des Referenten sind diese Ausführungen ebenso nicht geeignet, die fehlende zukünftige Nutzungs- und Vermietungsmöglichkeit der Objekte zu belegen. Das Vorbringen der Berufungswerberin, der Vorbesitzer habe dringende Instandhaltungsarbeiten am Leasingobjekt Top G 26 unterlassen, sodass der sich hieraus ergebende schlechte bautechnische Zustand eine außergewöhnliche technische bzw. wirtschaftliche Absetzung für Abnutzung begründe, kann der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen, da der bautechnische Zustand des Gebäudeanteiles von ihr trotz ausdrücklicher Aufforderung im Vorhalt vom 18. März 2005 nicht näher ausgeführt oder durch zweckdienliche Unterlagen belegt wurde. Die Berufungswerberin unterließ sohin abermals, ihr Vorbringen glaubhaft zu machen, sodass hierdurch die von ihr begehrte Absetzung für Abnutzung nicht begründet ist.

Von der Berufungswerberin wurde ebenso nicht belegt, dass eine Unvermietbarkeit der Kellerräumlichkeiten in den gewerberechtlichen Vorschriften betreffend die Raumhöhe begründet sein sollte, zumal die bestehenden Mietverträge ausschließlich in Folge des Konurses des Mieters ML beendet wurden. Nachdem die an MH erteilte gewerberechtliche Betriebsanlagengenehmigung für den Betrieb einer Solarium- und Saunaanlage im Top G 11 von der Behörde nach vorliegender Aktenlage nicht entzogen wurde und sohin aufrecht war (vgl. auch die Ausführungen der Berufungswerberin im Schreiben vom 30. März 2004), kann für den Referenten hieraus nicht schlüssig abgeleitet werden, dass ein Nachmieter auf Grund der gewerberechtlichen Problematik (Raumhöhe, Dienstnehmervorschriften) nicht zu finden

gewesen wäre. Die Berufungswerberin hat es in diesem Zusammenhang nämlich ebenso unterlassen, sowohl ihre behaupteten diesbezüglichen erfolglosen Versuche näher auszuführen und durch Unterlagen zu belegen als auch ihr Vorbringen, demzufolge auf Grund der Raumhöhe keine neue Betriebsanlagengenehmigung für den Betrieb einer Sauna zu erlangen gewesen wäre, glaubhaft zu machen.

Unzutreffend sind weiters die Ausführungen der Berufungswerberin in ihrem Schreiben vom 1. Oktober 2004, die Behörde habe ein irreversibles Nutzungsverbot ausgesprochen. Mit Bescheid des Behörde vom 7. Juli 1995, Zahl2, wurde die Schließung des Clublokales durch Austausch bzw. Anbringen von Schlossern an den Zugängen aufgehoben, sodass ab diesem Zeitpunkt die Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten, insbesondere auch als Vereinslokal, wieder gegeben war (abgesehen von einer unbefugten Ausübung des Gastgewerbes). Die Berufungswerberin unterließ hierbei wiederum, die von ihr behauptete Unvermietbarkeit der Räumlichkeiten (ua. als Vereinslokal wegen unzureichender Raumhöhe) näher auszuführen und durch entsprechende Unterlagen glaubhaft zu machen.

Aus der vorliegenden Aktenlage ergibt sich damit nicht für den Referenten, dass die gegenständlichen Räumlichkeiten der Tops G 26, G 11 und G 12 in Folge behördlicher (Nutzungs-)Verbote keiner Nutzung mehr zugeführt werden konnten bzw. für die Berufungswerberin keine Möglichkeit mehr bestand, diese Tops (zu gleichen Bedingungen oder zu einem anderen Mietentgelt bzw. zu einem anderen Zweck) zu vermieten bzw. zu nutzen.

Dies vor allem auch deshalb, da die Berufungswerberin in Widerspruch zu ihren obigen Angaben in ihrem Schreiben vom 1. Oktober 2004 selbst ausführte, dass das Objekt Top G 26 lediglich "nahezu unvermietbar" gewesen sei und es nicht möglich gewesen wäre, einen Nachmieter zu finden, der zur Errichtung einer einigermaßen "adäquaten Miete" bereit gewesen wäre. Im Schreiben vom 14. April 2005 räumte sie weiters ein, dass eine Vermietung der Kelleräumlichkeiten zum Zwecke der Nutzung als Lager/Abstellraum zwar möglich, Mieterlöse jedoch nicht ohne eigener Übernahme eines größeren Teils der Betriebskosten realisierbar gewesen wären. Die Berufungswerberin begründet sohin die begehrte außergewöhnliche Absetzung für Abnutzung auch damit, dass auch im Falle einer (nun mehr von ihr selbst zugestandenen möglichen) Vermietung der Räumlichkeiten der Tops G 26, G 11 und G 12 die Rentabilität der Vermietungen auf Grund des Umstandes, dass nur mehr ein wesentlich niedrigerer Mitzins erzielbar gewesen wäre, erheblich gesunken wäre. Dieses Vorbringen, welches von der Berufungswerberin wiederum nicht belegt und glaubhaft gemacht wurde, kann der Berufung einmal mehr zu keinem Erfolg verhelfen, da zum einen hierdurch die voraussichtliche wirtschaftliche Nutzungsdauer der Räumlichkeiten nicht gekürzt werden würde und zum anderen nach herrschender Lehre eine gesunkene Rentabilität im außerbetrieblichen Bereich keine Absetzung für Abnutzung rechtfertigen würde (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz⁶, Kommentar, Tz 65 zu § 8, 31).

Zusammenfassend ist auszuführen, dass die Berufungswerberin auf Grund der vorliegenden Aktenlage, insbesondere ihrer Ausführungen und der vorgelegten Unterlagen, dem Referenten nicht glaubhaft machen konnte, dass ihr wegen der von ihr dargelegten Umstände nicht möglich gewesen sein soll, die Leasingobjekte neu zu vermieten. Der Berufungswerberin gelang es nicht, einen materiellen Verschleiß oder die Verminderung der Verwendungsmöglichkeiten der Leasingobjekte zu belegen. Die Berufungswerberin erbrachte damit nicht den erforderlichen Nachweis eines außergewöhnlichen Wertverzehrs oder der Kürzung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer und sohin des Vorliegens der Voraussetzungen für eine außergewöhnliche Abnutzung gemäß § 8 EStG, zu der sie bei Geltendmachung nach ständiger Rechtsprechung verpflichtet gewesen wäre (vgl. VwGH 26.4.1989, 89/14/0027; Doralt, Einkommensteuergesetz⁶, Kommentar, Tz 53 zu § 8, 27). Der Berufung war daher diesbezüglich der Erfolg zu versagen.

Innsbruck, am 7. Oktober 2005