



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Staudinger & Partner Wirtschaftstreuhand und SteuerberatungsgmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1993 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Rechtsbelehrung**

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

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

## Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer bei **Johannes RU (Sohn der Bw.)** im Jahr 1997 (Schlussbesprechung am 28. Mai 1997) durchgeführten Betriebsprüfung wurden von der Betriebsprüfung für das Jahr 1993 folgende Feststellungen getroffen:

### **Punkt 7 des Schlussbesprechungsprogrammes betreffend Büroerrichtung 1993:**

#### **Sachverhalt:**

Im Jahr 1993 wurde auf dem im Besitz der Eltern befindlichen Zweifamilienhaus, in dem sowohl der Unternehmer mit seiner Familie als auch die Grundstückseigentümer wohnen, ein zweites Obergeschoss (laut Bauplan DG) errichtet, indem Herr Ing. RU sein Unternehmen betreibt. Die Bauarbeiten wurden im Dezember 1993 beendet.

1994 wurden noch diverse Fertigstellungsarbeiten gemacht (Montage der Heizung, Bodenfliesen, Fensterbänke, Elektroinstallationen, Markise, etc.).

Zivilrechtlicher Eigentümer des Gebäudes (inklusive des neuen Stockwerkes) sind nach wie vor die Eltern Herr Johann sen. und Frau Maria Anna RU.

Sämtliche Baukosten wurden von Herrn Ing. RU getragen und als "Investitionen in fremdem Gebäude" auf dem Anlagekonto, Nr. 130 aktiviert, die Nutzungsdauer mit 10 Jahren angenommen und von den Anschaffungskosten ein IFB geltend gemacht.

Ende Dezember 1993 wurde zwischen Ing. RU und seinen Eltern ein Mietvertrag über die Nutzung eben jener von ihm bezahlten Räumlichkeiten als Büro abgeschlossen, in dem die Eltern als Eigentümer des Mietgegenstandes auftreten und die Rechte des Sohnes auf bestimmungsgemäße Nutzung (siehe Punkte 12 bis 16 und 22 des Vertrages) beschränkt bleiben. Das Bestandsverhältnis wurde, beginnend mit 01. Jänner 1994, auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und vorerst eine Kündigungsfrist von 10 Jahren vereinbart. Der Mietzins beträgt S 4.000,-/Monat inklusive Betriebskosten.

#### **Prüferfeststellung:**

Kommt es bei Bauwerken auf fremden Grund und Boden und insofern auch bei Mieter- oder Pächtereinbauten schon bürgerlich-rechtlich darauf an, ob es sich dabei um sog. "Zeiteinbauten" oder um längerlebige Investitionen handelt, so wird man jedenfalls von einem nur vorübergehendem Zweck dann nicht mehr sprechen können, wenn und weil es sich dabei um Investitionen handelt, die ihrer Bauart nach nicht derart auf den Mieter/Pächter zugeschnitten sind, sodass sie für andere als die unternehmerischen Zwecke des Mieters/Pächters ausgesprochen ungeeignet erscheinen, und diese voraussichtlich bei Ablauf des obligatorischen Vertrages über die Grundstücksüberlassung noch genauso vorhanden sein werden oder deren Wert durch die Nutzung eine Minderung von nur geringem Umfang erfahren haben wird, sodass diese wirtschaftlich außer Betracht bleiben kann. In solchen Fällen ist davon auszugehen, dass das bürgerlich rechtliche Eigentum an diesen Investitionen bereits mit dem Einbau auf den Gebäude- oder Liegenschaftseigentümer übergegangen ist. Dies wird durch die Formulierungen im Mietvertrag noch untermauert, weil dort laut Punkt 1 die Eltern zugleich als Eigentümer und Vermieter der Räumlichkeiten auftreten.

Bauwerke auf fremden Grund und Boden können auch deshalb schon nicht beim Errichter wirtschaftliches Eigentum begründen, weil diese die Herrschaftsgewalt über das Gebäude nicht unter Ausschluss des Eigentümers ausüben kann und somit nie Eigenbesitzer geworden ist.

Als maßgebliches, wenn nicht sogar vorrangiges Kriterium für die Zurechnung von Bauwerken auf fremden Grund und Boden kann der Umstand in Betracht gezogen werden, wer die

tatsächliche Herrschaftsgewalt über die fraglichen Investitionen ausübt, d.h. dass als Zurechnungssubjekt stets derjenige in Frage kommt, der das Bauwerk nicht nur für seine Zwecke zu nutzen, sondern dieses gegebenenfalls auch zu beseitigen bzw. abzureißen berechtigt ist.

Als untauglich zur Beantwortung der Zurechnungsfrage erweist sich das Kriterium der Kostentragung. Dies umso mehr als es sich bei den vorgenommenen Investitionen - unter Zugrundelegung einer wirtschaftlich vernünftigen Denkweise - doch nicht etwa um zusätzliche Leistungen des Mieters/Pächters handelt, die zum ursprünglich vereinbarten Entgelt hinzutreten und denen keine adäquate Gegenleistung des Vermieters/Pächters gegenüber steht.

Tatsächlich kommt man bei genauerem Hinsehen zu dem Ergebnis, dass die Finanzierung eines bereits mit seiner Errichtung in das zivilrechtliche Eigentum des Liegenschaftsbesitzers übergehenden Gebäudes durch den Nichteigentümer entweder eine Miet/Pachtvorauszahlung bzw. den Erwerb eines Mietrechtes oder einen (verlorenen) Baukostenzuschuss darstellt, wobei als Gegenleistung die Gebrauchsüberlassung des Grundstückes zu veranschlagen sei.

Auch in einem solchen Fall steht die Nutzungsbefugnis gemäß § 354 ABGB dem Eigentümer (ist Liegenschaftseigentümer) zu und dieser sie dem Mieter/Pächter nur deshalb überlässt, weil er vorher in Form der Sachzuwendung den Ein- und Zu- oder Aufbau als Leistung vom Mieter übertragen erhalten hat. In der Tat hat der Mieter/Pächter im Gegenzug zu dem von ihm vorgenommenen und in das zivilrechtliche Eigentum des Vermieters übergegangenen Investitionen, ein entsprechendes Nutzungsrecht erworben.

Die mögliche Qualifikation als Miet/Pachtvorauszahlung hätte zur Folge, dass es sich bei den Investitionskosten um eine vorweg geleistete Zahlung handelt, die mit den künftigen Fälligkeiten gegenüber dem Vermieter in Verrechnung zu bringen wäre. Damit verlieren die Aufwendungen aber nicht den Charakter einer Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Nutzungsmöglichkeit des Objektes, sodass auch der zivilrechtliche Eigentümer gleichzeitig wirtschaftlicher Eigentümer der vom Nichteigentümer getätigten Investitionen ist. An Stelle der laufenden Miet- oder Pachtzahlungen wächst dem Grundstückseigentümer im Ausmaß der Investitionen und als Äquivalent für die Zurverfügungstellung der Nutzungsmöglichkeiten ein entsprechender Substanzwert - sofort - zu. An der wirtschaftlichen Zugehörigkeit solcher Einbauten zum Herrschaftsbereich des Grundstückseigentümers kann demnach wohl nicht gezweifelt werden.

Von Mietzinsvorauszahlungen sind Aufwendungen für den Erwerb des Mietrechtes (sonstigen Nutzungsrechtes) zu unterscheiden. Der Erwerb eines Mietrechtes ist vor allem dann anzunehmen wenn dem Mieter nur das Recht auf den Gebrauch des Mietobjektes, nicht jedoch auf Rückerstattung des noch nicht als Miete verrechneten Teile (Abgrenzung Baukostenzuschuss Darlehen) oder der noch nicht abgewohnten Teile (Abgrenzung Mietvorauszahlung) zusteht.

Diesbezügliche Bestimmungen sind dem Vertrag nicht zu entnehmen, sodass daraus die Beschränkung der Rechte des Mieters lediglich auf die Nutzung abgeleitet wird, was insbesondere durch die Punkte 12 bis 16 und 22 ausgedrückt wird.

Als Ergebnis kann somit festgehalten werden, dass als wesentliche Liegenschaftsbestandteile zu qualifizierende Gebäude/Teile auf fremden Grund und Boden sowohl nach zivilrechtlichem als auch nach steuerrechtlichen Beurteilungskriterien dem Liegenschaftseigentümer zuzurechnen sind und zwar unabhängig davon, wer die Kosten der Errichtung - zunächst - getragen hat.

Gegenstand der Aktivierung beim Mieter/Pächter ist somit nicht das von diesem auf fremden Grund und Boden errichtete und damit zivilrechtlich zu einem wesentlichem Bestandteil

verbundene Bauwerk, sondern das Recht auf ungestörte Nutzung desselben bzw. die gegen die Liegenschaftseigentümer entstandene "Ausgleichsforderung".

Der Erwerb eines Mietrechts, dass dem Mieter selbst wiederum zur Erzielung von Einkünften dienen soll (ab 1995 Untervermietung an die GesmbH) stellt den Erwerb einer Einkunftsquelle dar. Es ist somit bei Herrn Ing. RU anstatt der Mieterinvestition ein Mietrecht zu aktivieren. Die Kosten hierfür werden nach der Laufzeit des Vertrages aufgeteilt und sind im Wege der AfA - 10 Jahre - absetzbar.

Es kann demnach auch von den Anschaffungskosten des Mietrechts kein IFB geltend gemacht werden (§ 10 Abs. 5 7. Satz EStG 1988).

**Auf Grund dieser Feststellungen im Einkommensteuerverfahren beim Mieter (Sohn) wurde vom Finanzamt für das Jahr 1993 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO erlassen** (vom 17. März 1998), in welchem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit 932.851 S festgestellt wurden, die jeweils zur Hälfte den Berufungswerbern zugerechnet wurden.

#### **Zur Begründung führte das Finanzamt aus:**

Im Jahr 1993 wurde im Mietobjekt ein 2. Obergeschoss errichtet. Die Kosten wurden vom Mieter (Hrn. Ing. RU Johannes – Sohn) getragen und betrugen 947.957 S.

Einbauten des Mieters in das Bestandsobjekt fließen dem Verpächter i.d.R. zwar erst mit Beendigung des Bestandverhältnisses als Einnahme zu; eine andere Betrachtung ist allerdings geboten, wenn der Einbau unmittelbar in das Eigentum und die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des Grundeigentümers übergeht, und die Rechte des Mieters auf bestimmungsgemäße Nutzung beschränkt bleiben.

Im Zuge einer bei Ihrem Sohn (Mieter) abgehaltenen Betriebsprüfung kam die Betriebsprüferin zu dem Ergebnis, dass vorgenannte Investitionen Gebäudeteile auf fremden Grund und Boden darstellen, die sowohl nach zivilrechtlichen als auch nach steuerrechtlichen Beurteilungskriterien dem Liegenschaftseigentümer zuzurechnen sind.

Die obig genannten Investitionen stellen daher im Jahr 1993 sofort und zur Gänze eine Einnahme bei den Grundstückseigentümern dar.

Die Einnahmen aus der Zurechnung der Mieterinvestitionen wurden wie folgt berechnet:

|                      |           |
|----------------------|-----------|
| 1993                 | 947.057 S |
| abzüglich AfA 1,5% = | 14.206 S  |
|                      | 932.851 S |

Aufteilung 50:50 auf die Grundstückseigentümer.

**Mit Schriftsatz vom 7. April 1998 wurde gegen diesen Feststellungsbescheid Berufung erhoben.**

Zur Begründung führten die Bw. an, dass zu dem in der Bescheidbegründung dargestellten Sachverhalt am 21. Juli 1997 eine Berufung zur Steuernummer 125/7263-13, JRS Johannes RU Systemtechnik eingebracht worden sei. Es werde daher ersucht, die Entscheidung über

diese Berufung abzuwarten um sodann eine endgültige Stellungnahme zum Bescheid abgeben zu können.

Mit **Mängelbehebungsauftrag vom 10. Juni 1999** wurde den Bw. aufgetragen, zu erklären, in welchen Punkten der Bescheid angefochten würde, welche Änderungen beantragt würden und eine Begründung für die Berufung zu geben, da mit 28. Mai 1999 die in der Berufung angeführte Berufung des Sohnes entschieden worden sei und der konkreten Formulierung des Berufungsbegehrens nunmehr kein Hindernis mehr im Weg stehe.

Im **Schreiben vom 13. August 1999** brachten die Bw. vor, dass der Bescheid dahingehend angefochten werde, dass die Investitionen des Mieters im Jahr 1993 zur Gänze als Einnahme beim Vermieter zugerechnet werde und es werde beantragt, die Investitionen dem Mieter zuzurechnen, wie in der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof dargestellt.

Herr RU jun. habe für seine damalige Tätigkeit sowohl ein Büro als auch einen zusätzlichen Raum für die Aufstellung seiner Maschinen (Dreh- und Fräsmaschinen) benötigt. Da Herr RU jun. diese Maschinen im Keller seines Elternhauses aufgestellt hatte und auch die private Wohnung sich im Elternhaus befand, sei es zur Entscheidung gekommen, den Dachboden als Büro auszubauen. Das Interesse für den Ausbau des Dachbodens als Büro sei ausschließlich bei RU jun. gelegen, wobei Kostenüberlegungen und der räumliche Zusammenhang die wesentlichen Entscheidungskriterien für den Ausbau des Dachbodens waren.

Die im Mietvertrag festgelegten Bestimmungen, dass die auf Kosten des Mieters durchgeführten Änderungen bei Beendigung des Mietverhältnisses kostenlos im Mietgegenstand zu belassen seien und dass bei Beendigung des Mietverhältnisses keine Ablöse zu zahlen sei, wurde nicht bewusst gemacht, sondern sollte nur zur Absicherung dienen, dass dem Ehepaar RU keine Kosten aus dem Umbau des Dachgeschosses entstehen könnten.

Die Bw. seien am Ausbau des Dachgeschosses an sich nicht interessiert gewesen und nur auf Ersuchen des Sohnes mit dieser Lösung einverstanden gewesen.

Der vorliegende Mietvertrag sei durch Herrn Ing. RU sen. erstellt worden und sollte in diesen Punkten nur absichern, dass dieser Umbau alleine durch Herrn Ing. RU jun. zu tragen sei und den Bw. keine Kosten erwachsen dürften.

Da Herr Ing. RU jun. ebenso im elterlichen Haus seine Privatwohnung habe, könne davon ausgegangen werden, dass ihm der Zugang zum Büro nicht verwehrt werden könne. und er daher auch wirtschaftlicher Eigentümer des umgebauten Büros sei.

Die Unterstellung, dass der Umbau des Dachgeschosses ohnehin nur für die Weitervermietung an die IG getätigt worden sei, sei haltlos, da der Gesellschaftsvertrag der IG erst mit 4. Oktober 1994 geschlossen worden sei und zum Zeitpunkt des Umbaus von einer Vermietung an eine noch nicht existierende Firma nicht gesprochen werden könne.

Die im Mietvertrag angeführte Nutzungsdauer von 10 Jahren sei willkürlich angesetzt worden und unter Berücksichtigung der Wohnverhältnisse von Herrn Ing. RU jun. im selben Haus könne unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise davon ausgegangen werden, dass dieser umgebaute Büroraum so lange als Büroraum zur Verfügung stehe, so lange er es immer wünsche.

Auch dass Herr Ing. RU jun. von der Nutzung des Büros ausgeschlossen werden könne, sei zu verneinen, da auch die privaten Wohnbedürfnisse im Elternhaus abgedeckt würden.

Eine Zurechnung im Jahre 1993 sei nach Ansicht der Bw. falsch, da Einbauten des Mieters oder Pächters erst mit Beendigung des Miet- und Pachtverhältnisses in das wirtschaftliche Eigentum des Hauseigentümers übergehen würden und erst bei Beendigung des Bestandverhältnisses dem Haus- bzw. dem Grundeigentümer der vorhandene Wert zufließe und somit eine Mieteinnahme darstelle (VwGH vom 20. März 1964, 1046/63).

Die vereinbarte Miete in Höhe von 4.000 S sei sicherlich günstig, aber könne durchaus als adäquat bezeichnet werden und es könne eine Verrechnung der Investitionen mit dem Mietzins ausgeschlossen werden.

Es werde daher beantragt bei Abweisung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde den Zufluss bei den Bw. erst mit Beendigung des Mietverhältnisses mit dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Wert festzusetzen.

**Mit Vorlagebericht vom 26. August 1999** wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung **vorgelegt**:

Mit Erkenntnis vom 31. März 2004, Zl. 2003/13/0164-8 (vormals 99/14/0221) wurde die oben erwähnte Verwaltungsgerichtshof-Beschwerde von Herrn RU jun. als unbegründet abgewiesen.

Zur Frage des wirtschaftlichen Eigentums an den Investitionen führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass auf diese Frage nicht mehr eingegangen werden müsse, da schon aus anderen Gründen Folge, dass der Beschwerdeführer im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes nicht in seinen Rechten verletzt sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass sich die Berufungswerber sowohl in der Berufungsschrift als auch in Schreiben vom 13. August 1999 auf das Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer beim Mieter (Sohn) bzw. auf das do. Verwaltungsgerichtshofverfahren beziehen. In Hinblick darauf, dass der steuerliche Vertreter der Bw. ident ist mit dem steuerlichen Vertreter beim Mieter (Sohn) geht der Berufungssenat davon aus, dass alle Umstände betreffend die berufungsgegenständliche Vermietung, welche im Verfahren beim Mieter vorgebracht wurden bzw. vorgekommen sind, den Bw. bzw. dem steuerlichen Vertreter bekannt sind.

### **Wirtschaftlicher Eigentümer des ausgebauten Dachgeschosses:**

Die Berufungswerber begehren grundsätzlich die Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Mieter (Sohn); in eventu die Annahme des Zuflusses der Einnahmen aus dem Vorteil der Mieterinvestition erst zum Ende des Mietvertrages mit dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Wert anzusetzen.

Ein vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum wird dann angenommen, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, nämlich Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung, Veräußerung, auszuüben in der Lage ist und wenn er zugleich jeden Dritten von der Einwirkung auf die Sache auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, ausschließen kann (vgl. Doralt, EStG, Kommentar<sup>3</sup>, Tz: 113 zu § 2).

Einbauten des Mieters oder Pächters in das Bestandobjekt stehen in der Regel im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters (vgl. Doralt a.a.O., Tz. 120 zu § 2; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, Tz. 31 zu § 28 EStG 1988). Eine andere Betrachtung ist allerdings dann geboten, wenn der Einbau (Zubau) unmittelbar mit ausdrücklichem Einverständnis des Mieters in das Eigentum und die wirtschaftliche Verfügungsgewalt des Grundeigentümers übergeht und die Rechte des Mieters auf bestimmungsgemäße Nutzung beschränkt bleiben oder wenn die Aufwendungen des Mieters gegen den vereinbarten laufenden Mietzins verrechnet werden (vgl. Quantschnigg/Schuch aaO, Tz. 31 zu § 28, EStG 1988).

Bei den vorgenommenen Umbauten handelt es sich um längerlebige Investitionen. Von einem nur vorübergehenden Zweck kann man nämlich dann nicht sprechen, wenn es sich um Investitionen handelt, die nach ihrer Bauart nicht derart auf den Mieter/Pächter zugeschnitten sind, dass sie für andere als die unternehmerischen Zwecke des Mieters ausgesprochen ungeeignet erscheinen.

Bei den Umbauten handelt es sich um den Umbau des Dachgeschosses in der Art, dass an einer Seite das Dach angehoben wurde, um die Raumhöhe für ein ordnungsgemäßes Büro zu ermöglichen sowie um weitere kleinere bauliche Maßnahmen. Insbesondere wurde der Einbau einer Heizung, von Böden und Fenster sowie die Isolierung der Wände und Sanitärinstallationen vom Berufungswerber veranlasst und bezahlt. Die Umbauten wurden im Wesentlichen im Jahr 1993 durchgeführt. Der solcherart ausgebaute Dachraum, der in der Folge von RU jun. von den Bw. gemietet wurde, stellt keine besondere auf den Mieter speziell zugeschnittene Investition, wie es üblicherweise bei Mieterinvestitionen gegeben ist, dar.

Der mit 29. Dezember 1993 von den Berufungswerbern als Vermieter abgeschlossene Mietvertrag (vgl. Punkt 1 des Mietvertrages, Vermieter Maria Anna RU, Ing. Johannes RU, Eigentümer, **des Eigenheimes GSTR**) abgeschlossen wurde, legt den Beginn des Mietverhältnisses mit 1. Jänner 1994 fest.

Im Punkt 14 des Vertrages ist ausdrücklich festgehalten, dass auf Kosten des Mieters durchgeführte Änderungen (Verbesserungen) bei Beendigung des Mietverhältnisses kostenlos im Mietgegenstand zu belassen sind.

Im Punkt 22 des Vertrages wird bestimmt, dass die fest im Mietobjekt eingebauten Objekte, bzw. eventuell an ihrer Stelle tretende gleichartige bei Beendigung des Mietverhältnisses, ohne dass ein Anspruch auf Ablöse besteht, in das Eigentum der Vermieter übergehen.

**Gegenstand des Mietvertrages war das bereits ausgebaute Dachgeschoss**, das zu Beginn des Jahres 94 weitgehend fertig gestellt war. Aus der Textierung des Mietvertrages, insbesondere der zitierten Bestimmungen geht klar hervor, dass die Vermieter alle Eigentümerrechte über das Mietobjekt (und zwar über das bereits umgebaute Mietobjekt) ausgeübt haben und dem Berufungswerber das Mietobjekt nur rein zum Gebrauch mietweise überlassen wurde.

Bei Betrachtung der gesamten Umstände der Vermietung (insbesondere der Vereinbarung eines kündigungsfreien Zeitraumes von 10 Jahren) ist davon auszugehen, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Betrachtungsweise die Aufwendungen, die der Mieter durch die Umbaumaßnahmen gehabt hat, bei der Bemessung der Höhe der vereinbarten Miete Berücksichtigung gefunden haben.

Somit kann man aus dem Gesamtbild der Verhältnisse - auch **ohne ausdrückliche Verrechnung** der Mieterinvestitionen mit dem Mietzins - ersehen, dass die Investition auch im Interesse der Vermieter vorgenommen wurde, die voraussichtliche Mietdauer erheblich kürzer sein wird als die Nutzungsdauer der Investition für die Vermieter und der Mieter bei

Beendigung des Bestandverhältnisses die für den Vermieter noch funktionstüchtige Investition entschädigungslos dem Vermieter überlassen muss

Das Gesamtbild der Verhältnisse zeigt demnach, dass alle wesentlichen Eigentümerrechte oder eigentümerähnliche Rechte von den Vermietern (= den Bw.) ausgeübt werden, **diese somit nicht nur das zivilrechtliche, sondern auch das wirtschaftliche Eigentum an dem Mietobjekt besitzen.**

Daraus ergibt sich bei den Berufungswerbern die Rechtsfolge, dass der Wert der Mieterinvestitionen den Vermietern als Einnahme bereits im Zeitpunkt der Vermietung zufließt. Da es sich um Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes handelt, können diese Herstellungskosten verteilt auf die Nutzungsdauer als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgesetzt werden.

Der Berufung konnte daher nicht Folge gegeben werden.

Linz, 21. Mai 2004