



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Miteigentumsgemeinschaft „HF und Mitbesitzer“ (bestehend aus H und AF), Kr, R-Straße 26, vom 19. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürzzuschlag vom 21. Oktober 2005 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO sowie Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2002 bis 2004, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Die angefochtenen Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO werden *abgeändert* und die in den Berufungsjahren erzielten Einkünfte wie folgt festgestellt:

	<u>2002</u>	<u>2003</u>	<u>2004</u>
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (in €)	2.118,99	- 3.732,53	-2.741,03
Anteil des HF (Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag)	1.059,50	- 1.866,27	- 1.370,52
Anteil der AF (Finanzamt Bruck Leoben Mürzzuschlag)	1.059,49	- 1.866,26	- 1.370,51

Entscheidungsgründe

Anmerkung: Herr HF wird in den Unterlagen des Finanzamtes, aber - offenbar infolge der behördlichen Schreibweise – auch in den Eingaben des erst nach Ergehen der angefochtenen

Bescheide beauftragten steuerlichen Vertreters stets als „Ü“ bezeichnet. Den von den Bw. beigebrachten Unterlagen, insbesondere dem Mietvertrag vom 15. Dezember 1994, ist jedoch zu entnehmen, dass der Name offenbar richtigerweise „H“ lautet. In der vorliegenden Berufungsentscheidung wird daher auch diese - nach Auffassung des UFS richtige - Schreibweise verwendet.

(1) Die Berufungswerber (Bw.) sind je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft EZ XY Grundbuch K (s. offenes Grundbuch). Darauf befindet sich ua. das Gebäude mit der Anschrift „R-Straße 28“, in welchem im Streitzeitraum zwei Wohneinheiten vermietet wurden: Die im Erdgeschoß befindliche Wohnung (ca. 140m² groß) wurde an die Tochter der Bw., Frau IP, und deren Ehegatten vermietet, jene im Obergeschoß (im Ausmaß von ca. 90m²) an die - gegenüber den Bw. fremde – Familie D.

Der mit der Tochter und deren Ehegatten abgeschlossene Mietvertrag vom 15. Dezember 1994 hat – auszugsweise – folgenden Wortlaut:

„(....) 2 Die Kosten der baulichen Veränderungen (Renovierung) Böden, Heizung, Stromleitungen usw. trägt der Mieter.

3. Der Vertrag beginnt am 1. Jänner 1995 und endet am 31. Dezember 2020. (....)

5. Die monatliche Miete im Ausmaß von ATS 1.000,- (tausend) ist an die Vermieter zu leisten. Die Vermieter nehmen auf Grund der Kosten für die Renovierung der Mietwohnung Abstand von einer weiteren Vertragsklausel. (....)

8. Sonstige Vereinbarungen:

Inventionen (Anmerkung: gemeint wohl „Investitionen“) müssen bei einer eventuellen Kündigung des Mieters nicht abgelöst werden, sowie sich die Vermieter erklären, die Miete nicht zu erhöhen.“

(2) Im Jahre 2005 fand bei den Bw. eine abgabenbehördliche Prüfung (die Jahre 2000 bis 2004 betreffend) statt. Im Prüfungsbericht vom 14. Oktober 2005 bzw. in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 13. Oktober 2005 traf der Prüfer – neben weiteren, hier nicht relevanten Feststellungen - unter Punkt 1. folgende Sachverhaltsfeststellungen:

„Die Miete für die Wohnung der Familie D im Ausmaß von ca. 90 m² beträgt monatlich € 290,- netto, jene für die Wohnung der Tochter im Ausmaß von ca. 140m² lediglich € 72,--.

Sowohl die Abgabepflichtigen, als auch die Tochter IP gaben an, dass die Miete deshalb so niedrig sei, da die Familie P in größerem Ausmaß Sanierungen auf eigene Kosten in der Wohnung vorgenommen habe. Hierzu existiert auch ein Mietvertrag vom 15. Dezember 1994, der einen monatlichen Mietzins von ATS 1.000,-- für den Zeitraum vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2020 vorsieht.

Laut Auskunft von Frau P wurden sämtliche Belege über die Sanierungsarbeiten vernichtet, weshalb die Höhe der getätigten Investitionen nur mehr geschätzt werden kann.

Laut Auskunft von Frau P vom 1. September 2005 wurden zwischen 1995 und 2002 ca. ATS 350.000,-- investiert, davon ca. ATS 250.000,-- von 2000 bis 2002.

Diese Investitionen werden daher auf die Miete für einen Zeitraum von 26 Jahren (1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2020) angerechnet. Somit wurden ATS 350.000,-- für die Miete von 312 Monaten im Zuge von selbst durchgeführten Investitionen geleistet.

Dies entspricht einer anteiligen Miete von monatlich von ca. ATS 1.120,-- (ca. € 81,50) inkl. USt. Es ergibt sich daher eine monatliche Mietzinsvorauszahlung von ca. € 74,- netto 10% .

Unter Hinzurechnung der tatsächlich bezahlten Miete von monatlich € 72,-- ergibt sich ein von der Tochter geleisteter monatlicher Mietzins von € 146,-- netto 10% für eine Wohnung im Ausmaß von 140 m².

Somit ergibt sich ein m²-Preis von ca. € 1,04 netto 10% monatlich, während der Mieter D pro Quadratmeter monatlich € 3,63 bezahlt.

Allerdings wird von [den Bw.] darauf hingewiesen, dass die Wohnung der Tochter mit WC am Gang der Kategorie D entspricht, während die Wohnung D in eine höhere Kategorie fällt.

Die von der Tochter im Prüfungszeitraum bezahlten Investitionen, die sich direkt auf die Höhe des Mietzinses auswirken, werden unter Hinweis auf die Niederschrift vom 1. September 2005 mit ATS 250.000,-- als Mietvorauszahlung geschätzt und sind auf die Jahre 2000 bis 2002 wie folgt zu verteilen:

2000: ATS 72.000,- netto 10%

2001: ATS 72.000,- netto 10%

2002: € 6.600,- netto 10%."

(3) Auf Grund der Prüfungsfeststellungen (bzw. inhaltlich diesen folgend) verfügte das Finanzamt für die Jahre 2000 bis 2002 die Verfahrenswiederaufnahme und erließ in den wieder aufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide. Für die Jahre 2003 und 2004 erfolgten erstmalig bescheidmäßige Einkünftefeststellungen bzw. Abgabenfestsetzungen.

(4) Gegen die „Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2004 sowie gegen die Feststellungsbescheide 2000 bis 2004“ brachte die bw. Miteigentumsgemeinschaft durch ihren (nunmehr beauftragten) steuerlichen Vertreter mit Eingabe vom 19. November 2005 das Rechtsmittel der Berufung ein. Da der Vertreter die Unterlagen erst „mit heutigem Tage“ erhalten habe, würde die Begründung nachgereicht werden.

Mit Eingabe vom 14. April 2006, in welcher stets auf die „*Umsatzsteuerbescheide 2002 (!) bis 2004 und die Feststellungsbescheide 2002 (!) bis 2004*“ und die gegen diese Bescheide erhobene Berufung Bezug genommen wird, wurde schließlich folgende Begründung erstattet: Der Grund für die niedrige Miete der Tochter liege darin, dass die von ihr gemietete Wohnung einer solchen der Kategorie D entspreche. Im Mietvertrag sei geregelt worden, dass die Familie P (Tochter) die „*Sanierung der Wohnung im größeren Ausmaß*“ selbst durchföhre. „*Im Gegenzug*“ verzichteten die Vermieter auf eine Erhöhung der Miete für die Dauer der Laufzeit bis 2020. Die Fremdüblichkeit dieses Vertrages sei vom Prüfer anlässlich der mündlichen Erörterung außer Streit gestellt worden. Der Ansicht des Prüfers, die seitens der Mieter vorgenommenen Investitionen als Mietzinsvorauszahlung für die Jahre 2000 bis 2002 (gemeint: *in den Jahren*) anzusetzen könne jedoch nicht gefolgt werden. Zum Einen wären diese auf die gesamte Laufzeit des Mietvertrages zu verteilen, wodurch es zu einer jährlichen Hinzurechnung von € 888,- kommen würde. Zum Anderen sei jedoch generell davon auszugehen, dass die freiwilligen Mieterneinbauten und Investitionen nicht zu den Mieteinnahmen der Bw. gehören. Diese stünden im wirtschaftlichen Eigentum der Mieter und würden den Vermietern erst in dem Zeitpunkt zufließen, in dem der Mieter das Objekt räumt.

Im Weiteren werden in der Berufung umfangreiche Ausführungen zur Liebhaberei getätigt, da nach Ansicht der Bw. (auf Grund obiger Darlegungen) ein Ansatz von Mietzinsvorauszahlungen nicht möglich sei und daher die Annahme von Liebhaberei im Raum stünde.

(5) Daraufhin ergingen von Seiten des Finanzamtes folgende Berufungsvereinbarungen:

Hinsichtlich der Einkünftefeststellung ergingen per 29. September 2006 „stattgebende“ Erledigungen für die Jahre 2002 bis 2004, mit welchen das Finanzamt an der rechtlichen Einstufung der in Frage stehenden Mieterinvestitionen als sofort zu erfassende Mietzinsvorauszahlungen festhielt. Aus dem zugrunde liegenden Mietvertrag gehe hervor, dass sich die Mieter zur Übernahme der baulichen Veränderungen verpflichtet hätten. Die Vermieter wiederum würden als Gegenleistung dafür keine Mietanpassung vornehmen, sodass die betreffenden Leistungen als im Rahmen des mit dem Bestandvertrag begründeten Austauschverhältnisses erbracht anzusehen seien. Zudem gehe das wirtschaftliche Eigentum auf den Vermieter über, wenn die Mieterinvestition auf die vereinbarte Miete angerechnet werde. Gerade diese Vorgangsweise sei im Streitfall (laut Punkt 8.) vereinbart worden. Eine „*Stattgabe*“ der Berufung erfolgte insoweit, als das Finanzamt nunmehr in den Streitjahren jeweils einen Betrag von € 1.671,- als Zehntelabsetzung in Ansatz brachte. Da es sich bei den Mieterinvestitionen um Erhaltungsaufwand in Form von Instandsetzungsaufwand handle, seien diese gemäß § 28 Abs. 2 EStG auf zehn Jahre zu verteilen.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 ergingen am 2. Oktober 2006 die Berufung abweisende Erledigungen. Die Begründung lautet im Wesentlichen gleich wie jene der Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkünftefeststellung.

(6) Des weiteren erließ das Finanzamt per 2. Oktober 2006 hinsichtlich der Berufung, soweit sie gegen die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide 2000 bis 2001 gerichtet war, folgenden Mängelbehebungsauftrag: „*Die in Ihrem Berufungsschreiben vom 19. November 2005 angekündigte Nachreichung der Begründung erfolgte bisher nur für die Jahre 2002 bis 2004. Hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 ist die Begründung bis zum heutigen Tag nicht eingelangt. Die angeführten Mängel sind gemäß § 275 BAO zu beheben.*“ Dafür wurde den Bw. eine Frist bis zum 23. Oktober 2006 gesetzt und darauf hingewiesen, dass bei Versäumnis dieser Frist die Berufung als zurückgenommen gilt.

Eine fristgemäße Mängelbehebung der Bw. ist nicht aktenkundig.

Demgemäß sprach das Finanzamt mit – unbekämpft gebliebener - Erledigung vom 13. Dezember 2006 aus, dass die Berufung vom 19. November 2005 gegen die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide 2000 und 2001 als zurückgenommen gelte.

(7) Am 31. Oktober 2006 langte beim Finanzamt der mit 28. Oktober 2006 datierte Vorlageantrag ein. Mit diesem wurde die „*Vorlage des Steueraktes betreffend die Umsatzsteuer 2000 bis 2004 sowie die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Jahre 2000 bis 2004*“ beantragt. Darin heißt es ua. wörtlich: „*In der Berufung vom 19. November 2005 und der nachgereichten Berufungsbegründung vom 14. April 2006, welche ich lediglich für die Jahre 2002 bis 2004 bezeichnet habe und nun gleichlautend auf die Jahre 2000 und 2001 ausdehne, habe ich festgestellt, dass es sich bei den Mieterinvestitionen um Investitionen handelt, die im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen.*“ Weiters wird ausgeführt, die Interpretation des Finanzamtes, die Mieter seien zur Vornahme der Investitionen verpflichtet gewesen, sei nicht zulässig; eine diesbezügliche Vereinbarung sei seitens der Vertragsparteien nicht gewollt gewesen. Die Tatsache, dass die Wohnung schon vor Beginn des (gegenständlichen) Vertragsverhältnisses als Substandardwohnung vermietet gewesen sei und die jetzigen Mieter in einem Zeitrahmen von sieben Jahren (1995 bis 2002) investiert hätten, würde für eine Interpretation als freiwillige Mieterinvestition sprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im Berufungsfall, ob die von den Mietern getätigten Investitionen einen Vorteil aus dem Mietverhältnis (Mietvorauszahlungen) darstellen und – gegebenenfalls – in welchem Zeitpunkt diese bei der bw. Miteigentumsgemeinschaft steuerlich zu erfassen sind.

Wie der Verwaltungsgerichtshof zB im Erkenntnis vom 20. Februar 1998, 96/15/0086, ausgeführt hat, kommt es bei der Frage, ob neben dem eigentlichen Entgelt für die Nutzungsüberlassung ein bestimmtes Entgelt den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen ist, entscheidend darauf an, ob das betreffende Entgelt eine Gegenleistung für die im Einzelfall dem Mieter eingeräumten Rechte darstellt, die mit dem Mietverhältnis in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen; hiebei muss maßgebendes Kriterium sein, ob die betreffenden Leistungen unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Beurteilung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als im Rahmen des mit dem Bestandvertrag begründeten Austauschverhältnisses erbracht anzusehen oder ob diese Leistungen wirtschaftlich selbständige in dem Sinn sind, dass sie neben dem Bestandverhältnis bestehen.

Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind auch Investitionen des Mieters zu erfassen, die dem Vermieter als Eigentümer unentgeltlich zukommen. Derartige Vorteile fließen dem Vermieter erst mit der Beendigung des Mietverhältnisses zu, wenn der Mieter zur Vornahme der Investitionen berechtigt, aber nicht verpflichtet ist (vgl. zB *Hofstätter/Reichel*, § 28 EStG 1988, Tz 16.2; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 28 Tz 12 und 31). Bei vertraglichen Mietereinbauten oder sonstigen Investitionen, zu denen sich der Mieter verpflichtet hat, fließt der Vorteil dem Vermieter hingegen in dem Zeitpunkt zu, in dem der Mieter seine vertragliche Verpflichtung erfüllt. Mieterinvestitionen, die mit dem laufenden Mietzins verrechnet werden, stehen im Austauschverhältnis und stellen Mietvorauszahlungen dar (*Doralt*, EStG 9. Auflage, § 28 Tz 50, mwN).

Die Berufung wendet sich nun primär gegen die abgabenbehördliche Auffassung, es lägen vertraglich vereinbarte Mieterinvestitionen vor. Eine derartige Interpretation sei dem zugrunde liegenden Mietvertrag nicht zu entnehmen. Dazu ist wie folgt auszuführen:

In Punkt 5. des Mietvertrages vom 15. Dezember 1994 wurde ausdrücklich festgehalten, dass „*die Kosten der baulichen Veränderungen (Renovierung)*“ vom Mieter zu tragen *sind*. Unter Punkt 5., welcher die Höhe des Mietzinses regelt, wurde vereinbart, dass die Vermieter auf Grund der von den Mieter zu tragenden Renovierungskosten „*Abstand von einer weiteren Vertragsklausel*“ nehmen würden. Die Leistung einer Ablöse für die Mieterinvestitionen wurde für den Kündigungsfalle ausdrücklich ausgeschlossen, im Gegenzug dafür verpflichteten sich die Vermieter, von einer Mieterhöhung abzusehen (s. Punkt 8. des Mietvertrages). Dazu kommt: Die Tochter der Bw. (die Mieterin) gab im Zuge einer Befragung durch den Prüfer an, auf Grund der von ihr und ihrem Ehegatten getätigten Investitionen, welche grundsätzlich von den Vermietern durchzuführen gewesen wären, sei *vereinbart* (!) worden, dass im gesamten Zeitraum von 1995 bis 2020 lediglich ein monatlicher Mietzins von ATS 1.000,- zu zahlen sei. In diesem Sinne wird auch in der Berufungsbegründung vom 14. April 2006 ausgeführt, im Vertrag sei *geregelt* (!) worden, dass die Mieter die Wohnungssanierung selbst durchzuführen

hätten und die Vermieter „im Gegenzug“ auf eine Mieterhöhung für die gesamte Laufzeit des Mietvertrages verzichtet hätten.

Bei dieser Sachlage konnte das Finanzamt zu Recht davon ausgehen, die Vornahme der Investitionen durch die Mieter sei nicht freiwillig, sondern auf Grund einer vertraglichen Vereinbarung erfolgt: Der Mietvertrag ist zwar offenkundig ohne Beziehung eines berufsmäßigen Rechtsvertreters verfasst worden. Dennoch ist nach Auffassung des UFS den maßgeblichen Vertragsbestimmungen – insbesondere in Zusammenhalt mit den oa. Ausführungen in der Berufsbegründung bzw. den Angaben der Mieterin (s. Niederschrift vom 1. September 2005) – mit hinreichender Klarheit zu entnehmen, dass zum Einen die Mieter Investitionen verpflichtend vorzunehmen *hatten* und zum Anderen diese Investitionen als Gegenleistung für die den Mieter eingeräumten Rechte anzusehen sind. Die Vertragsparteien wollten die Vornahme bzw. Überlassung der Mieterinvestitionen zweifelsohne als – teilweises – Entgelt für die Einräumung des Mietrechtes sowie als Entgelt für den Verzicht auf eine Mieterhöhung für die Dauer von rund 25 Jahren (!) verstanden wissen. Damit stehen die Investitionen (bzw. die dafür angefallenen Kosten) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Mietverhältnis, die betreffenden Leistungen sind in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als im Rahmen des mit dem Mietvertrag begründeten Austauschverhältnisses erbracht anzusehen.

Das Vorbringen im Vorlageantrag, die Tatsache, dass die betreffende Wohnung schon vor Beginn des Vertragsverhältnisses mit der Familie P als Substandardwohnung vermietet worden wäre, spreche für die Interpretation als freiwillige Mieterinvestition, ist nach Ansicht des UFS nicht nachvollziehbar. Daraus kann bestenfalls der Schluss gezogen werden, dass sich die Wohnung zum damaligen Zeitpunkt in brauchbarem Zustand befunden hat.

Somit sind die Mieterinvestitionen im gegenständlichen Fall dem Grunde nach zu Recht im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Was nun den Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung der fraglichen Mieterinvestitionen anlangt, so gilt – wie bereits oa. - Folgendes:

Bei vertraglich vereinbarten Mieterneinbauten fließt der Vorteil dem Vermieter in dem Zeitpunkt zu, in dem der Mieter seine vertragliche Verpflichtung erfüllt. Mieterinvestitionen, die mit dem laufenden Mietzins verrechnet werden, stehen im Austauschverhältnis und stellen Mietvorauszahlungen dar. Mietzinsvorauszahlungen führen zu einem sofortigen Einnahmenzufluss (*Doralt*, aaO, § 28 Tz 50 bzw. 58/1, mwN).

Im vorliegenden Fall wurde vertraglich fixiert, dass die Mieter die Kosten der „Renovierung“ zu tragen hatten. Die – der Höhe nach geschätzten, aber unstrittigen – Investitionen wurden in den Jahren 2000 bis 2002 getätigt. In Ermangelung von Belegen, aus denen Rückschlüsse auf den Zeitpunkt der Vornahme der Investitionen gezogen werden könnten, verteilte das

Finanzamt den Gesamtbetrag der Investitionen im Rahmen seiner Schätzung nahezu gleichmäßig auf die Jahre 2000 bis 2002, wogegen von Seiten der Bw. auch keine Einwände erhoben wurden. Dass nun die Mieterinvestitionen mit dem laufenden Mietzins verrechnet werden, ergibt sich zum Einen aus den bereits zitierten Angaben der Tochter der Bw., sowie zum Anderen aus folgendem Umstand: Nach Ansicht der Bw. handle es sich bei der in Frage stehenden Wohnung um eine solche der Kategorie D. Der „D-Mietzins“ beläuft sich nach § 16 Abs. 5 MRG ab 1. November 1994 für „brauchbare“ Wohnungen auf ATS 16,40 bzw. für „nicht brauchbare“ Wohnungen auf 8,20 je m². Es liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die an die Familie P vermietete Wohnung zu Beginn des Mietverhältnisses am 1. Jänner 1995 nicht brauchbar gewesen wäre. Da sie zuvor auch tatsächlich vermietet wurde, ist vielmehr davon auszugehen, dass sie sich in – im Sinne der zitierten Gesetzesstelle – brauchbarem Zustand befand. Bei einer Wohnungsgröße von ca. 140m² würde sich sohin ein „D-Zins“ von rund ATS 2.300,- ergeben (bei „nicht brauchbar“: ATS 1.150,-). Tatsächlich wurde jedoch ein solcher von ATS 1.000,- vereinbart. Eine Verrechnung mit dem Mietzins erfolgt darüber hinaus auch insofern, als für die gesamte Laufzeit des Vertrages von 1995 bis 2020 auf eine Erhöhung des Mietzinses verzichtet wird. Dazu kommt, dass die Investitionen im Falle der Kündigung von den Vermietern nicht abzulösen sind (Punkt 8. des Vertrages).

Auch der Hinweis in der Berufung, der Mietzins sei in Anlehnung an die seitens der WKO-Fachgruppe der Immobilien- und Vermögenstreuhänder veröffentlichten Mietzinssätze festgelegt worden, weshalb sich für eine Verrechnung mit den Mieterinvestitionen quasi kein Anhaltspunkt ergebe, überzeugt nicht. Zum Einen sind in den damit von den Bw. angesprochenen „Immobilienpreisspiegeln“ der Jahre 2000 bis 2002 für den Bezirk Y keine Durchschnittswerte enthalten. Zum Anderen sind dort für Wohnungen mit mehr als 60m² Wohnfläche (mittlerer Wohnwert) im unmittelbar angrenzenden Bezirk Z Quadratmeterpreise von € 3,4 bis 3,5 ausgewiesen. Demgegenüber beläuft sich der Mietzins der gegenständlichen Wohnung auf ca. € 0,52. Selbst wenn man der vorliegenden Wohnung nur einen „einfachen Wohnwert“ (da WC am Gang) unterstellen und überdies davon ausgehen würde, dass die Durchschnittsmieten im Bezirk Y unter jenen des Bezirkes Z liegen, bleibt evident, dass die der Tochter vorgeschriebene Miete unter den veröffentlichten Durchschnittsmietzinsen liegt. Abgesehen von der entsprechenden Regelung in Punkt 5. des Mietvertrages vom 15. Dezember 1994 liefert auch dieser Umstand einen klaren Hinweis dahingehend, dass ein Teil des laufenden Mietzinses in Form der Übernahme der Investitionskosten abgegolten sein sollte.

Die Überlassung der Mieterinvestitionen stellt daher ohne Zweifel eine Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung dar. Ebenso wenig kann der Verzicht der Bw. auf eine Mieterhöhung losgelöst vom Mietverhältnis gesehen werden, dieser ist vielmehr ebenso untrennbar mit der

Nutzungsüberlassung verbunden. Die Mieterinvestitionen stehen somit unzweifelhaft im Austauschverhältnis zu den den Mieter eingeräumten Rechten und führen im Sinne der oben dargelegten Rechtslage als Mietzinsvorauszahlungen zu einem sofortigen Einnahmenzufluss bei den Vermietern.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht sind diese Mietzinsvorauszahlungen im Zeitpunkt ihrer Vornahme der Besteuerung zu unterziehen (vgl. zB *Ruppe*, UStG³, § 17 Tz 42).

Wenngleich somit die Berufung auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage spruchmäßig abzuweisen war, so waren dennoch die mit den angefochtenen Feststellungsbescheiden erfolgten Einkünftefeststellungen – wie schon in den Berufungsvorentscheidungen – zugunsten der Bw. der Höhe nach zu vermindern. Dem den Bw. als Einnahmen zuzurechnenden Erhaltungsaufwand stehen nämlich grundsätzlich gleich hohe Werbungskosten gegenüber, da es sich vorliegendenfalls um Instandsetzungsaufwand handelt, greift allerdings die Verteilungspflicht auf 10 Jahre gemäß § 28 Abs. 2 EStG (*Doralt*, aaO, § 28 Tz 50). In den Streitjahren waren daher die Werbungskosten jeweils um den Betrag von € 1.671,47 (= ein Zehntel der ihrer Höhe nach unstrittigen Mieterinvestitionen) zu erhöhen. Auf die diesbezüglichen Ausführungen in der gesonderten Bescheidbegründung vom 2. Oktober 2006 (S. 4) zu den Berufungsvorentscheidungen (betreffend Feststellung gemäß § 188 BAO) sei verwiesen. Dort ist auch die entsprechend korrigierte Einkünfteermittlung ersichtlich. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die dort für die hier nicht gegenständlichen Jahre 2000 und 2001 vorgenommene Einkünfteermittlung nicht korrekt ist: Im Jahr 2000 steht nämlich die Zehntelabsetzung nur im Ausmaß von ATS 7.200,- (= ein Zehntel der diesem Jahr zugeordneten Investitionen) sowie im Folgejahr iHv. ATS ATS 14.400,- (= ein Zehntel der den Jahren 2000 und 2001 zuzurechnenden Investitionen) zu. Dieser Umstand wird vor allem in jenen Jahren, in den die Abschreibungen für die einzelnen Investitionsteilbeträge auslaufen, Beachtung zu finden haben.

Wenn schließlich im Vorlageantrag die Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt verfügten Verfahrenswiederaufnahme in Frage gestellt wird, so ist darauf zu verweisen, dass die bezüglichen – für die Jahre 2000 bis 2002 ergangenen - Wiederaufnahmbescheide vom 21. Oktober 2005 nicht in Berufung gezogen wurden.

Hinsichtlich der im Vorlageantrag vorgenommenen „Ausdehnung“ der Berufung auf die Jahre 2000 und 2001 wird auf die mit gesondertem Bescheid ergangene Erledigung vom 27. Jänner 2009, RV/0038 bzw. 0039-G/09, verwiesen.

Graz, am 27. Jänner 2009