

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Beschwerden der A-GmbH, vertreten durch die Rabel & Partner GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz, vom 31.01.2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 26.09.2017 betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 nach mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 03.10.2005 errichtete A als Stifter die A-Privatstiftung (in der Folge: Privatstiftung), deren Vorstandsmitglied er auch ist.

Mit Kaufvertrag vom 21.11.2005 erwarb die Privatstiftung um den Kaufpreis von 305.750 Euro zwei Grundstücke im Gesamtflächenausmaß von 1.223 m² (Verkäufer: Ehepaar-X).

Am 14.02.2006 wurde die Beschwerdeführerin (eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung) durch Erklärung errichtet. Alleingesellschafter der Beschwerdeführerin ist die Privatstiftung. Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist A. Gegenstand des Unternehmens der Beschwerdeführerin ist das "Objektmanagement für Immobilien, insbesondere die Anschaffung, die Veräußerung, die Vermietung und Verpachtung von immobilien Vermögen jeder Art sowie die Verwaltung von Vermögen; ferner die Durchführung baulicher Maßnahmen, insbesondere die Sanierung und Neuerrichtung von Bauwerken aller Art."

Im Frühjahr 2006 beantragte die Beschwerdeführerin eine Bewilligung zur Errichtung des Einfamilienhauses mit Abstellflächen für zwei Kraftfahrzeuge (siehe Baubeschreibung vom 4.03.2006).

Mit Bescheid vom 05.10.2006 erteilte die Baubehörde der Beschwerdeführerin die Bewilligung zur Errichtung eines "Einfamilienwohnhauses" und von zwei Pkw-Abstellplätzen sowie von Geländeänderungen.

Ab Herbst 2006 errichtete die Beschwerdeführerin auf der Liegenschaft das Gebäude (Entwurf und Planung ab März 2006). Das Gebäude besteht aus einem Untergeschoss, einem Erdgeschoss (mit zwei Pkw-Abstellplätzen) und einem Obergeschoss (etwa 250 m²) in moderner Architektenbauweise mit Außenwänden aus Stahlbeton (mit Aluminiumverkleidung), Holzriegeln und Glas, einer Dachkonstruktion aus Holz und einem (aufgrund der Hangneigung unter dem Gebäude liegenden) Außenpool. Das Anlagenverzeichnis zum Jahresabschluss 2009 weist für das gesamte Gebäude Anschaffungskosten im Betrag von 1.431.776 Euro aus.

Mit Nachtrag vom 19.02.2007 wurde zwischen der Privatstiftung und den Verkäufern der Liegenschaft unter Beitritt der Beschwerdeführerin vereinbart, dass der Kaufvertrag vom 21.11.2005 dahingehend abzuändern sei, dass anstelle der Privatstiftung nunmehr die Beschwerdeführerin als Käuferin bezeichnet sei. Die Beschwerdeführerin trete daher - wie vor grundbücherlicher Eigentumsübertragung übereingekommen - mit Unterfertigung des Nachtrages in sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Kaufvertrag anstelle der Privatstiftung ein. Die Vertragsteile kämen weiters überein, den Kaufvertrag vom 21.11.2005 dahingehend zu ergänzen, dass als weiterer Kaufgegenstand das gemäß Teilungsplan neu gebildete Trennstück 1 des Grundstückes Nummer im unverbürgten Flächenausmaß von 710 m² aufgenommen werde. Als Kaufpreis für das zusätzlich erworbene Trennstück wurde ein Betrag von 177.500 Euro vereinbart (Punkt 4.6 der Vertragsurkunde).

Schließlich erwarb die Beschwerdeführerin noch von den Verkäufern der Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 30.05.2007 ein weiteres (angrenzendes) Grundstück im Flächenausmaß von 476 m² um den Kaufpreis von 41.174 Euro.

In der Folge vermietete die Beschwerdeführerin laut einem im Prüfungsverfahren vorgelegten Mietanbot (mit beiliegendem "Hauptmietvertrag") sämtliche Grundstücksflächen (2.409 m²) samt dem darauf befindlichen Einfamilienhaus (250 m², mit Ausnahme des im Kellergeschoss westlich gelegenen Büros im Ausmaß von ca. 60 m²) ab 1.1.2008 auf unbestimmte Zeit zu Wohnzwecken an A. Als Mietzins wurde ein monatliches Nutzungsentgelt von 3.000 Euro sowie die Zahlung der auf die Liegenschaft entfallenden Steuern und öffentlichen Abgaben sowie der in §§ 21 bis 24 MRG genannten Betriebskosten (vierteljährlich pauschal voranzahlbar), jeweils zuzüglich Umsatzsteuer, vereinbart (Punkt III des Mietvertrages). Die Vermieterin (= Beschwerdeführerin) ist verpflichtet, das Bestandsobjekt einschließlich der Außenhaut und die für dieses bestimmten Einrichtungen (insbesondere Elektroleitungen, Gasleitungen, Wasserleitungen, Beheizungs- und sanitäre und technische Anlagen und

Geräte, etc.) in einwandfreiem und gutem Zustand zu erhalten und Instand zu halten sowie sämtliche Reparaturen auf eigene Kosten durchzuführen (Punkt V des Mietvertrages).

Weiters vermietete die Beschwerdeführerin die Räumlichkeiten im Kellergeschoss (Nutzfläche rund 60 m²) zu Büro Zwecken an die A2-GmbH-alt (nun: A2-GmbH-neu).

Strittig ist das Vorsteuerabzugsrecht der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Errichtung des an A zu Wohnzwecken vermieteten Gebäudeteiles (strittiger Betrag: 218.786 Euro).

Zum Verfahrensablauf:

Mit den **Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2007 und 2008** (eingereicht am 06.10.2008 bzw. am 03.11.2009) machte die Beschwerdeführerin Vorsteuern im Betrag von -200.967,04 Euro (2007) und im Betrag von -156.204,84 Euro (2008) geltend.

In den **Umsatzsteuerbescheiden vom 14.12.2009** versagte die belangte Behörde den mit dem Wohnmietobjekt zusammenhängenden Vorsteuern die steuerliche Anerkennung und ließ lediglich den Abzug von Vorsteuern im Betrag von -69.588,04 Euro (Differenz: 131.379,00 Euro) und -68.797,84 Euro (Differenz: -87.407,00) zu.

Gegen diese Bescheide erhob die Beschwerdeführerin die Berufungen.

Mit **Berufungsentscheidung vom 12.09.2013, RV/0211-G/10**, wies der unabhängige Finanzsenat diese Berufungen als unbegründet ab.

Aufgrund einer dagegen gerichteten Beschwerde hob der Verwaltungsgerichtshof mit **Erkenntnis vom 10.02.2016, 2013/15/0284**, diese Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf.

Unter Zugrundelegung der in dem Erkenntnis vorgegebenen Rechtsansichten hob das Bundesfinanzgericht mit **Beschluss vom 28.09.2016, RV/2100279/2016**, die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 vom 14.12.2009 unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde mit der Begründung auf, dass die Ermittlungen der belangten Behörde nicht ausgereicht hätten, um festzustellen, ob für Mietobjekte der streitgegenständlichen Art ein funktionierender Mietenmarkt vorlag und wenn nicht, ob der tatsächliche Mietzins - nicht nur moderat - unter einer angemessenen Renditemiete liege. Liege kein (körperschaftsteuer-)neutrales Vermögen vor, müsse abhängig davon, ob negative Einkünfte aus der Bewirtschaftung der Liegenschaft erzielt worden seien, anhand der zu ermittelnden Sachverhaltsumstände beurteilt werden, ob die Vermietungstätigkeit umsatzsteuerlich und körperschaftsteuerlich als Liebhaberei einzustufen sei.

Mit **Vorhaltsschreiben vom 09.01.2017** forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin zum Nachweis auf, dass für das Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung in vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) ein funktionierender Mietenmarkt vorliege. Weiters verlangte die belangte Behörde auch eine "vereinfachte" Prognoserechnung.

Mit **Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 24.03.2017** übermittelte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter eine Sachverständigengutachten und eine Prognoserechnung. Dem Sachverständigengutachten ist zur Frage des Vorliegens eines funktionierenden Mietenmarktes zu entnehmen:

"3.1.1 Ableitung Mietmarkt aus dem Marktangebot

Um einen funktionierenden Mietmarkt definieren zu können, muss erhoben werden, welche Nutzungssegmente, in welchen Regionen zu welchen Mietzinsen (Mietpreisen) angeboten werden.

Aus der Internetplattform www.willhaben.at konnten folgenden Daten für das

[Seite 9 des Gutachtens]

Mietsegment Einfamilienhaus erhoben werden:

In Graz werden derzeit 35 Einfamilienhäuser in verschiedensten Lagen und in verschiedensten Ausführungen (Baujahr, Wohnfläche, Gartenflächen, div. Zubehöre, etc.) angeboten.

Aus diesen Angeboten ist eindeutig abzuleiten, dass ein genereller Mietmarkt für Einfamilienhäuser in Graz vorhanden ist.

Um nun auch eine 'Vergleichbarkeit' darstellen zu können müssen die Angebote auf Lage (Postleitzahl), Nutzfläche (Größe des Objektes) und Mietzins untersucht werden.

Da bei sehr vielen Angeboten keine detaillierte Aufgliederung der Kosten vorhanden ist, sondern nur ein Gesamtmietzins, der sowohl die Betriebskosten und die Umsatzsteuer beinhaltet, wird bei Einfamilienhäusern aufgrund von Erfahrungswerten ein pauschaler Ansatz von 150 € für Betriebskosten in Abzug gebracht. Bei genauen Angaben (Aufschlüsselung der Kosten) werden diese übernommen.

In weiterer Folge wurden diese 35 Angebote untersucht und im Zuge dessen 11 ausgeschieden, da diese entweder doppelt inseriert, klassische Wohnungen, Geschäftslokale oder Suchanfragen waren.

Aus den Erhebungen ergibt sich nun folgende Tabelle:

[Tabelle]

Aus dieser Tabelle ist ersichtlich, dass das Kriterium 'Postleitzahl' (kann hier mit dem Begriff Lage gleichgesetzt werden) eine

[Seite 10 des Gutachtens]

gewichtige Rolle in der Mietzinsbildung spielt. Weiters wird hier eindeutig abgebildet, dass das Kriterium Neubau und Sanierung (Bauart und Ausstattung) ebenfalls eine starke Einwirkung auf den Mietzins hat. Der durchschnittlich angebotene Mietzins für alle Lagen, Bauart und Ausstattung beläuft sich auf 9,69 €/m² netto; für die exklusiven Lagen und Neubauten bzw. Sanierungen beläuft sich der durchschnittliche Mietzins auf 13.63 €/m².

Der Indexierte Mietzins der [Beschwerdeführerin] mit Herrn [A] beträgt ab März 2015 14.02 €/m² netto.

3.1.2 Ableitung Mietmarkt aus Verträgen

Es wurden Immobilienmaklerunternehmen angeschrieben, die sich einerseits mit exklusiven Immobilien beschäftigen und andererseits, von denen angenommen werden kann, eine dementsprechend große Anzahl von Verwertungsimmobilen in Bestand haben, um Datenmaterial für abgeschlossene Bestandsverträge zu erhalten.

Es wurden hier Unternehmen1, Unternehmen2, Unternehmen3, Unternehmen4, Unternehmen5 und Unternehmen6 angeschrieben. Es wurde ersucht, die Daten der letzten 7 Jahre bekannt zugeben.

Rückmeldungen kamen von Unternehmen2, Unternehmen1 und Unternehmen6. Aus Datenschutzgründen wurden die Angaben nur mit Bezirk, Nutzfläche und Nettomietzins bekannt gegeben. Die Daten stammen aus den letzten beiden Jahren! Aus diesen Angaben kann folgende Tabelle abgebildet werden:

Bezirk	Größe	Mietzins	Mietzins/m ²	Anmerkung
Jakomini	190,00 m ²	€ 1.350,00	7,11 €/m ²	Altbau, nur ausgemalt
St. Peter	125,00 m ²	€ 1.275,00	10,20 €/m ²	Altbau innen saniert
St. Peter	129,00 m ²	€ 1.370,00	10,62 €/m ²	k. A.

St. Peter	155,00 m ²	€ 2.200,00	14,19 €/m ²	k. A.
Geidorf	204,00 m ²	€ 1.363,63	6,68 €/m ²	Altbau stark sanierungs- bedürftig, Bauwerk mit Brandwand
Ragnitz	130,00 m ²	€ 1.300,00	10,00 €/m ²	Neubau

Der durchschnittlich abgeschlossene Mietzins für alle Lagen, Bauart und Ausstattung beläuft sich 9,80 €/m² netto; für die exklusiven Lagen und Neubauten bzw. Sanierungen beläuft sich der durchschnittliche Mietzins 11.25 €/m².

Aus dieser Darstellung ist ebenfalls ersichtlich, dass ein Mietmarkt für Objekte in entsprechenden hochwertigen Lagen zu entsprechenden angemessenen Mietzinsen, die wiederum auf die Bauart und Ausstattung schließen lassen, vorhanden ist.

Seitens der Immobilienmaklerunternehmen wurde mitgeteilt, dass der Mietmarkt von Miethäusern in exklusiven Lagen und dementsprechender Bauart und Ausstattung klein (ein Markt wird durch Angebot und Nachfrage definiert. Die Größe des Marktes ist hier nicht von Relevanz) aber klar und eindeutig vorhanden ist."

Mit den hier beschwerdegegenständlichen **Umsatzsteuerbescheiden vom 26.09.2017** versagte die belangte Behörde den mit dem Wohnmietobjekt zusammenhängenden Vorsteuern wieder die steuerliche Anerkennung und gewährte den Vorsteuerabzug im Betrag von -69.588,04 Euro (Differenz: 131.379,00 Euro) und -68.797,84 Euro (Differenz: -87.407,00) zu.

Der gesonderten **Bescheidbegründung vom 26.09.2017** ist dazu zu entnehmen, dass es nicht gelungen sei, den funktionierenden Mietenmarkt in Graz für Einfamilienhäuser dieser Exklusivität nachzuweisen und die Renditeberechnung ergebe eine signifikante Abweichung zur tatsächlich gezahlten Miete. Nach dem (der gesonderten Begründung beigelegten) Gutachten des bundesweiten Fachbereichs Bewertung und Bodenschätzung seien keine (wirtschaftlich agiert habenden und nur am Mietertrag interessierten) Vergleichsinvestoren genannt worden. Es seien keine Vergleichsinvestments, die nach Bauart und Ausstattung mit vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität und vergleichbaren Kosten angeführt, vielmehr seien fiktive Baukosten errechnet und die Bauart und Ausstattung geschätzt worden. Auch sei nicht nachgewiesen worden, dass die Vermietung der Vergleichsobjekte am Markt gewinnbringend erfolgt sei. Durch die Erhebungen sei deutlich geworden, dass 2016/2017 kein einzige Objekt dieser Größe am Markt angeboten oder in den letzten zwei Jahren tatsächlich vermietet worden sei. Dies lasse den Schluss zu, dass auch im Jahr 2007 kein

funktionierender Mietenmarkt vorgelegen sei. Die Renditeberechnung sei daher zulässig und geboten. Für das gegenständliche Objekt werde der Renditezinssatz sachverständig abgerundet mit 5% angesetzt. Dieser Zinssatz bewege sich auch in der vom VwGH im Erkenntnis vom 10.02.2016, 2013/15/0284, genannten Bandbreite der Renditezinssätze. Die tatsächlich gezahlte (Netto-)Miete erreiche (bei 3.000 Euro "bezahlte Miete") lediglich 38% der (Netto-)Renditemiete. Zur rechnerischen Darstellung dieser Feststellung ist der gesonderten Bescheidbegründung eine als "Ermittlung der Kostenmiete = Renditemiete (Luxusimmobilien)" bezeichnete Berechnung zu entnehmen, in der die belangte Behörde unter Ansatz einer Nutzungsdauer von 80 Jahren und eines Liegenschaftszinssatzes von 5% ausgehend von "Baukosten netto" im Betrag von 1.235.645 Euro und Anschaffungskosten für "Grund und Boden" im Betrag von 452.288 Euro (somit insgesamt 1.687.933 Euro) durch "Umkehrung der Ertragswertrechnung" eine (monatliche) Kostenmiete von 7.939,47 Euro errechnete.

Mit **Beschwerdeschreiben vom 31.01.2018** erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter nach Fristverlängerung die Beschwerden gegen diese Bescheide und beantragte die Zuerkennung von Vorsteuern für 2007 im Betrag von 200.967,04 € (statt 69.588,04 €) und für 2008 im Betrag von 156.204,84 € (statt 68.797,84 €). Zur Begründung ist dem Schreiben zu entnehmen:

"[Seite 2 des Beschwerdeschreibens]

Zumal sich bei einem gegebenen funktionierenden Mietenmarkt eine Auseinandersetzung mit Renditeberechnungen erübrigt, nehmen wir zum Nachweis des funktionierenden Mietenmarkts wie folgt Stellung:

1. Grenzen der Beweisvorsorgepflicht

Die Abgabenbehörde verlangt Nachweise dahingehend, dass in den streitgegenständlichen Jahren ein funktionierender Mietenmarkt bestanden hat. In diesem Zusammenhang werden Unterlagen verlangt, die der Beschwerdeführer heute nicht bereitzustellen in der Lage ist, weil sie im beschwerdegegenständlichen Zeitraum hergestellt werden hätten müssen. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war in keiner Weise erkennbar, dass derartige Beweise für die Vornahme des Vorsteuerabzuges maßgeblich sein würden. Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum war vielmehr nach der damals geübten Praxis und Rechtsprechung allein ausschlaggebend, ob sogenanntes 'außerbetriebliches Vermögen' vorliegt. Dabei wurde damals auf die Kriterien der allgemeinen Fremdvergleichbarkeit bei Rechtsverhältnissen zwischen Gesellschaftern und

[Seite 3 des Beschwerdeschreibens]

ihren Gesellschaften abgestellt. Dass die Abgabepflichtige damals unternehmerisch tätig war und wurde, wurde niemals bestritten. Erst mit der Entscheidung des BFG (UFS) im Jahr 2013 trat hervor, dass die hier in Frage stehende Vermietung als bloße Gebrauchsüberlassung zu beurteilen sein und insoweit Unternehmereigenschaft zu verneinen sein könnte. Nach welchen Kriterien die Abgrenzung von nicht umsatzsteuerbarer Gebrauchsüberlassung und steuerbarer (und steuerpflichtiger) Wohnraumvermietung zu erfolgen hat, ist bislang nicht klar. Dass es auf einen funktionierenden Mietenmarkt ankommen könnte, hat sich jedenfalls erst aus der einige Jahre nach der Aufnahme der hier beschwerdegegenständlichen Vermietungstätigkeit herausgestellt.

Obwohl den Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren erhebliche Mitwirkungspflichten und damit einhergehend auch Beweisvorsorgepflichten treffen, kann er nur Vorsorge für Umstände tragen, die ihm im besteuierungserheblichen Zeitpunkt erkennbar sind. In den Jahren 2007 bzw. 2008, in denen der hier in Frage stehende Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, wurde die nun von der Abgabenbehörde verlangten Unterlagen nicht verlangt. Die Rechtsprechung war zu diesem Zeitpunkt in diesem Zusammenhang auch eine ganz andere. Die Beschwerdeführerin konnte daher gar nicht wissen, dass sie sich mit der Frage eines funktionierenden Mietenmarktes in der nunmehr geforderten Intensität auseinanderzusetzen habe. Insofern war ihr die Beweisvorsorge auch keineswegs zumutbar. Es ist daher auch unzulässig, nun nachträglich Unterlagen zu für einen längst vergangenen Zeitraum zu verlangen, deren Erforderlichkeit in dem relevanten Zeitraum nicht erkennbar war. Die Abgabenbehörde verlangt die Erbringung eines unmöglichen Beweises.

Dies verstößt gegen die Verteilung von Rechten und Pflichten zwischen den Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde. Sowohl Verfahrenshandlungen können nur gesetzt als auch Abgaben nur festgesetzt werden, wenn dafür eine gesetzliche Grundlage besteht. Das Nachweisverlangen der Abgabenbehörde war unmöglich zu erfüllen, ist gesetzlich nicht gedeckt und daher willkürlich.

Der Gleichheitssatz verbietet willkürliches Vorgehen der Behörde. Das Nachweisverlangen verletzt daher den Gleichheitssatz.

2. Zur Stellungnahme des BMF

Abgesehen von den vorgebrachten verfahrenstechnischen Einwendungen ist festzuhalten, dass die Ausführungen in der Stellungnahme des BMF über weite Strecken unvollständig, unrichtig oder überschießend sind. Da aus diesen Ausführungen die Schlussfolgerung abgeleitet wird, dass ein funktionierender Mietenmarkt lediglich behauptet und nicht nachgewiesen worden wäre, wird daher auf die einzelnen unvollständigen, unrichtigen oder überschießenden Punkte eingegangen.

Auf Seite 2 der Stellungnahme des BMF wird zunächst festgehalten, dass es für einen Nachweis des funktionierenden Mietenmarkts erforderlich sei, Vergleichsinvestoren zu nennen. Weiters wird festgehalten, dass Wertsteigerungen bei Renditeüberlegungen keine Rolle spielen und auszublenden seien. Verwiesen wird betreffend diesen Absatz auf Zorn, RdW 2016, 773. Dieser Verweis ist unrichtig und daher irreführend. Die Betonung eines Mietertrags gegenüber Wertsteigerungserwartungen mag noch die Interpretation

[Seite 4 des Beschwerdeschreibens]

von Zorn sein und im Wesentlichen der Intention des Höchstgerichts entsprechen. Das Nennen von Vergleichsinvestoren zum Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts wird jedoch weder von Zorn noch von der Judikatur gefordert.

Auf Seite 3 der Stellungnahme des BMF wird behauptet, dass die Vermietung von Vergleichsobjekten am Markt zudem gewinnbringend sein müsse, was ebenfalls nachzuweisen sei. Dem ist nicht zuzustimmen. Haben nämlich Investoren gehobene Einfamilienhäuser in einer bestimmten Lage in bestimmter Ausstattung und damit zu bestimmten Kosten errichtet und werden diese ihrer Bestimmungen nach vermietet, so führen (fremde dritte) Investoren derartige Investitionen durch. Daher spielt es dann keine Rolle mehr, welche konkrete Rendite oder welche Erträge die Investoren aus dem Objekt zu erzielen vermögen. Nach dem VwGH entscheidet daher der Markt, ob bestimmte Investitionen (fremdüblich) durchgeführt werden (vgl. Prodinger, Der funktionierende Mietenmarkt - Ergänzende Überlegungen, SWK 2017, S. 1469 ff). Daraus folgt, dass immer dann, wenn die Errichtung vergleichbarer Objekte mit anschließender Vermietung am Markt nachgewiesen werden kann, der entsprechende Markt offensichtlich existiert. Nur der guten Ordnung halber sei erwähnt, dass das beschwerdegegenständliche Mietverhältnis ohnehin nachweislich gewinnbringend ist.

Dass aus einer Analyse von Marktverhältnissen zu einem bestimmten Zeitpunkt (z.B. im Zeitpunkt der Gutachtererstattung) generell nicht auf Marktverhältnisse zu einem früheren Zeitpunkt geschlossen werden könne, ist zurückzuweisen. Dies wird aber in der Stellungnahme des BMF auf Seite 3 unten behauptet. Siehe dazu auch die Ausführungen unter Punkt 1.

Auf Seite 4 der Stellungnahme des BMF vermerkt der zuständige Sachbearbeiter, dass sich ihm verschließe, wie Angebotsmieten der Jahre 2016/2017 die Existenz eines Marktes im Jahr 2007 nachzuweisen vermögen. Dazu halten wir wie folgt fest:

- Der Gutachter hat im Zeitpunkt seiner Beauftragung detaillierte Erhebungen betreffend den zu diesem Zeitpunkt vorhandenen Markt vorgenommen. Nach eingehender Analyse und Würdigung dieses Erhebungsergebnisses hat er sachverständig Rückschlüsse zum Zustand desselben Marktes (gleicher Marktplatz - Graz, gleiches Marktsegment - exklusive Einfamilienhäuser) zu einem anderen Zeitpunkt getroffen. Dabei hat der Gutachter seine Erwägungen im schriftlich erstatteten Gutachten nachvollziehbar dargelegt.

- Auf Seite 4 der Stellungnahme des BMF wird in weiterer Folge festgehalten, dass Angebotspreise keine Vergleichspreise seien. Dem ist zwar formal zuzustimmen, allerdings lässt sich daraus keine unmittelbare Kritik am geführten Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts ableiten.

Denn Miet-Angebote und die damit verbundenen Angebotspreise können sehr wohl die Existenz eines Marktes - und nur darauf kommt es hier an - nachweisen. Die Existenz eines Marktes ist schließlich durch die Existenz von Angebot und Nachfrage charakterisiert. Nur im Falle einer erforderlichen abstrakten Ermittlung (umgekehrtes Ertragswertverfahren samt Vergleich der Renditemiete mit Marktmieten) müssten konkrete Marktmieten erhoben werden. Also ausschließlich dann, wenn kein

[Seite 5 des Beschwerdeschreibens]

funktionierender Mietenmarkt vorliegt. Besteht ein funktionierender Mietenmarkt, ist eine bestimmte Vergleichsmiete gerade nicht entscheidend (vgl. Prodingen, Der funktionierende Mietenmarkt - Ergänzende Überlegungen, SWK 2017, S. 1473). Nur der Vollständigkeit halber sei daher erwähnt, dass der Literatur zur Liegenschaftswertung keineswegs eine generelle Ablehnung von Angebotspreisen entnommen werden kann (vgl. Prodingen, Der funktionierende Mietenmarkt - Ergänzende Überlegungen, SWK 2017, S. 1473 mit Verweis auf weitere Literatur). Demgegenüber können - bereinigte - Angebotspreise sehr wohl herangezogen werden. Dies ist nach der VwGH-Rechtsprechung (wie schon erwähnt) allerdings nur erforderlich, wenn Marktmieten zum Vergleich mit Renditemieten zu erheben sind, also kein funktionierender Mietenmarkt vorliegt.

- Aufgrund des wiederholt erwähnten Vergleichswertverfahrens und der wiederholten Kritik an den erhobenen Angeboten des Mietenmarktes verstärkt sich der Eindruck, dass das BMF an den Nachweis eines Marktes an sich die gleichen Anforderungen stellen möchte wie an die Bewertung einer bestimmten Immobilie anhand bestimmter Vergleichsobjekte. Dies ist jedoch überschießend, da nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs lediglich die Existenz eines Marktes zu beweisen ist. Die Anforderungen dafür können nicht aus dem vom BMF zitierten Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) und dem dort normierten Vergleichswertverfahren, das der konkreten Ermittlung eines bestimmten Liegenschaftswerts dient, abgeleitet werden.

- Auf Seite 5 der Stellungnahme des BMF vermeint der Autor aus fehlenden detaillierten Angaben zur Grundstücksgröße, Grundstückskonfiguration, sonstigen Grundstückseigenschaften und einem Vergleich der Nutzflächen ableiten zu können, dass kein entsprechender funktionierender Mietenmarkt vorliege.

-- Die starke Betonung eines Nutzflächenvergleichs ist nicht nachvollziehbar, weil es einzig und allein darum geht zu untersuchen, ob 'Objekte vergleichbarer Gedictheit und Exklusivität'

am Mietenmarkt (vgl. VwGH 15.9.2016, 2013/15/0256) bestehen. Zudem wird zum wiederholten Male auf die dargelegte Möglichkeit der Aufteilung der von der Beschwerdeführerin derzeit als Gesamtheit vermieteten Einheit in mehrere selbständig nutzbare Wohneinheiten hingewiesen.

-- Detaillierte Erhebungen zu Größe und Art des Grundstücks mögen für eine konkrete Immobilienbewertung maßgeblich sein. Da im gegenständlichen Fall lediglich die Existenz eines Marktes für Objekte in vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität interessiert, sind derartige Details für die Untersuchung, ob ein funktionierender Mietenmarkt (mit Objekten, die mit dem beschwerdegegenständlichen vergleichbar sind) vorliegt, unerheblich.

-- Anders verhält es sich hinsichtlich der Vergleichbarkeit der Ausstattung. Der allgemeinen Lebenserfahrung nach erlauben Beschreibung und Fotos zu angebotenen Immobilien auf der Plattform www.willhaben.at sehr wohl eine grundsätzliche Beurteilung, ob Objekte betreffend Bauart, Ausstattung, Gediegenheit und Exklusivität miteinander vergleichbar sind. Ausfluss dieses Vergleichs im Rahmen der Gutachtenerstattung war das Herausfiltern von 7

[Seite 6 des Beschwerdeschreibens]

Einfamilienhäusern in vergleichbarer Lage, Bauart und Ausstattung. Dass ein genereller funktionierender Mietenmarkt für Einfamilienhäuser in Graz vorhanden ist, wird wohl nicht in Abrede zu stellen sein. Nachdem über 25% (7 der insgesamt 25 inserierten Häuser) dem fraglichen Segment, dem auch das beschwerdegegenständliche Objekt zugehört, zuzuordnen sind, ist als erwiesen anzusehen, dass ein funktionierender Mietenmarkt für Einfamilienhäuser in Graz in exklusiver Lage sowie entsprechender Gediegenheit und Exklusivität vorhanden ist.

Die im Gutachten vom 27.2.2017 angeführten zur Vermietung angebotenen Einfamilienhäuser in Graz (insgesamt 25 Einfamilienhäuser nachgewiesen) sind das Erhebungsergebnis getätigter Abfragen im sehr eingeschränkten Zeitraum zwischen 15.2.2017 und 26.2.2017 (Auskunft des Sachverständigen Sv). Trotz des eingeschränkten Erhebungszeitraums ist eine große Anzahl von Angeboten und ein hoher Anteil von darin enthaltenen Einfamilienhäusern in exklusiver Lage sowie entsprechender Gediegenheit und Exklusivität zutage getreten, was klar für die Existenz eines derartigen Mietenmarktsegments (per aktuell und in der Vergangenheit) spricht. Zur Untermauerung der Existenz eines funktionierenden Mietenmarkts wurde im Zuge der Vorbereitung der vorliegenden Beschwerde punktuell an einem Tag (23.1.2018) eine neuerliche Abfrage vorgenommen. Vorbehaltlich einer vertieften Auseinandersetzung mit Lage und Ausstattung wurden allein an diesem Tag zwölf - sich vom Marktangebot im Zeitraum 15.2.2017 bis 26.2.2017 unterscheidende - Einfamilienhäuser in Graz mit Nutzflächen zwischen 95 m² und 280 m² angeboten.

[Tabelle]

- *Betreffend die auf den Seiten 5 und 6 der Stellungnahme des BMF vorgebrachte Kritik an der 'Ableitung Mietenmarkt aus Verträgen' gelten die obigen Ausführungen sinngemäß. Zu erwähnen ist an dieser Stelle die Bereitwilligkeit der Beschwerdeführerin, aus abgeschlossenen Bestandverträgen einen noch fundierteren Nachweis zu erbringen, indem ihr Zugang zu diesbezüglichen Daten der Finanzverwaltung gewährt wird.*

[Seite 7 des Beschwerdeschreibens]

- *Die rechnerische Ableitung von Baukosten (Kritik daran auf Seite 6 und 7 der Stellungnahme des BMF) war als weiteres Indiz für die Vergleichbarkeit von Bauart, Ausstattung und Lage gedacht.*

In Anbetracht all dieser Umstände ist festzustellen, dass ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt und dies auch nachgewiesen wurde.

3. Rechtsprechung des EuGH

Materiellrechtlich halten wir unsere bereits vertretene Auffassung aufrecht, wonach im beschwerdegegenständlichen Fall auch nach der Rechtsprechung des EuGH vom Vorliegen einer wirtschaftlichen und damit umsatzsteuerbaren und umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit auszugehen ist. Für die Beurteilung einer Tätigkeit als wirtschaftlich kommt es darauf an, dass sich der (potentielle) Unternehmer wie ein Unternehmer am Markt verhält. Verhält er sich also wie ein rational wirtschaftlich denkender Unternehmer, indem er seine eigenen wirtschaftlichen Interessen verfolgt, handelt es sich auch um eine wirtschaftliche Tätigkeit. Dies ist im vorliegenden Fall - wie bereits in den vorangegangenen Verfahren ausführlich dargelegt wurde - erfolgt und daran wird festgehalten. "

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 19.06.2018** wies die belangte Behörde die Beschwerden als unbegründet ab.

Der gesonderten **Begründung vom 19.06.2018** ist zu entnehmen:

"I. Die Ausführungen in der Beschwerde richten sich dem Ergebnis des Vorverfahrens entsprechend gegen die Aussage im (nunmehrigen) Erstbescheid, der funktionierende Mietenmarkt sei nicht nachgewiesen, in Punkt I. wird auf die Grenzen der Beweisvorsorgepflicht eingegangen und in Punkt 3. wird auf die Rechtsprechung des EuGH zur unternehmerischen Tätigkeit verwiesen.

2. Mittlerweile hat der VwGH in seinem Erkenntnis Ra 2017/15/0047 vom 22.3.2018 die Nachweispflicht bestätigt.

'.....Im Rahmen des Zulässigkeitsvorbringens wird lediglich gerügt, dass der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes durch den Abgabepflichtigen eine unzulässige

Beweislastumkehr darstelle, der Vorhalt des Bundesfinanzgerichts unerfüllbar und unzulässig sei, weil damit 'von einem Durchschnittsbürger das Spezialwissen eines Sachverständigen für das Immobilienwesen' verlangt werde, und das Bundesfinanzgericht zudem Auskünfte für Zeiten verlangt habe, für die die absolute Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

17 Diesem Zulässigkeitsvorbringen ist zu entgegnen, dass wirtschaftlich agierende, (nur) am Mietertrag interessierte Investoren vor der Errichtung eines Mietobjektes den Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkunden, um Fehlinvestitionen zu vermeiden. Die Vorlage der den zu erwartenden Mietenmarkt betreffenden Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung eines Mietobjektes bewogen haben, ist aber - entgegen dem in der Revision vertretenen Standpunkt - jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabenverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten.'

3. Die Beschwerde wurde neuerlich dem bundesweiten Fachbereich zur Stellungnahme übermittelt.

Zusammenfassung

In der Beschwerde werden Angebote aus 2018 aufgelistet. Bei diesen wurde außer der Angabe der Postleitzahl und der Gebäudegröße (95 m² bis 280 m²) überhaupt verzichtet irgendwelche (erhellende) Daten anzugeben.

Auch hierbei handelt es sich lediglich um Angebote und keine tatsächlich durchgeführten 'Vermietungen' oder 'Verkäufe'. Diese Angebote sind 11 Jahre nach dem bewertungsgegenständlichen Jahr inseriert worden. Wie diese 'Wunschpreise' aus 2018 Auskunft über den 'funktionierenden Mietenmarkt' zum Jahr 2007 geben können, ist nicht nachvollziehbar.

Der funktionierende Mietenmarkt wird lediglich behauptet und wie bereits ausführlich dargestellt trotz Aufforderung des Finanzamtes nicht nachgewiesen.

4. Der Nachweis des funktionierenden Mietenmarktes ist wieder nicht gelungen, die Renditenberechnung ist somit zulässig und geboten, die tatsächlich gezahlte Miete weicht signifikant ab, die beantragten Vorsteuern aus der Errichtung des Einfamilienhauses bzw. der als Wohnraum genutzten Gebäudeteile sind gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 nicht abzugsfähig."

Mit **Vorlageantragsschreiben vom 19.7.2018** beantragte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter unter Verweis auf das im Beschwerdeschreiben getätigte Vorbringen die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Verwaltungsgericht.

Mit **Vorlagebericht vom 24.08.2018** legte die belangte Behörde die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht ohne Sachverhaltsdarstellung und ohne Stellungnahme zur Entscheidung vor.

Mit **Schreiben vom 05.11.2019** brachte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter ergänzend vor:

„1. Zur Rechtswidrigkeit des Inhaltes

Die Bescheidbegründung zu den (abweisenden) Beschwerdeentscheidungen vom 19.06.2018 schließt unter Punkt 4. mit folgender Aussage: ‚Der Nachweis des funktionierenden Mietenmarktes ist wieder nicht gelungen, die Renditeberechnung ist somit zulässig und geboten, die tatsächlich gezahlte Miete weicht signifikant ab, die beantragten Vorsteuern aus der Errichtung des Einfamilienhauses bzw der als Wohnraum genutzten Gebäudeteile sind gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nicht abzugsfähig.‘ Zur weiteren Begründung sind dem Bescheid die Ausführungen des Bundesweiten Fachbereiches vom 08.06.2018 betreffend die Eingaben unserer Mandantin zum angeforderten Nachweis beigelegt.

Wir halten diesen Bescheid aus mehreren Gründen für rechtswidrig:

1.1. Einleitende Feststellungen

Den nachfolgenden Überlegungen sollen folgende Fakten vorausgeschickt werden:

Die Beschwerdeführerin hat das in Frage stehende Objekt unstreitig vermietet. Ein Teil davon wurde als Büro vermietet. Für diesen Teil hat die Abgabenbehörde den Vorsteuerabzug zugelassen. Für den anderen zu Wohnzwecken vermieteten Teil ist die Beurteilung - weiterhin nicht nachvollziehbar - anders ausgefallen.

Unstrittig ist, dass tatsächlich Mietentgelte entrichtet wurden, und dass nicht bloß Einnahmen, sondern sogar körperschaftsteuerpflichtige Gewinne erzielt wurden. Fest steht auch, dass die hier in

[Seite 2 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

Frage stehende Vermietungstätigkeit nicht als Liebhaberei iSd § 2 Abs 5 UStG zu qualifizieren ist. Dennoch wird nun (wieder) unter Hinweis auf eine zu niedrige Rendite der Vorsteuerabzug auf Grund von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG versagt. Inzwischen wird (wieder) nicht die Unternehmereigenschaft in Abrede gestellt, sondern der Vorsteuerabzug wegen angeblicher verdeckter Gewinnausschüttung versagt.

1.2. Dem angefochtenen Bescheid ist eine schlüssige rechtliche Würdigung NICHT zu entnehmen

Die Begründung erweist sich in Zusammenschau mit der unter Punkt 3 der Bescheidbegründung angeführten zusammenfassenden Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs als widersprüchlich: Der Bundesweite Fachbereich weist unter Punkt 4 der Stellungnahme vom 08.06.2018 darauf hin, dass nach der Rechtsprechung des VwGH für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG danach zu fragen sei, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse für das errichtete Mietobjekt ein funktionierender Mietenmarkt existiert. Ist dies zu verneinen, müsse die Unternehmereigenschaft verneint werden.

Der angefochtene Bescheid verneint hingegen offenbar nicht die Unternehmereigenschaft, sondern versagt den Vorsteuerabzug auf Grund von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG. Die Anwendung von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG setzt voraus, dass Unternehmereigenschaft gegeben ist. Gerade die Unternehmereigenschaft hat der Bundesweite Fachbereich aber verneint.

Dieser Widerspruch ist schwerwiegend, weil das Finanzamt offenbar vom Vorliegen einer Unternehmereigenschaft ausgegangen ist, den Vorsteuerabzug aber versagt hat, weil von einem nach § 8 Abs 2 KStG oder § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG überwiegend nicht abzugsfähigen Aufwand auszugehen ist. Die Anwendung von § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG verlangt eine völlig andere Subsumtion als die Versagung der Unternehmereigenschaft nach § 2 UStG. Da der Bescheid selbst in seiner Begründung auf die Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs verweist, der eine andere rechtliche Beurteilung zugrunde liegt, ist der Subsumtionsvorgang, welcher zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG geführt hat, nicht nachvollziehbar. Schon deshalb ist der angefochtene Bescheid inhaltlich rechtswidrig.

1.3. Eine verdeckte Gewinnausschüttung an der Wurzel iSv § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG liegt entgegen den Andeutungen des Bescheides NICHT vor

a) Verstoß gegen Art 176 MwStRL

Bei § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG handelt es sich um eine Bestimmung, die nur insoweit unionsrechtskonform ist, als sie in der MwStRL ihre Deckung findet. Nach Art 176 leg cit können Mitgliedstaaten bis zum Inkrafttreten einer unionseinheitlichen Regelung jene Vorsteuerauschlüsse beibehalten, die für Österreich zum Zeitpunkt des Beitritts zur EU, dh zum 1.1.1995 bestanden haben.

Nach der inzwischen ständigen Rechtsprechung des EuGH dürfen die auf Art 176 Abs 2 MwStRL beruhenden Vorsteuerauschlüsse nachträglich nicht erweitert, sondern - im Sinne einer Annäherung an den unionsrechtlich ‚normalen‘ Zustand des Vorsteuerabzugs bei jedweder Verwendung zu steuerpflichtigen Zwecken - nur eingeengt werden.

Ob die hier in Frage stehende Immobilie daher ab dem Jahr 2007 von vornherein für Zwecke errichtet worden ist, die außerhalb der Sphäre der Gesellschaft gelegen und in einer Vorteilszuwendung an den Gesellschafter (im vorliegenden Fall die Privatstiftung) gelegen

haben, ist daher danach zu beurteilen, ob diese Investition nach der im Jahr 1995 herrschenden Rechtsmeinung als ausschließlich im Gesellschaftsverhältnis begründet qualifiziert worden wäre. Dass die herrschende Rechtsmeinung, dh die Auslegung des positiven Rechts zum Zeitpunkt des EU-Beitritts relevant ist, und nicht

[Seite 3 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

bloß der Umstand, dass sich die positive Rechtslage nicht geändert hat, hat der EuGH bereits in der (Österreich betreffenden) Entscheidung Metropol Treuhand und Stadler deutlich gemacht.

Für Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilseignern - im vorliegenden Fall kann es sich im Übrigen nur um eine mittelbare Rechtsbeziehung handeln, die der angefochtene Bescheid in keiner Weise näher erläutert, da nicht der Gesellschafter der Beschwerdeführerin die in Frage stehende Immobilie gemietet hatte - gilt im Übrigen auf Grund des Trennungsprinzips grundsätzlich, dass zivilrechtliche Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern oder ihnen nahestehenden Personen und einer Gesellschaft anzuerkennen sind.

Nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten als nicht für das Unternehmen ausgeführt, Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des (.....) oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind.'

Nach der Rsp des VwGH handelt es sich bei § 12 Abs 2 Z 2 bloß um eine Vorsteuerauschlussbestimmung. § 12 Abs 2 Z 2 UStG trifft keine Entscheidung über die Zuordnung des Gegenstandes zum Unternehmen. Jede andere Auslegung des § 12 Abs 2 Z 2 wäre im Übrigen unionsrechtswidrig, weil die unionsrechtliche Grundlage für diese Bestimmung Art 176 MwStRL ist, der nur zur Beibehaltung von Vorsteuerauschlüssen ermächtigt, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der MwStRL im jeweiligen Mitgliedstaat bereits bestanden haben.

Wenn die belangte Behörde den Vorsteuerabzug auf die Errichtungskosten des hier in Frage stehenden Gebäudes unter Berufung auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG versagt, muss sie davon ausgehen, dass die Überlassung des Gebäudes an den Geschäftsführer der Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung der GmbH an die Stiftung und weiters als verdeckte Zuwendung an den Geschäftsführer, der auch Stifter ist, zu werten ist. Die belangte Behörde führt nicht aus, ob sie im vorliegenden Fall von einer verdeckten Zuwendung, an der Wurzel', dh des gesamten Gebäudes bereits im Zeitpunkt seiner Errichtung, oder aber von einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe der Differenz zum tatsächlich entrichteten Mietzins ausgeht, der wegen Überwiegens des fremdunüblichen Entgeltanteils insgesamt zum Verlust des Vorsteuerabzuges aus den Errichtungskosten führen soll. Letzteres anzunehmen würde auf

erhebliche praktische und noch erheblichere unionsrechtliche Schwierigkeiten bereits dem Grunde nach stoßen. Darauf muss im vorliegenden Zusammenhang nicht eingegangen werden, dass der VwGH selbst - im Einklang mit dem einschlägigen Schrifttum - den Vorsteuerauschluss auf die Errichtungskosten von Gebäuden, der auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 8 Abs 2 KStG gestützt wird, ganz offenkundig als Fall der sog ‚Wurzelausschüttung‘ sieht. Im Erkenntnis Ra 2017/15/0019 vom 27.6.2018 hat er nämlich zu den Konsequenzen des Vorsteuerauschlusses auf die Errichtungskosten eines durch eine Tochtergesellschaft unterpreisig an die Gemeinde-Gesellschafterin vermieteten Schulgebäudes ausgesprochen, dass ein unter der Hälfte der marktkonformen Miete liegendes Entgelt als solches nicht der Umsatzsteuer unterliege, weil auch die Weitergabe der Leistung an den Gesellschafter nicht im Rahmen des Unternehmens erfolge.

Um den Vorsteuerabzug im vorliegenden Fall unter Verweis auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG versagen zu können, muss also erstens keine bloße Gebrauchsüberlassung vorliegen und muss, zweitens, die verdeckte Zuwendung als Zuwendung des gesamten Gebäudes, also als sog ‚Gewinnausschüttung an der Wurzel‘ zu bewerten sein.

[Seite 4 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

Der Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung ‚an der Wurzel‘ wurde vom VwGH erstmals im Erkenntnis 16.5.2007, 2005/14/0083, gewählt. Die Verwaltungspraxis hat diese Rechtsfigur im Jahr 2013 in die Körperschaftsteuerrichtlinien übernommen (Rz 636). Fest stand in den ersten Jahren dieser neuen ‚Wurzelrechtsprechung‘ jedoch lediglich, dass eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel jedenfalls dann anzunehmen ist, wenn es sich um ein Gebäude handelt, welches speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters (oder Begünstigten) zugeschnitten ist, was sich unter anderem in der besonderen Luxuriosität ausdrücken konnte. Dass es für die Ermittlung des fremdüblichen Mietzinses, die überhaupt Voraussetzung für die Feststellung der verdeckten Ausschüttung ist, auf die sog Renditemiete ankommt, wurde erst viel später vom VwGH festgelegt. Dasselbe gilt für die Frage, welche Rendite als angemessen zu betrachten ist. Auch erst viel später hat der VwGH dargelegt, dass für die Frage, wie die Fremdüblichkeit zu ermitteln ist, zwischen den Fällen mit einem funktionierenden Mietenmarkt und jenen Fällen ohne funktionierenden Mietenmarkt zu unterscheiden sein soll.

Bis zum Ergehen des Erkenntnisses durch den VwGH im Jahr 2007 galt also für Mietverhältnisse zwischen Gesellschaften und ‚ihren‘ Gesellschaftern, dass diese dem Grunde nach grundsätzlich steuerrechtlich anzuerkennen waren, wenn nicht Liebhaberei vorlag. War die entrichtete Miete fremdunüblich niedrig, war (nur) in Höhe der Differenz zur fremdüblichen Miete von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen. Für die Frage der Fremdüblichkeit wurde jedoch bis zum Ergehen des Erkenntnisses des VwGH vom 23.10.2010, 2007/15/0003, nie ein bestimmter Gewinnaufschlag verlangt. Obwohl das Ertragsteuerrecht für das Vorliegen einer Einkunftsquelle zumindest in einem absehbaren Zeitraum die Erzielung

eines Gesamtgewinnes verlangt, bleibt es jedem Unternehmer unbenommen, die Höhe des angestrebten (erzielten) Gewinns selbst zu definieren. Dies ist nicht nur eine Entscheidung des einfachen Gesetzgebers, sondern ein verfassungsrechtliches Gebot. Die nach Art 15 EuGRC und Art 6 StGG garantierte Freiheit der Erwerbsausübung impliziert die Freiheit, sich im Rahmen einer Erwerbsbetätigung für die Erzielung hoher oder eben niedriger Gewinne zu entscheiden.

Zum Zeitpunkt des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union haben weder die Finanzverwaltung noch die höchstgerichtliche Rechtsprechung Vorgaben betreffend den zu erzielenden Gewinn gemacht, die den im hier angefochtenen Bescheid etablierten Vorgaben entsprechen. Angesichts der unionsrechtlichen Vorgaben, die eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges über die Gepflogenheiten zum Zeitpunkt des EU-Beitritts hinausgehend (Art 176 MwStRL) verbieten, ist die Versagung des Vorsteuerabzuges schon deshalb rechtswidrig.

Im Übrigen verstößt die Art, wie die belangte Behörde die jüngere Rechtsprechung des VwGH zur Anwendung bringt, gegen Unionsrecht, weil sie so eingesetzt wird, dass das Recht auf Vorsteuerabzug und damit die Neutralität der Mehrwertsteuer systematisch in Frage gestellt werden. Dies ist unionsrechtlich unzulässig.

Sollte das Gericht diese Auffassung nicht teilen, erlauben wir uns, die Einholung einer Entscheidung durch den EuGH in einem Vorabentscheidungsverfahren anzuregen. Sollte das Gericht diese Auffassung nicht teilen, ist jedenfalls die ordentliche Revision wegen noch nicht entschiedener Rechtsfrage zuzulassen.

[Seite 5 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

b) Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt nicht vor

Im Übrigen liegt auch unter Berücksichtigung der inzwischen geänderten Rechtsprechung des VwGH keine verdeckte Gewinnausschüttung vor:

Gebäude, die für eine verdeckte Ausschüttung ‚an der Wurzel‘ in Betracht kommen, waren bereits nach den frühen Entscheidungen des VwGH (16.5.2007, 2005/14/0083; 23.2.2010, 2007/15/0003) solche, die ‚schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind‘. Das hier in Frage stehende Gebäude ist weder besonders repräsentativ noch speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt.

Die belangte Behörde hat derartige Feststellungen nicht getroffen. Die belangte Behörde qualifiziert das Gebäude jedoch als Luxusimmobilie, und zwar lediglich deshalb, weil der Preis des in Frage stehenden Gebäudes über dem höchsten Wert des Immobilienpreisspiegels der WKÖ für Einfamilienhäuser in Graz stünde.

Nach der Stellungnahme des HR Baumgärtner, Fachexperte für Immobilienbesteuerung beim Bundesweiten Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung, datiert mit 11.09.2017, welche dem hier angefochtenen Bescheid zugrunde gelegt wurde, muss sich der Nachweis des Mietenmarktes auf das Jahr des Mietbeginnes beziehen und sind Vergleichsinvestoren zu nennen. Diese müssen wirtschaftlich agiert haben und dürfen nur am Mietertrag interessiert sein.

In der Zusammenfassung wird folgendes ausgeführt: ‚Der Nachweis des funktionierenden Mietenmarktes zum Zeitpunkt des Mietbeginns ist nicht gelungen. Es wurden keine Vergleichsinvestoren genannt, die wirtschaftlich agiert haben und nur am Mietertrag interessiert sind.

Es wurden auch keine Vergleichsinvestments, die nach Bauart und Ausstattung mit vergleichbarer Exklusivität und vergleichbaren Kosten angeführt, vielmehr wurden fiktive Baukosten errechnet und die Bauart und Ausstattung geschätzt.

Auch wurde nicht nachgewiesen, dass die Vermietung der Vergleichsobjekte am Markt gewinnbringend erfolgt ist.

Mit Privatgutachten vom 27. Februar 2017 wurde der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes 2007 für das Objekt Adresse A nicht erbracht, im Gegenteil, durch die Erhebungen wurde deutlich, dass 2016/2017 kein einziges Objekt dieser Größe am Markt angeboten wurde oder in den letzten zwei Jahren tatsächlich vermietet wurde.

Dies lässt allerdings den Schluss zu, dass auch im Jahr 2007 kein funktionierender Mietenmarkt vorlag.‘

Die Behörde stützt die Versagung des hier in Frage stehenden Vorsteuerabzuges auf das Gutachten des Bundesweiten Fachbereichs und im Wesentlichen auf die hier wiedergegebenen Aussagen.

Festzuhalten ist zunächst, dass durch die Vermietung des hier in Frage stehenden Gebäudes ein körperschaftsteuerpflichtiger Gewinn erzielt wurde, sodass es ganz offenkundig einen Mieter gab, der bereit war einen gewinnbringenden Mietzins zu entrichten. Die vom Beschwerdeführer geforderten Nachweise stellen Beweisanforderungen an einen Abgabepflichtigen, die ihm aus den im Folgenden unter c) erläuterten Gründen vor dem Hintergrund des vorliegenden Falles und vor allem des Verfahrensganges absolut unzumutbar sind. Die Beweiswürdigung allein darauf zu stützen, ist daher un-

[Seite 6 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

zulässig. Hinzu kommt, dass die Behörde mit keinem Wort darlegt, warum sie dem vorgelegten Privatgutachten den Nachweis für genau das Gegenteil der vom Gutachter getroffenen Aussage unterstellt

c) Wie im vorgelagerten Verfahren vor dem VwGH liegt auch diesem Bescheid wieder keine hinreichende Sachverhaltsermittlung zugrunde. Unzureichende Beweiswürdigung

Nach § 115 BAO hat die Abgabenbehörde alle abgabepflichtigen Fälle von Amts wegen zu erforschen und die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Der Abgabepflichtige muss seinerseits gemäß § 119 BAO die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen (§ 119 Abs 2 BAO, für die die amtlichen Vordrucke - soweit aufgelegt - zu verwenden sind (§ 133 Abs 2 BAO)). Hat die Abgabenbehörde Zweifel am Inhalt der Anbringen von Abgabepflichtigen, kann sie diesen zur Erläuterung oder Ergänzung seines Anbringens auffordern. Der Abgabepflichtige hat das Vorliegen der abgabenerheblichen Umstände grundsätzlich zu beweisen. Kann der Beweis nach den Umständen jedoch nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 Abs 1 letzter Satz BAO).

Die Beschwerdeführerin hat in den Jahren 2007 und 2008 den Vorsteuerabzug aus der Errichtung des hier in Frage stehenden Objektes geltend gemacht. Daraufhin hat das Finanzamt eine Umsatzsteuersonderprüfung anberaumt. Im Zuge dieser Prüfung wurde die Beschwerdeführerin zur Vorlage diverser Unterlagen und Berechnungen aufgefordert, denen sie vollumfänglich nachgekommen ist. Im Jahr 2009 wurde schließlich der Bescheid erlassen, der die Grundlage für das hier geführte Rechtsmittelverfahren ist. Das zuständige Finanzamt hat erstmals im Jahr 2017 mit Vorhalt den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes verlangt.

Bei den hier zu erhebenden Tatsachen handelt es sich also um Umstände, die sich ab dem Jahr 2007 ereignet haben. Weder die Finanzverwaltung, die im Übrigen bereits im Jahr 2007 mit dem hier in Frage stehenden Sachverhalt befasst war, noch die Steuerpflichtige selbst haben damals daran gedacht, konkrete Nachweise über die Vermietung von Vergleichsobjekten einzuholen. Die Finanzverwaltung hielt einen solchen Nachweis offenbar nicht für erforderlich, was ihr angesichts der zum damaligen Zeitpunkt bestehenden Rechtsprechung und der bis dato unveränderten positiven Rechtslage nicht zum Vorwurf gemacht werden kann. Auch die Steuerpflichtige hielt ihn nicht für erforderlich, weil es ihr angesichts der Eignung des Objekts als Wertanlage allein darum ging, einen angemessenen und risikoadäquaten Gewinn aus dem Investment zu erzielen. Vor dem Hintergrund der Tatsache, dass die Erzielung eines Gewinns in einer bestimmten Höhe weder vom Gesetzgeber noch von der Rechtsprechung zur steuerrechtlichen Zuordnung zum Betriebsvermögen der Privatstiftung erforderlich war, hat

sich die Steuerpflichtige in ihren Überlegungen wie eine rational handelnde Wirtschaftsbeteiligte verhalten.

Im Übrigen können Abgabepflichtige nur zu Nachweisen verpflichtet werden, deren Erbringung ihnen zumutbar ist (§ 138 Abs 1 letzter Satz BAO). Es ist weder üblich noch geboten, dass Abgabepflichtige für die Geltendmachung der ihnen nach den Abgabenvorschriften zustehenden Rechte Erkundungen über die Aktivitäten von Konkurrenten einholen müssen. Dies wäre eine klar willkürliche Einschränkung der unternehmerischen Freiheit.

Und selbst wenn ihnen dies abverlangt werden könnte - was im vorliegenden Fall jedenfalls zu verneinen ist -, dann können nur jene Erkundungen verlangt werden, deren Einholung ihnen auch nach der allgemeinen Lebenserfahrung möglich ist. Ob es einem Investor nur um den Mietertrag oder auch um etwas anderes geht, ist ein Umstand, der sich in der inneren Sphäre des Investors abspielt.

[Seite 7 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

Es ist nämlich nicht erforderlich, dass Wirtschaftsteilnehmer die Beweggründe für ihre wirtschaftlichen Aktivitäten öffentlich kundtun. Daher wäre es einem anderen Investor, wäre das Verlangen nach einem solchen Nachweis dem Grunde nach grundsätzlich zulässig, absolut unmöglich nachzuweisen, dass ein konkurrierender Investor allein wegen des Mietertrages investiert hat. Die Abgabenbehörde hat außerdem verlangt, Vergleichsinvestments mit vergleichbarer Gediegenheit und vergleichbaren Kosten vorzulegen. Wie soll ein Investor nachweisen können, dass ein von ihm verschiedener anderer Investor für sein Gebäude vergleichbare Kosten aufwenden musste. Baukosten werden bekanntlich auch nicht öffentlich kundgemacht. Die Abgabenbehörde hat damit einen bereits dem Grunde nach vollkommen unmöglichen Nachweis verlangt.

Für Nachweise, die von der Finanzverwaltung erstmals im Jahr 2017 verlangt wurden - deren Erbringung also trotz laufenden Kontakts in der Sache mit den zuständigen Behörden erstmals im Jahr 2017, also zehn Jahre nach Verwirklichung des Sachverhaltes (!) und zehn Jahre nach erstmaliger ‚Kooperation‘ mit der zuständigen Abgabenbehörde, verlangt wurde - nicht Vorsorge getroffen zu haben, kann der Beschwerdeführerin also nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Die Beschwerdeführerin hat absolut wirtschaftlich agiert und hat den Mietenmarkt erkundet, um Fehlinvestitionen zu vermeiden. Dies wurde im Verfahren (seit 2007) laufend vorgebracht und auf unterschiedliche Art und Weise belegt. Damit hat die Beschwerdeführerin ihre Offenlegungspflichten erfüllt, die belangte Behörde ist ihrer Pflicht zur umfassenden Beweiswürdigung aber nicht nachgekommen.

Die Abgabenbehörde hatte also die Beweise zu würdigen, die die Beschwerdeführerin beizubringen in der Lage war. In (begründeter) Ermangelung der konkret geforderten Nachweise kann daher der Rechtsprechung des VwGH nur durch geeignete Alternativbeweise Rechnung getragen werden. Dies ist nicht erfolgt.

Wenn die Abgabenbehörde schließlich, offenbar als zusätzliches Argument, vorbringt, dass mit dem Privatgutachten der Nachweis für einen funktionierenden Mietenmarkt nicht erbracht wurde und nur behauptet, dass ,im Gegenteil, durch die Erhebungen‘ deutlich wurde, dass kein einziges Objekt dieser Größe am Markt angeboten und in den letzten zwei Jahren tatsächlich vermietet wurde, so bedarf eine solche Behauptung einer näheren Begründung. Wenn sie aus den Richtwerten der Wirtschaftskammer Österreich Rückschlüsse auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes zu schließen glaubt und die von der Steuerpflichtigen vorgelegten Alternativnachweise ohne jegliche Begründung als unrichtig verwirft, nimmt sie keine ordentliche Beweiswürdigung vor und verletzt daher Verfahrensvorschriften, die das materiellrechtliche Ergebnis erheblich beeinflussen.

Die Schlussfolgerung der Behörde, dass es für das in Rede stehende Objekt nicht einmal einen ,kleinen‘ Mietenmarkt gegeben habe, muss als lebensfremd bezeichnet werden, wenn man die konkreten Rahmenbedingungen für Vermietungen solcher Objekte in sehr guten / hochwertigen Lagen im Stadtgebiet von Graz betrachtet (siehe dazu unter 1.5.a).

Der Spruch des Bescheides ist daher bar einer nachvollziehbaren Begründung und schon deswegen mit Rechtswidrigkeit belastet. Entgegen den Ausführungen der Bescheidbegründung lag im Beurteilungszeitpunkt ein funktionierender Mietenmarkt für Objekte wie das von der Beschwerdeführerin vermietete vor und wurde dies mit Gutachten vom 27.02.2017 auch nachgewiesen.

1.4.Zur wirtschaftlichen Tätigkeit Für den Fall, dass der Verweis auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG in dem hier angefochtenen Bescheid als Missverständnis zu werten sein soll und der Vorsteuerabzug doch auf Grund fehlender wirtschaftlicher Betätigung zu versagen sein soll, erlauben wir uns - ergänzend zu den bereits erfolgten Eingaben - folgende Ausführungen:

[Seite 8 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

Aus unionsrechtlicher Sicht ist festzuhalten, dass der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ein weiter Begriff ist, der als ein objektiv festgelegter Begriff die Tätigkeit an sich, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis betrachtet. Bei Gegenständen, die sowohl zum privaten Konsum als auch für wirtschaftliche Zwecke verwendet werden können, kommt es ganz maßgeblich auf das Marktverhalten des Leistenden an. Dabei ist aber auf die Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls abzustellen.

Die Beschwerdeführerin hat das in Frage stehende Objekt unstreitig vermietet. Ein Teil davon wurde als Büro vermietet. Für diesen Teil hat die Abgabenbehörde das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit nie verneint und den Vorsteuerabzug zugelassen. Für den anderen zu Wohnzwecken vermieteten Teil ist die Beurteilung - weiterhin nicht nachvollziehbar - anders ausgefallen. Unstrittig ist jedoch, dass tatsächlich Mietentgelte entrichtet wurden, dass nicht bloß Einnahmen, sondern sogar Gewinne erzielt wurden. Fest steht auch, dass die hier in Frage stehende Vermietungstätigkeit nicht als Liebhaberei iSd § 2 Abs 5 UStG zu qualifizieren ist. Dennoch wird nun das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit mit dem Hinweis auf eine zu niedrige Rendite versagt.

Selbst für die Zuordnung eines Gegenstandes, der seiner Natur nach sowohl für die private Verwendung als auch für die wirtschaftliche Verwendung geeignet ist, zum wirtschaftlichen Bereich, kann es nicht darauf ankommen, ob der Eigentümer dieses Gegenstandes durch dessen Überlassung gegen Entgelt einen betriebswirtschaftlich vernünftigen Erfolg erzielt. Sonst müsste bei allen Gegenständen, die auch privat genutzt werden können, die Verwendung zu wirtschaftlichen Zwecken ausgeschlossen sein, wenn die Einnahmen keinen Gewinn bringen. Dies steht aber im eindeutigen Gegensatz zu Art 9 Abs 1 MwStRL, wonach es für die Begründung einer wirtschaftlichen Tätigkeit auf die Gewinnerzielung nicht ankommt.

Ergänzend zu dem vorgelegten Sachverständigengutachten sei darauf hingewiesen, dass selbst bei Fehlen eines funktionierenden Mietenmarkts das Mietentgelt nicht das Kriterium ist, anhand dessen die Unternehmereigenschaft bejaht oder verneint werden kann. Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich vielmehr eindeutig, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit auch dann zu bejahen sein kann, wenn das vereinnahmte Entgelt unter den Selbstkosten liegt.

Nach der mittlerweile gefestigten Rechtsprechung des VwGH unter Berufung auf den EuGH ist die Frage, ob bei Tätigkeiten, die sowohl wirtschaftlich als auch privat veranlasst sein können, eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt, an Hand der gesamten Umstände des Einzelfalles zu beantworten. Das Entgelt als solches ist nicht schlicht unbeachtlich, aber nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH dürfte es eher auf die Umstände ankommen, unter denen das Entgelt vereinnahmt wird: So hat der EuGH etwa in der Rs Lajver das Vorliegen eines Leistungsaustauschs tendenziell bejaht, obwohl das Entgelt unter den Gestehungskosten der leistenden Gebietskörperschaft gelegen war, in der Rs Borsele hingegen verneint. Der Unterschied zwischen den beiden Fällen lag darin, dass das Entgelt in dem der Rs Lajver zugrundeliegenden Fall zwar unter den Selbstkosten lag, aber von allen Leistungsempfängern gleichermaßen zu entrichten war und dass die leistende Gebietskörperschaft wie eine

[Seite 9 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

Unternehmerin aufgetreten ist. In dem der Rs Borsele zugrundeliegenden Fall hatte sich die Höhe des Entgelts hingegen nach den Einkommensverhältnissen der Leistungsempfänger

bemessen und war im Ergebnis nur von einem kleinen Teil der tatsächlichen Leistungsempfänger zu entrichten, sodass eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht vorlag.

Bei der Beurteilung des vorliegenden Falles ist daher vor allem zu berücksichtigen, dass es sich bei dem in Frage stehenden Haus um ein solches handelt, das zwar derzeit als Einfamilienhaus genutzt wird, in seiner Konzeption aber in vier voneinander unabhängige Einheiten getrennt und so auch von vier voneinander unabhängigen Mietern bewohnt werden kann. Hinzu kommt, dass die vermietende Gesellschaft mit der Miete stets Gewinne erzielt hat, dh dass die Miete über den Selbstkosten lag. Wenngleich dieser ertragsteuerrechtlich relevante Umstand keine zwingenden Rückschlüsse auf die Umsatzsteuer zulässt, ist er für die Beurteilung einer Tätigkeit als wirtschaftlich nicht außer Acht zu lassen und stellt ein weiteres Indiz für das Vorliegen einer unternehmerischen Betätigung dar.

Das Gebäude wurde daher so errichtet wie es ein rational denkender Wirtschaftsteilnehmer errichten würde, um nachhaltig Einnahmen aus dessen Vermietung erzielen zu können. Vor diesem Hintergrund ist die Unternehmereigenschaft jedenfalls zu bejahen.

Sollte das hohe Gericht der Meinung sein, dass dies anders zu sehen ist, möge es von seinem Recht Gebrauch machen, den EuGH anzurufen. Denn die Judikatur des EuGH enthält bislang keinerlei Anhaltspunkte dafür, dass bei Investitionsgütern, die auch zur privaten Verwendung geeignet sind, die Erzielung einer konkurrenztauglichen Rendite Voraussetzung sein soll. Da eine solche Auffassung dem Unionsrecht nicht zu entnehmen ist und ein sog ‚acte clair‘ keinesfalls vorliegt, muss eine solche Auffassung jedenfalls durch den EuGH bestätigt werden, der in derartigen Angelegenheiten über das Auslegungsmonopol verfügt.

1.5. Vorsteuerabzugsberechtigung weil geleistete Miete > 50% der Vergleichsmiete

Nach Ansicht des BMF kommt es für die Frage des Rechts auf Vorsteuerabzug darauf an, ob die tatsächlich geleistete Miete der Höhe nach zumindest 50 % der ‚Markt- oder Renditemiete‘ erreicht. Wie vorstehend ausführlich dargelegt wurde, steht dieser stark vereinfachende Zugang im Widerspruch zur Rechtslage. Obwohl daher die Auffassung, dass umsatzsteuerlich das erwähnte Kriterium laut BMF-Info entscheidend sei, nicht geteilt wird, soll dennoch auch darauf eingegangen werden.

Laut BMF-Info kommt es zum Vorsteuerausschluss, wenn die geleistete Miete weniger als 50% der Markt- oder Renditemiete beträgt. Ob als Vergleichsmaßstab die Markt- oder Renditemiete heranzuziehen ist, hängt demnach davon ab, ob ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt. Liegt ein solcher vor, ist die Relation zwischen der tatsächlichen Miete und der am Markt erzielbaren Miete entscheidend. Liegt kein funktionierender Mietenmarkt vor, ist dagegen auf das Verhältnis zwischen der tatsächlichen Miete und der Renditeerwartung eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors, somit jener Rendite, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird, abzustellen.

[Seite 10 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

a) Miete erreicht Marktmiete (funktionierender Mietenmarkt liegt vor)

Die Existenz eines funktionierenden Mietenmarkts wurde mit Gutachten vom 27.02.2017 nachgewiesen. Daher ist nach der BMF-Info zu untersuchen, ob die tatsächliche Miete zumindest 50 % der Marktmiete erreicht. Im angeführten Gutachten wird unter anderem eine Gegenüberstellung der tatsächlich geleisteten Miete mit am Markt bezahlten Mieten für vergleichbare Objekte vorgenommen. Um der Lage und Ausstattung nach vergleichbare Objekte unterschiedlicher Größe miteinander vergleichen zu können, wird auf eine Miete / m² abgestellt. Dabei zeigt sich, dass die von der Beschwerdeführerin in Rechnung gestellte (wertgesicherte) Miete in Höhe von EUR 12,00 / m² zu Beginn des Mietverhältnisses durchaus im Bereich der Miethöhe vergleichbarer Objekte lag, die erhobene Marktmiete sogar geringfügig überstiegen hat und somit keinesfalls eine Unterschreitung um mehr als 50 % gegeben war.

Die Behörde hat allerdings in Abrede gestellt, dass das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarkts nachgewiesen wurde. Dies ist nicht nachvollziehbar.

Zweifellos handelt es sich um kein durchschnittliches (Miet)Objekt, sondern in Anbetracht von Größe und Ausstattung um ein Objekt im ober(st)en Preissegment. Derartige Objekte werden natürlich nicht von Studenten oder Jungfamilien mit geringem bzw mittlerem Einkommen bewohnt, sondern typischerweise von vermögenden Familien bzw. Personenkreisen. Es wird zutreffend sein, dass vermögende Personenkreise zur Befriedigung ihres Wohnbedürfnisses traditionellerweise tendenziell Eigentum bevorzugen. Es muss allerdings auch bedacht werden, dass die Zahl vermögender Personen, die sich für von vornherein zeitlich befristete Zeiträume an einem Ort niederlassen, aufgrund nachhaltiger wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Entwicklungen stetig wächst. Zu dieser Personengruppe zählen neben Privatiers beispielsweise ManagerInnen, UniversitätsprofessorInnen, ÄrztInnen, ForscherInnen und Künstlerinnen aus dem In- und Ausland. Denn Graz ist ein zentraler Standort für Industrie (zB ACStyria Mobilitätscluster), Wissenschaft (sieben Hochschulen allein in Graz, weiters ist die Montanuniversität Leoben ein zu erwähnender Faktor) und Forschung (mit einer Forschungsquote in Höhe von 4,91 % des BIP erzielt die Steiermark eine Spitzenplatzierung in Europa und ist mit Abstand das innovativste Bundesland in Österreich). Zudem zählt Graz zu den am stärksten wachsenden Regionen Österreichs und bietet höchste Lebensqualität. Lassen sich Personen aus den genannten Bereichen für einen längeren Zeitraum an einem Ort wie Graz nieder, erfolgt dies meist unter Begleitung der engeren Familie, was einen Bedarf nach entsprechend großen Wohnnutzflächen nach sich zieht. Aufgrund des längeren, jedoch vorübergehenden/befristeten Aufenthalts in Graz erwerben solche Personen in der Regel nicht Eigentum, sondern ziehen Mietverhältnisse vor. Das Objekt der Beschwerdeführerin ist für solche Zwecke ideal. Es befindet sich in ausgezeichnete Wohnlage (verkehrsarmes, ruhiges

und landschaftlich reizvolles Gebiet), zugleich jedoch in unmittelbarer Nähe zu Hochschulen, Stadtzentrum und Arbeitgebern. Aus den angeführten Gründen bestanden sowohl Nachfrage als auch unzweifelhaft ein Markt für hochwertige Einfamilienhäuser in Toplage wie das in Rede stehende Objekt der Beschwerdeführerin.

[Seite 11 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

b) Miete erreicht > 50 % der Renditemiete (funktionierender Mietenmarkt liegt nicht vor) - unzutreffende Erwägungen von Finanzamt / Bundesweitem Fachbereich

Das Finanzamt behauptet unter Berufung auf Stellungnahmen des Bundesweiten Fachbereichs, dass ein funktionierender Mietenmarkt nicht nachgewiesen werden konnte. Daraus wird offenbar überdies der Schluss gezogen, dass ein solcher für Objekte, wie jenes der Beschwerdeführerin, nicht existiere. Geht man - entgegen der hier vertretenen Auffassung - hypothetisch davon aus, dass tatsächlich kein funktionierender Mietenmarkt vorlag, ist nach der erwähnten BMF-Info zunächst eine Renditemiete zu ermitteln und sodann zu untersuchen, ob die tatsächlich vereinbarte Miete zumindest 50 % dieser Renditemiete erreichte.

Eine derartige Betrachtungsweise hat das Finanzamt unter Verweis auf Stellungnahmen des Bundesweiten Fachbereichs - vermeintlich - angelegt: Unter Zugrundelegung der Investitionskosten würde die monatliche Nettomiete iHv EUR 3.000,00 nach der Berechnung des Bundesweiten Fachbereichs vom 11.09.2017 lediglich rund 38 % der Renditemiete erreichen, woraus die Behörde offenbar den Vorsteuerauschluss ableitet. Zusammenfassend stellt sich die Berechnung des Bundesweiten Fachbereichs wie folgt dar:

[Tabelle]

[Seite 12 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

Die Schlussfolgerung, dass die bezahlte Miete lediglich 38 % der Renditemiete erreichte, ist jedoch aus folgenden Gründen unzutreffend:

- Der VwGH hat im Erkenntnis 15.09.2016, 2013/15/0526 (und nicht mit Erkenntnis 10.02.2016, 2013/15/0284, wie demgegenüber der Bundesweite Fachbereich in seiner Stellungnahme vom 11.09.2017 vermeint), lediglich ausgesprochen, dass marktüblich agierende Immobilieninvestoren im Allgemeinen Renditen in einer Bandbreite zwischen 3 bis 5 % erwarten. Damit lässt sich aber die von der Behörde vorgenommene Berechnung keinesfalls stützen, da sie weit darüber hinausgeht.

Im zitierten Erkenntnis hatte der VwGH ausschließlich über die Kapitalertragsteuer und nicht über umsatzsteuerliche Konsequenzen abzusprechen. Diese ertragsteuerliche Sichtweise lässt sich - wie in den Vorkapiteln ausführlich dargelegt wurde - nicht für die umsatzsteuerliche Beurteilung heranziehen. Dies beachtet der Bundesweite Fachbereich allerdings nicht, sondern

legt die Aussage des VwGH sogar extensiv aus. Er vermeint daraus ableiten zu können, dass in einem ersten Schritt ein Liegenschaftszinssatz zu ermitteln sei (der grundsätzlich in der vom VwGH genannten Bandbreite zu liegen hat). Unter Heranziehung dieses Zinssatzes und der Investitionssumme sei in weiterer Folge ein Jahresertrag zu ermitteln. Dieser Jahresertrag sei in weiterer Folge als Reinertragsgröße zu interpretieren, sodass sich erst unter Addition weiterer Risiko- und Kostenzuschläge die fremdübliche Miete ergeben würde. Dieses Verfahren kann auch als mathematisches Kalkulationsschema bezeichnet werden.

Derartig aufwendige Rechengänge sind der kurzen Aussage des VwGH allerdings nicht zu entnehmen. Es ist demgegenüber davon auszugehen, dass der VwGH die sogenannte Praktikermethode vor Augen hatte. Dabei ergibt sich die Renditemiete sehr einfach, indem die gegebene Investitionssumme mit dem Renditezinssatz multipliziert wird.

- Trotz dieser gravierenden Unterschiede ist als Basis sowohl des mathematischen Kalkulationsschemas als auch der Praktikermethode zunächst ein angemessener, risikoadäquater Liegenschaftszinssatz (= Renditezinssatz) heranzuziehen. Der Bundesweite Fachbereich hat den Liegenschaftszinssatz mit 5 % und damit exakt am obersten Ende der Bandbreite des VwGH festgelegt. Der Ansatz eines Liegenschaftszinssatzes in dieser Höhe ist allerdings - wie im Folgenden noch im Detail dargelegt wird - verfehlt.

c) Miete erreicht > 50 % der Renditemiete (funktionierender Mietenmarkt liegt nicht vor) - Vergleichsrendite nach BFG

Die vom Bundesweiten Fachbereich vorgenommene Berechnung steht in krassem Widerspruch zu jener Berechnungsmethode des Bundesfinanzgerichts (BFG vom 04.05.2017, RV/6100603/2016), die in der Literatur vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 22.03.2018, Ra 2017/15/0047, als bestätigt

[Seite 13 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

angesehen wird. Diese Bestätigung für den ertragsteuerlichen Bereich bedeutet allerdings nach wie vor nicht, dass eine bestimmte Relation zwischen rechnerisch ermittelter fiktiver Miete und tatsächlich bezahlter Miete für die umsatzsteuerliche Beurteilung relevant oder gar entscheidendes Beurteilungskriterium ist.

Ungeachtet dessen ist festzuhalten, dass sich der Zugang des BFG weitgehend mit der Praktikermethode deckt. Im Gegensatz zum Rechengang des Bundesweiten Fachbereichs erübrigen sich die Ermittlung eines Rentenbarwerts und die separate Berücksichtigung diverser Risiko- und Kostenzuschläge, weil schlicht die Gesamtinvestitionskosten mit einer Vergleichsrendite multipliziert werden. Die Vergleichsrendite laut BFG ergibt sich als Durchschnitt einer Vergleichsrendite Kapitalmarktzinssatz und einer Vergleichsrendite Immobilienmarkt. Bereits bei Herleitung dieser beiden Vergleichsrenditen sind

immobilienspezifische Risiko- und Kostenzuschläge zu berücksichtigen. Zusammenfassend ergab sich nach BFG RV/6100603/2016 folgender Rechengang:

[Tabelle]

Das BFG hat den Durchschnittswert schließlich auf volle Viertelprozentpunkte abgerundet und somit einen Vergleichsrenditesatz in Höhe von 4,75 % festgestellt. Schließlich wurde dieser Zinssatz im Urteil vom 04.05.2017 auf die dort relevante Investitionssumme (EUR 1.782.000,00) als Basis umgelegt, woraus sich die Renditemiete mit EUR 84.650,00 ergab.

Die Vorgehensweise des BFG ist unseres Erachtens methodisch grundsätzlich nachvollziehbar. Im Folgenden soll die Ermittlung der Vergleichsrendite gemäß BFG RV/6100603/2016 auf die Verhältnisse bei der Beschwerdeführerin übertragen werden:

- Basiszinssatz (Faktor der Vergleichsrendite Kapitalmarkt): Heranzuziehen ist die Sekundärmarktrendite (kurz: SMR) als Vergleichsveranlagung in festverzinsliche Wertpapiere. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind die Verhältnisse beim Beginn der Vermietung heranzuziehen. Laut Sachverhalt in BFG RV/6100603/2016 begann die Vermietung in 07/2006. Das

[Seite 14 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

Mietverhältnis der Beschwerdeführerin begann mit 01/2008. Die SMR war im Jahr 2008 höher als in 2006 und belief sich auf 4,17 %.

- Geldwertanpassungsabschlag (Faktor der Vergleichsrendite Kapitalmarkt): Festverzinsliche Wertpapiere, aus denen der Basiszinssatz abgeleitet wird, sind nominell gebunden und bieten daher keinen Schutz gegen die Geldentwertung (Inflation). Im Zinssatz festverzinslicher Wertpapiere ist daher stets eine Komponente enthalten, die die künftig zu erwartende Inflation einpreist. Weist demgegenüber eine Investition einen Inflationsschutz auf, ist im Zinssatz keine Inflationskomponente zu berücksichtigen und daher ein Abschlag vom Kapitalmarktzinssatz vorzunehmen. Ein Inflationsschutz ist bei Immobilien regelmäßig gegeben, wenn die vereinbarte Miete wertgesichert ist.

Beim Mietverhältnis der Beschwerdeführerin wurde eine Wertsicherung anhand des Verbraucherpreisindex 2005 vereinbart. Derartige Abreden hat die Beschwerdeführerin standardmäßig mit allen Mietern getroffen. Sie werden auch als Wertsicherungsklausel/n bezeichnet.

In RV/6100603/2016 hat das BFG eine Kürzung des Basiszinssatzes um die enthaltene Inflationskomponente mit der Begründung abgelehnt, dass eine Anpassungsmöglichkeit ausgeschlossen sei, da nach dem VwGH ausschließlich die Marktverhältnisse beim Beginn der Vermietung heranzuziehen seien.

Dem veröffentlichten BFG-Urteil RV/6100603/2016 kann leider nicht entnommen werden, ob im entscheidungsgegenständlichen Fall eine Wertsicherungsklausel vereinbart war oder nicht. War keine Wertsicherungsklausel vereinbart, erscheint die Argumentation des BFG nachvollziehbar. Dann liegt in diesem Punkt allerdings ein gravierender Unterschied zum vorliegenden Fall vor, in dem eine Wertsicherung der Miete vereinbart war.

Denkmöglich wäre aber auch, dass das BFG aus dem Postulat der zeitpunktbezogenen Heranziehung der Marktverhältnisse des VWGH abgeleitet hat, dass ein Inflationsschutz, der naturgemäß erst in Zeiträumen nach Beginn des Mietverhältnisses konkrete Auswirkungen zu entfalten vermag, auszublenden sei und dazu führe, dass der (nominelle) Basiszinssatz nicht um einen Geldentwertungsabschlag zu kürzen sei. Eine solche Schlussfolgerung wäre jedoch als inkonsistent abzulehnen. Die Berücksichtigung der Verhältnisse eines bestimmten Zeitpunkts steht nicht im Widerspruch dazu, alle zu diesem Zeitpunkt relevanten und zwischen den Parteien vereinbarten Umstände zu berücksichtigen. Nach diesem Grundsatz ist es sogar geboten, alle im Bewertungszeitpunkt getroffenen Absprachen zwischen den Parteien, auch wenn sie sich erst in der Zukunft auswirken werden, im Bewertungszeitpunkt zu berücksichtigen. Die im vorliegenden Fall bereits bei Beginn der Vermietung vereinbarte Wertsicherung der Miete führt dazu, dass die Mieterträge gegen die Geldentwertung geschützt sind, sodass die ‚Startmiete‘ einen sogenannten ‚realen‘ Mietertrag wiedergibt. Dieser ‚reale‘ Mietertrag kann daher sinnvoll nur mit einem ‚realen‘ Basiszinssatz verglichen werden, der sich durch Abzug des Geldentwertungsabschlags vom (nominellen) Basiszinssatz errechnet.

Eine Kürzung des Basiszinssatzes um einen angemessenen Inflationsabschlag ist im vorliegenden Fall daher aufgrund des Prinzips der Kaufkraftäquivalenz geboten. Demnach liefert ein Vergleich von Erträgen und Alternativverträgen im Rahmen von (Immobilien-)Bewertungen nur dann sinnvolle Ergebnisse, wenn die im Kalkül berücksichtigten Größen hinsichtlich

[Seite 15 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

der Annahmen zur Kaufkraft konsistent sind. Im Rahmen von Bewertungen sind Zähler- und Nennergrößen folglich einheitlich entweder in Nominalgrößen oder in Realgrößen zu formulieren. Wird nun im Rahmen der Ableitung einer angemessenen Vergleichsrendite von einem trotz Wertsicherungsklausel über den Betrachtungszeitraum konstant bleibenden Mietaufwand ausgegangen (Realgröße), ist eine Kürzung des nominalen Basiszinssatzes um einen Inflationsabschlag vorzunehmen, um Konsistenz herzustellen.

Der Basiszinssatz ist aus den angeführten Gründen daher sehr wohl um einen angemessenen Geldwertanpassungsabschlag zu kürzen. Es stellt sich nur die Frage nach der Höhe des Abschlags. Die Quelle des vom BFG in RV/6100603/2016 angeführten Geldwertanpassungsabschlags in Höhe von 0,5 % wird nicht genannt. Laut Statistik Austria

belief sich die Jahresinflation (anhand VPI) in Österreich in den Jahren 1999 bis 2018 zwischen 0,5 % und 3,3 %. Der Mittelwert belief sich auf rund 1,9 %, der Median auf 2,0 %. Für den Zeitpunkt des Beginns der Vermietung im Jahr 2008 erscheint es uns nageliegend, sich am mittelfristigen Inflationsziel der EZB in Höhe von 2,0 % zu orientieren. Die Annahme einer durchschnittlichen Inflationsrate in Höhe von 2,0 % erscheint auch vor dem Hintergrund der IST-Werte im Zeitraum 1999 bis 2018 sachgerecht. Daher ist der Geldwertanpassungsabschlag uE mit 2,0 %, festzulegen.

- Immobilitätszuschlag (Faktor der Vergleichsrendite Kapitalmarkt): Das BFG hat in RV/6100603/2016 unter Verweis auf Fachliteratur einen Zuschlag in Höhe von 0,5 % angesetzt. Diesem Zugang kann uE gefolgt werden.

- Bewirtschaftungszuschlag (Faktor der Vergleichsrendite Kapitalmarkt sowie der Vergleichsrendite Immobilienmarkt): Den Bewirtschaftungszuschlag hat das BFG in RV/6100603/2016 laut Begründung bewusst hoch mit 0,50 % angesetzt, weil im zu beurteilenden Sachverhalt rund 84 % der Gesamtinvestitionskosten auf Gebäude und Einrichtung entfielen (Rest offenbar Grund und Boden) und weil Verwaltungs- und Betriebskosten teilweise von der Vermieterin getragen wurden. Demgegenüber entfallen bei der Beschwerdeführerin nur rund 73 % der Gesamtinvestitionskosten auf die Herstellungskosten und werden Verwaltungs- und Betriebskosten vollständig auf den Mieter überwält. Ein Bewirtschaftungszuschlag in Höhe von 0,30 % ist uE daher jedenfalls als ausreichend anzusehen.

- Liegenschaftszinssatz (Faktor der Vergleichsrendite Immobilienmarkt): Diesbezüglich hat das BFG in RV/6100603/2016 einen Wert in Höhe von 4 % herangezogen. Laut Urteilsbegründung handelt es sich bei diesem Wert um den Durchschnittswert der obersten Bandbreitengrenzen der in der Fachliteratur angegebenen Liegenschaftszinssätze für Einfamilienhäuser.

Warum oberste Bandbreitengrenzen relevant sein sollen, wird nur rudimentär beschrieben: Einerseits wird dies aus dem Postulat der optimalen Veranlagung abgeleitet, andererseits sei dies aufgrund mitüberlassener (Spezial)Einrichtung erforderlich.

Im Falle der Beschwerdeführerin ist eine Heranziehung der obersten Bandbreitengrenzen jedenfalls nicht geboten: Einrichtungsgegenstände sind bei der Beschwerdeführerin nicht Teil des Mietgegenstands, weshalb es keiner näheren Auseinandersetzung mit diesem Faktor bedarf. Aber auch aus der vom VwGH geforderten Prämisse der optimalen Veranlagung

[Seite 16 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

ist kein höherer Liegenschaftszinssatz abzuleiten. Der Liegenschaftszinssatz bringt ausschließlich das Risiko, welchem der Ertrag aus Realbesitz unterworfen ist, zum Ausdruck. Das Risiko ist ein der beurteilungsgegenständlichen Liegenschaft immanentes Faktum. Spricht

der VwGH von optimaler Veranlagung kann damit ausschließlich gemeint sein, jene größtmöglich erzielbare Miete zu vereinbaren und tatsächlich zu vereinnahmen, die dem Risiko der Liegenschaft entspricht. Aus dem Kriterium/Maßstab der optimalen Veranlagung dagegen generell tendenziell höhere Liegenschaftszinssätze abzuleiten, wäre gleichbedeutend mit der Schlussfolgerung, dass für Anteilsinhaber angeschafften bzw hergestellten Immobilien (vgl. Wortlaut der Überschrift der BMF-Info) generell ein höheres Risiko innewohnt, was allerdings jeglicher Grundlage entbehrt. Schließlich ist das einer vermieteten Liegenschaft innewohnende Risiko nach den Kriterien der Nutzungsart und der Lage determiniert. Zur Verdeutlichung seien hier die Empfehlungen des Hauptverbands der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs zum Liegenschaftszins wiedergegeben:

[Tabelle]

[Tabelle]

Betreffend das von der Beschwerdeführerin vermietete Objekt hält der Bundesweite Fachbereich einen Liegenschaftszinssatz in Höhe von 3,5 % als angemessen, wobei dieser den Mittelwert der Bandbreite (2,5 bis 4,5 %) für Wohnimmobilien in sehr guter Lage (Stand 2007) darstellt. Eine Heranziehung von Liegenschaftszinssätzen für hochwertige Lagen (2,0

[Seite 17 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

bis 4,0 %) wurde vom Bundesweiten Fachbereich aufgrund des - offenbar vom Bundesweiten Fachbereich als niedrig erachteten - Grundpreises von ca. EUR 250 / m² in Abrede gestellt.

Auf einen individuellen Grundpreis als Kriterium ist nicht abzustellen. Nach Kranewitter definiert sich eine hochwertige Lage in Bezug auf Wohnliegenschaften unter anderem als sehr gute bzw sehr schöne Wohnlage in der näheren Umgebung von Großstädten mit geringen Entfernungen zu den Haltestellen der Öffentlichen Verkehrsmittel. Die Liegenschaft der Beschwerdeführerin weist unseres Erachtens diese Merkmale auf.

Vertritt man dennoch die Ansicht, dass keine hochwertige, sondern lediglich eine sehr gute Lage vorliegt, spricht bereits die kritische Einstufungsfrage dafür, sich bei der Festlegung des Liegenschaftszinssatzes tendenziell am unteren Ende der Bandbreite für sehr gute Lagen zu orientieren. Liegenschaftszinssätze für ‚sehr gute Lagen‘ bestehen in der Bandbreite zwischen 2,5 und 4,5 %. Uneinsehbare, ruhige Lage, Qualität der Ausstattung und Grundstücksgröße sind innerhalb des für vermögende Marktteilnehmer besonders interessanten Segments ‚sehr gute Lagen‘ aufwertende Faktoren, die das Risiko reduzieren und somit einen tendenziell geringen Liegenschaftszinssatz rechtfertigen.

Zusammenfassend erscheint uns betreffend die Beschwerdeführerin ein Liegenschaftszinssatz im untersten Viertel der Bandbreite der Liegenschaftszinssätze für sehr gute Lagen (2,5 bis 3,0 %) angemessen. Der Mittelwert hierbei beläuft sich auf 2,75 %. Im dieser Beschwerde

vorausgegangenem Urteil RV/0211-G/10 vom 12.09.2013 hat der UFS übrigens einen Liegenschaftszinssatz in Höhe von 2,45 % angesetzt.

- Kein Inflationszuschlag (allfälliger Faktor der Vergleichsrendite Immobilienmarkt): Da die Beschwerdeführerin mit ihrem Mieter eine Wertsicherungsklausel vereinbart hat, entfällt der Ansatz eines Inflationszuschlags. Im Übrigen wird auf die Ausführungen zum Geldwertanpassungsabschlag verwiesen.

- Unter Zugrundelegung der adaptierten Parameter stellt sich die Ermittlung der Vergleichsrendite für das von der Beschwerdeführerin vermietete Objekt zusammenfassend wie folgt dar:

[Tabelle]

[Seite 18 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

Wird nun ein Zinssatz in Höhe von rund 3,0 % auf die Investitionssumme in Höhe von EUR 1.687.933,00 umgelegt, ergibt sich eine Renditemiete in Höhe von rund EUR 50.638,00. Die tatsächlich vereinbarte Miete erreicht davon über 71 %. Sie liegt damit deutlich über 50 %, sodass das laut BMF-Info geforderte Kriterium für den Vorsteuerabzug erfüllt ist.

Mit anderen Worten: Die tatsächlich vereinbarte Miete führt zu einer Rendite in Höhe von rund 2,13 % (EUR 36.000,00 / EUR 1.687.933,00), was mehr als 50 % der Vergleichsrendite in Höhe von 3,0 % entspricht. An dieser Stelle soll nicht außeracht gelassen werden, dass die Beschwerdeführerin neben dem beschwerdegegenständlichen Wohnraum im selben Objekt auch - vom Finanzamt stets unbeanstandet - ein Büro vermietet. Die Rendite dieses Büroteils belief sich zu Mietbeginn auf 2,32 % und ist damit nur unmerklich höher als die Rentabilität des Wohnbereichs.

Abschließend halten wir fest, dass bei keiner der hier angestellten Betrachtungen eine Bereinigung aufgrund überdurchschnittlicher Grundstücksgröße vorgenommen wird. Das vermietete Objekt befindet sich allerdings auf einem ca. 2.400 m² großen Grundstück und wie aus der Rechtsprechung zur Hauptwohnsitzbefreiung hervorgeht, wird im Allgemeinen eine Grundfläche von rund 1.000 m² als üblich/angemessen angesehen. Dieser Richtwert wird beim Grundstück der Beschwerdeführerin um mehr als das Zweifache überschritten. Aus diesem Grund hat eine Bereinigung dergestalt zu erfolgen, dass im Bereich der Investitionskosten die Kosten für Grund und Boden nur partiell einzubeziehen sind. Eine solche Vorgehensweise lässt sich auch damit sachlich begründen, dass der auszuscheidende Teil der Anschaffungskosten für Grund und Boden von der Beschwerdeführerin nicht für Zwecke der Nutzenziehung in Form von Mieten angeschafft wurde, sondern insoweit Vermögensveranlagungs- bzw Wertsteigerungsmotive ausschlaggebend sind. Egal in welchem Ausmaß die Anschaffungskosten für Grund und Boden letztlich ausgeschieden werden, ergibt

sich nach jeglicher der hier angestellten Betrachtung dadurch in Relation zur Investitionssumme eine höhere und damit ‚angemessenere‘ tatsächlich vereinbarte und bezahlte Miete der Mieterin der Beschwerdeführerin. Erfolgt die Bereinigung beispielsweise indem die in der Gesamtinvestitionssumme für den Wohnbereich enthaltenen Kosten für Grund und Boden nur zu 50 % angesetzt werden, ergibt sich folgendes Bild:

[Seite 19 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 05.11.2019]

[Tabelle]

Infolge der Anpassung erreicht die tatsächliche Miete rund 82 % der ‚Renditemiete‘. Der Liegenschaftszins beläuft sich auf rund 2,46 % (EUR 36.000,00 / EUR 1.461.789,00).

2. Verstoß gegen das Recht auf ein faires Verfahren

Die belangte Behörde hat im Übrigen gegen das im unionsrechtlich harmonisierten Umsatzsteuer- recht geltende Grundrecht auf gute Verwaltung (Art 41 EuGrC) verstoßen, dessen Beachtung ein materiell-rechtlich anderes Ergebnis nach sich ziehen hätte können. Der angefochtene Bescheid ist da— her auch deshalb mit Rechtswidrigkeit belastet. Der Verstoß gründet sich darauf, dass sie — wie unter 1.3.c) dargelegt — Beweismittel verlangt hat, deren Beschaffung absolut unmöglich ist.“

Die Beschwerdeführerin hat die mündliche Verhandlung beantragt. Den Antrag auf Entscheidung durch den Senat hat die Beschwerdeführerin zurückgenommen.

Das Bundesfinanzgericht hat im fortgesetzten Verfahren über die Bescheidbeschwerden erwogen:

Im (die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 12.09.2013, RV/0211-G/10, aufhebenden) Erkenntnis vom 10.02.2016, 2013/15/0284, hat der Verwaltungsgerichtshof mit Bindungswirkung für den hier entscheidungsgegenständlichen Beschwerdefall ausgeführt:

"§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

'Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.'

Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der im Beschwerdefall anzuwendenden Richtlinie 2006/112/EG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz 8).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, VwSlg 8654/F, ausgeführt, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Art. 4 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 77/388/EWG (nunmehr: Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG) in Betracht kommt. Es fehle allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung). Die Beurteilung sei dabei an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Stifter überlassen werde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde.

Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der Erfüllung des Stiftungszweckes dienen, und solchen, die über die bloße Erfüllung des Stiftungszweckes hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen seien, finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler, in den Rn 24 ff:

'24 Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt.

Artikel 4 der Sechsten Richtlinie hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. Urteil Rompelman, a. a. O., Randnr. 24). Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muss folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit - hier die Nutzung eines Gegenstands in Form der Vermietung - zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.

(...)

26 Im Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795) hat der Gerichtshof entschieden, dass zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört.

27 Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob ein einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, dass seine Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

28 Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

29 Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.'

Wie der Rn 29 des EuGH Urteils vom 26. September 1996, C 230/94, Enkler, auf welches der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, VwSlg 8654/F, Bezug genommen hat, zu entnehmen ist, kann allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Die Beurteilung hat vielmehr unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten zu erfolgen, die für einen Einzelfall charakteristisch sind. Anderes geht auch aus den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes, die von der belangten Behörde für den von ihr vertretenen (gegenteiligen) Standpunkt ins Treffen geführt werden, nicht hervor.

Im Erkenntnis vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, VwSlg 8654/F, war etwa strittig, ob die von der dortigen Beschwerdeführerin tatsächlich gewählte Form der Errichtung und Überlassung einer Wohnimmobilie an den Stifter auf eine Art und Weise erfolgte, die die dortige Beschwerdeführerin als Steuerpflichtige (Unternehmerin) auswies. Die dort belangte Behörde hat das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit mit der Begründung verneint, dass der Stifter bereits vor Abschluss des Mietvertrages seinen Wohnsitz im neuerrichteten Gebäude begründet habe, die im Nachhinein getroffene (mündliche) Mietvereinbarung in verschiedenen Punkten gegen das Vorliegen einer wirtschaftlichen Betätigung gesprochen habe, entgegen der behaupteten mündlichen Vereinbarung auch noch nach Abschluss der Mietvereinbarung Investitionen in das Objekt getätigt worden seien und der vereinbarte Mietzins nicht

fremdüblich gewesen sei. Diese Beurteilung stieß nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (und nicht nur aufgrund einer allenfalls zu niedrigen Miete und damit einhergehend zu geringen Rendite aus der Vermietung) auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken.

Im Bereich der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter bzw. an Personen, die den Gesellschaftern nahestehen, sind in rechtlicher Hinsicht mehrere dem Vorsteuerabzug allenfalls entgegenstehende Konstellationen zu unterscheiden. Der Vorgang kann einerseits eine verdeckte Ausschüttung darstellen und gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen (vgl. dazu etwa das Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, VwSlg. 8515/F). In diesem Fall kommt besondere Bedeutung der Angemessenheit der Miete zu. Der Vorgang kann sich aber andererseits auch als bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist. Um bei der Überlassung des Gebrauchs das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu. Ein (moderates) Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen Mietentgelt kann daher für sich allein nicht dazu führen, eine Tätigkeit als nichtunternehmerisch einzustufen.

Die belangte Behörde hat die Frage, ob die streitgegenständliche Vermietung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird und damit überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, lediglich anhand der Angemessenheit der Miete und nicht anhand des Gesamtbilds der Verhältnisse beurteilt und schon damit die Rechtslage verkannt. Abgesehen davon wäre eine abstrakte Renditeberechnung dann gerechtfertigt, wenn es für das von der Beschwerdeführerin errichtete Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gäbe, was von der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren dezidiert bestritten worden ist. Wenn der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, VwSlg. 8515/F, auf die Renditeerwartung eines 'marktüblich agierenden Immobilieninvestors' als Vergleichsmaßstab abgestellt hat, dann war damit jene Rendite gemeint, die üblicherweise aus dem eingesetzten Kapital durch Vermietung erzielt wird."

Mit Erkenntnis vom 15.09.2016, 2013/15/0256, hat der Verwaltungsgerichtshof in einem anderen Beschwerdefall folgende Klarstellung mit Bedeutung auch für den hier entscheidungsgegenständlichen Beschwerdefall getroffen (vgl. auch VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050):

"Maßgeblich ist demnach jener Renditesatz der sich bei optimaler Veranlagung des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts) in Immobilien ergibt, wobei nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen ein Renditezinssatz in der Bandbreite von 3 bis 5 % (idR in Abhängigkeit von den Marktverhältnissen beim Beginn der Vermietung) zu erzielen sein

müsste. Die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Körperschaft mindern sich nicht um vom Stifter gewährte Darlehen (siehe etwa zu Herstellungskosten im Falle von Investitionszuschüssen aus privaten Mitteln VwGH vom 18. Jänner 1994, 90/14/0124, VwSlg 6855/F).

Eine solche abstrakte Renditeberechnung wäre allerdings dann nicht geboten, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist.

Bezogen auf den Beschwerdefall war die Miete bei abstrakter Berechnung anhand eines Renditesatzes auf die Anschaffungs-/Herstellungskosten (für Grundstück und Baulichkeiten) von insgesamt (...) EUR (...) zu ermitteln."

Mit Erkenntnis vom 22.03.2018, Ra 2017/15/0047, hat der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsprechung wie folgt bestätigt:

"14 Der Verwaltungsgerichtshof hat im Vorerkenntnis zu Recht erkannt, dass eine abstrakte Renditeermittlung (mit idR 3% bis 5% des maßgeblichen Wertes) dann nicht geboten ist, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist.

15 Das Bundesfinanzgericht stellte im nunmehr angefochtenen Erkenntnis fest, die Revisionswerberin habe den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes für das von ihr errichtete Objekt nicht erbracht, weil die Unterlagen, die sie im Rahmen eines diesbezüglichen Vorhaltverfahrens vorgelegt habe, nur eine allgemeine Beschreibung der angebotenen Vergleichsobjekte enthielten. Angaben zu Bauart und Ausstattung sowie Gediegenheit und Exklusivität dieser Objekte seien den vorgelegten Unterlagen nur bedingt zu entnehmen und Angaben zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. Verkehrswerten der Objekte fehlten gänzlich. Durch die vorgelegten Unterlagen werde auch nicht belegt, dass diese Objekte tatsächlich nachgefragt und in weiterer Folge (gewinnbringend) vermietet worden seien.

16 Dass durch die im fortgesetzten Verfahren vorgelegten Unterlagen sehr wohl der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes erbracht worden sei, wird in der Revision nicht behauptet. Im Rahmen des Zulässigkeitsvorbringens wird lediglich gerügt, dass der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes durch den Abgabepflichtigen eine unzulässige

Beweislastumkehr darstelle, der Vorhalt des Bundesfinanzgerichts unerfüllbar und unzulässig sei, weil damit "von einem Durchschnittsbürger das Spezialwissen eines Sachverständigen für das Immobilienwesen" verlangt werde, und das Bundesfinanzgericht zudem Auskünfte für Zeiten verlangt habe, für die die absolute Festsetzungsverjährung eingetreten sei.

17 Diesem Zulässigkeitsvorbringen ist zu entgegnen, dass wirtschaftlich agierende, (nur) am Mietertrag interessierte Investoren vor der Errichtung eines Mietobjektes den Mietenmarkt (im gegebenen geographischen Einzugsgebiet) erkunden, um Fehlinvestitionen zu vermeiden. Die Vorlage der den zu erwartenden Mietenmarkt betreffenden Unterlagen, die einen wirtschaftlich agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen letztlich zur Errichtung eines Mietobjektes bewogen haben, ist aber - entgegen dem in der Revision vertretenen Standpunkt - jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabenverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten."

Vor diesem rechtlichen Hintergrund hatte die Beschwerdeführerin nachzuweisen, ob es für das von ihr errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, wobei es sich um (mit vergleichbaren Kosten) errichtete Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität handeln muss.

Als Nachweis hat die Beschwerdeführerin im abgabenbehördlichen Verfahren das mit 27.02.2019 datierte Privatgutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Liegenschaftsbewertung und Nutzwertgutachten vorgelegt. Unter Punkt 3.1.2 "Ableitung Mietmarkt aus Verträgen" werden folgende Mietobjekte zum Vergleich angeführt:

Bezirk	Größe	Anmerkung
Jakomini	190 m2	Altbau, nur ausgemalt
St. Peter	125 m2	Altbau, innen saniert
St. Peter	129 m2	k. A.
St. Peter	155 m2	k. A.
Geidorf	204 m2	Altbau stark sanierungsbedürftig
Ragnitz	130 m2	Neubau

Bei drei Mietobjekten handelt es sich um Altbauten (einer nur ausgemalt, einer nur innen saniert). Bei zwei Mietobjekten wurden gar keine Angaben gemacht. Bei einem Mietobjekt wurde lediglich angegeben, dass es sich um einen Neubau handelt. Bei sämtlichen Liegenschaften fehlen jene Angaben, die den Vergleich ermöglichten, dass es sich um (mit

vergleichbaren Kosten) errichtete Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität handelt. Angaben zu Bauart und Ausstattung sowie Gediegenheit und Exklusivität der Objekte sind dem Gutachten nicht zu entnehmen. Damit ist der Beschwerdeführerin der Nachweis, dass es für das von ihr errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, nicht gelungen.

Zum Vorbringen von Seiten der Beschwerdeführerin, der von ihr abverlangte Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes sei ihr unzumutbar, wird auf das Erkenntnis vom 22.03.2018, Ra 2017/15/0047, verwiesen, worin der Verwaltungsgerichtshof diesbezügliche Bedenken nicht teilt (siehe oben).

Da die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen hat, dass es für ihr Mietobjekt einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, war das tatsächlich vereinbarte Mietentgelt (Nutzungsentgelt) mit einem fremdüblichen (Rendite-)Mietentgelt zu vergleichen. Dabei war von Anschaffungs-/Herstellungskosten (für Grund- und Boden sowie Gebäudeanteil mit Mietwohnnutzung) von 1,751.717,37 € (G+B 516.072,21 €, EFH 1,235.645,15 € netto) auszugehen.

Vergleicht man das vereinbarte Nutzungsentgelt von (jährlich) 36.000 € mit einem Renditemietzins, so ergibt sich unter Zugrundelegung eines nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes im Allgemeinen anzuwendenden Renditezinssatzes in der Bandbreite von 3 bis 5 %, dass das tatsächlich vereinbarte Mietentgelt im Beschwerdefall zwischen 59% (bei 5% Renditezinssatz) und 31% (bei 3% Renditezinssatz) unter dem fremdüblichen Renditemietentgelt (der bei 5% Renditezinssatz 87.585,87 €, bei 4% Renditezinssatz 70.068,69 € und bei 3% Renditezinssatz 52.551,52 € beträgt) liegt (siehe die in der mündlichen Verhandlung den Parteien ausgehändigten Berechnungsblätter). Ein (nur) moderates Abweichen des tatsächlich vereinbarten vom fremdüblichen (Rendite-)Mietentgelt (vgl. VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284) kann darin nicht erkannt werden. Soweit von Seiten der Beschwerdeführerin diesbezüglich in der mündlichen Verhandlung unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.06.2018, Ra 2017/15/0019, vorgebracht wurde, dass die Vorsteuerauschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nur zur Anwendung komme, wenn das tatsächlich vereinbarte Mietentgelt mehr als die Hälfte unter dem fremdüblichen (Rendite-)Mietentgelt liege, so ist ihr entgegenzuhalten, dass die Aussagen dieses Erkenntnisses eine gänzlich andere rechtliche Kategorie betrafen, weil das betroffene Gebäude (ein Schulgebäude) nicht als "für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt" beurteilt wurde.

Dem Ansinnen der Beschwerdeführerin auf "Bereinigung" der Anschaffungskosten aufgrund überdurchschnittlicher Grundstücksgröße (siehe Seite 18 des Schreibens vom 05.1.2019) war nicht nachzukommen, weil Mietgegenstand ausdrücklich "sämtliche Grundstücksflächen (2.409 m²) samt dem darauf befindlichen Einfamilienhaus (250 m², mit Ausnahme des im

Kellergeschoss westlich gelegenen Büros im Ausmaß von ca. 60 m²)" war (siehe "Hauptmietvertrag").

Was die von Seiten der Beschwerdeführerin mehrfach behauptete Möglichkeit der Teilung in vier selbständige Wohneinheiten betrifft (siehe das Vorbringen auf Seite 5 des Beschwerdeschreibens sowie das diesbezügliche Vorbringen in der Niederschrift über die mündliche Verhandlung), ist festzustellen, dass laut "Hauptmietvertrag" das "Einfamilienhaus" als solches mietgegenständlich ist. Bloße Möglichkeiten bleiben außer Betracht. Dass die Beschwerdeführerin nun - wie dies in der mündlichen Verhandlung behauptet wurde - viele Jahre später im Nachhinein das Obergeschoss abgetrennt (Kosten: 30.000 €) und anderweitig vermietet haben soll (die Identität des Mieters wurde in der mündlichen Verhandlung durch den steuerlichen Vertreter nicht offengelegt), ist rückwirkend für die Streitjahre nicht von Belang.

Da die Voraussetzungen für die Beurteilung des Mietobjekts als ein (körperschaftsteuer-)neutrales und deshalb zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führendes Vermögen vorliegen, waren die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Was die von Seiten der Beschwerdeführerin im Schreiben vom 05.11.2019 geäußerten rechtlichen Bedenken im Hinblick auf Art. 176 MwStRL betrifft (siehe Seite 2 des Schreibens), so ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht in seinen Rechtsanschauungen an das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10.02.2016, 2013/15/0284, gebunden ist.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzungen im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 22. November 2019