

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Einzelrichter über die Beschwerden der X-GmbH, vertreten durch die Steuerberatung-XYZ, vom 25.10.2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 26.09.2017 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2009 und 2010 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

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Gesellschafter ist ua. Dr. X (auch Geschäftsführer). Betriebsgegenstand ist die Wirtschaftsprüfung.

Am 19.12.2008 erwarb die Beschwerdeführerin von Dr. X (der aufgrund des rechtskräftigen Einantwortungsbeschlusses vom 03.03.2008 im Verlass nach seiner Mutter außerbücherlicher Alleineigentümer war) die Liegenschaft EZ **** KG **1**, bestehend aus den Grundstücken ****/8 Baufl. (Gebäude) A-Gasse 51 und ****/10 Baufl. (begrünt) im unverbürgten katastralen Gesamtausmaß von 929 m² um den Kaufpreis von 500.000 € (umsatzsteuerfrei).

Die Lage des Wohnstandortes im "Zentralsystem der Stadt Graz" ist als sehr gut zu bezeichnen, die Lage des Standortes im "System hierarchischer Zentren innerhalb von Großstädten ist ebenfalls als sehr gut zu bezeichnen (siehe Seite 2 des von Seiten der Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachtens vom 20.02.2017 "über den angemessenen und ortsüblichen Mietzins der Liegenschaft (...) A-Gasse 51" des Dipl. Ing. E B).

Das Ursprungsgebäude wurde im Jahr 1920 errichtet und im Jahr 2010 unter Belassung einzelner Bauteile, wie Holzstiegen, einzelne Kastenstockfenster mit Einfachverglasung umgebaut bzw. größtenteils neu errichtet (siehe Seite 8 des erwähnten Gutachtens vom 20.02.2017). Es handelt sich faktisch um einen Neubau (siehe Seite 3 der von Seiten der Beschwerdeführerin vorgelegten Stellungnahme des Dipl. Ing. E B vom 02.11.2017)

Die nutzbaren Geschossflächen betragen 179 m² (Wohngeschosse), 21 m² (Keller) und 21 m² (Garage) (siehe Seite 14 des erwähnten Gutachtens vom 20.02.2017).

Übersicht Investitionskosten:

AK G+B	174.166,67 €
AK Gebäude	348.333,33 €
Baukosten (netto)	882.155,00 €
Gesamt	1,404.655,00 €

Ab 01.02.2010 vermietete die Beschwerdeführerin die Liegenschaft mit dem umgebauten Wohnhaus um einen monatlichen Mietzins von 1.800 € netto auf unbestimmte Dauer an Dr. X, wobei dieser sämtliche Betriebskosten und laufende öffentliche Abgaben selbst zu bezahlen hatte (siehe Mietvertragsurkunde vom 26.01.2010).

Aufgrund einer Zustiftung ging die Liegenschaft ab 30.09.2011 ins Eigentum der X-Privatstiftung über, wobei die Privatstiftung in den Mietvertrag mit Dr. X eintrat (siehe Urkunde vom 02.09.2011).

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 03.11.2011** führte die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer für 2008 bis 2010 durch. Dabei traf der Prüfer die streitgegenständliche Feststellung, dass die Vermietung der Liegenschaft umsatz- und körperschaftsteuerlich unbeachtlich sei, weil es sich um ein Gebäude handle, das nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar bzw. repräsentativ sei und es nicht zum Unternehmensbereich gehöre. Aufgrund dessen sei der Beschwerdeführerin der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Liegenschaft im Betrag von 92.806,15 € (2009) und im Betrag von 81.707,26 € (2010) sowie Aufwendungen für AfA und sonstige Kosten im Betrag von 11.296,66 Euro (2009) und im Betrag von 10.306,48 Euro (2010) zu versagen (gleichzeitig für 2010: Ertragskürzung um die Mieterträge im Betrag von 19.800 Euro).

Aufgrund dieser (und anderer) Feststellungen setzte die belangte Behörde mit den Bescheiden vom 07.02.2013 die Umsatzsteuer 2009 und 2010 sowie die Körperschaftsteuer 2009 bis 2010 im wiederaufgenommenen Verfahren neu fest.

Dem **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 25.01.2013** war dazu zu entnehmen, dass die Miete gemessen an den Investitionskosten im Fremdvergleich zu gering sei. Eine Miete in dieser Höhe sei in Graz, auch in dieser Lage, nicht zu erzielen. Ein fremder Vermieter hätte nicht derart hohe Anschaffungs- und Errichtungsinvestitionen getätigt. Der Ertragswert des Gebäudes liege bei 1,143.788,66 €, der "Gesamtwert" bei 1,385.328,76 € und die "tatsächlichen AK + HK" bei 1,404.000 €. Es sei auch zu berücksichtigen, dass die Liegenschaft bereits im September 2011 unentgeltlich an die X-Privatstiftung übertragen worden sei.

Mit **Berufungsschreiben vom 11.06.2013** erhob die Beschwerdeführerin nach Fristverlängerung die Berufungen gegen die angefochtenen Bescheide. Zur Begründung wurde damals ausgeführt, dass die Außenprüfung jede Aussage schuldig bleibe, wie hoch

die ortsübliche Miete für diese Wohnfläche und die Liegenschaft sein sollte. Die retrograde Rechnung aus einer Rendite heraus werde durch keine fremdüblichen Mieten im Raum Graz in "bevorzugter Wohnanlage" auch nur annähernd gestützt.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 10.10.2014** wies die belangte Behörde die (nun als Beschwerden zu erledigenden) Berufungen als unbegründet ab. Der der gesonderten Bescheidebegründung vom 10.10.2014 beigefügten Stellungnahme der BMF Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich, vom 24.01.2014 war zu entnehmen, dass die Renditemiete (kalkulatorische Kostenmiete) für das Objekt 5.570 € monatlich betrage.

Mit **Vorlageantragsschreiben vom 05.11.2014** beantragte die Beschwerdeführerin die Entscheidung über die Berufungen durch das Verwaltungsgericht (Vorlageantrag).

Mit **Vorlagebericht vom 20.08.2014** legte die belangte Behörde die Berufungen dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Mit **Beschluss vom 28.09.2016** hob das Bundesfinanzgericht die angefochtenen Bescheide 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 vorgelegen sei und wenn nicht, ob der tatsächliche Mietzins - nicht nur moderat - unter einer angemessenen Renditemiete liege.

Mit **Vorhaltsschreiben vom 09.01.2017** ersuchte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin nachzuweisen, dass für das Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung "in vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität" (mit vergleichbaren Kosten) ein funktionierender Mietenmarkt vorliege.

Mit **Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 05.04.2017** übermittelte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde ein mit 20.02.2017 datiertes Gutachten "über den angemessenen und ortsüblichen Mietzins der Liegenschaft (...) A-Gasse 51" des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Dipl. Ing. E B vor und brachte vor, dass sich daraus ergebe, dass es in Graz für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung in vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität einen funktionierenden Mietenmarkt gebe, dass die im Mietvertrag vereinbarte monatliche Miete von 1.800 € netto ortsüblich sei und dass die Miete unter Berücksichtigung der Indexanpassung zum Bewertungsstichtag Februar 2017 monatlich 1.962 € betrage. Dem "Gutachten über den angemessenen und ortsüblichen Mietzins" ist zu entnehmen, dass der Gutachter beauftragt wurde, ein Gutachten über den "angemessenen und ortsüblichen Mietzins" zu erstellen. Zur Frage, ob für Mietobjekte der streitgegenständlichen Art ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt, ist dem Gutachten nur zu entnehmen, dass "einleitend (...) festgestellt sei, dass es natürlich einen funktionierenden Mietenmarkt für derartige Einfamilienhäuser bzw. exklusive Villen - speziell in der Landeshauptstadt Graz - gibt. Vor allem in Graz mit seinen zahlreichen universitären Einrichtungen, nahezu 60.000 Studenten und tausenden Professoren sowie großen internationalen Konzernen, wie Magna und Andritz, sind derartige Villen sehr gefragt" (Seite 16). "Es

gibt also einen sehr gängigen Mietenmarkt für Liegenschaften dieser Art, er ist jedoch - außer den Vertragsparteien - offiziell nur der Finanzverwaltung bekannt" (Seite 18). "Einfamilienhäuser bzw. Villen werden demnach fast nur von 'Privat an Privat', vielfach unter Ausschluss von Maklern vermietet, sodass man über den tatsächlichen ortsüblichen Mietzins nur 'informelle Angaben' erhält. Laut Maklerinformationen bewegen sich die ortsüblichen Mietzinse für Villen der gegenständlichen Art je nach den eingangs erwähnten Kriterien im oberen Bereich der im Immobilienpreisspiegel veröffentlichten Wohnungsmietzinse" (Seite 19). Nach der Auswertung der Beilage zur Freitagsausgabe der Kleinen Zeitung ("Immobilienpreise Graz - Die Bezirke" vom 09.09.2016) könne ersehen werden, dass die höchsten Nettomieten bis zu 12 €/m² ua. im Bezirk ****1**** erreichten (Seite 21).

Mit den hier beschwerdegegenständlichen **Bescheiden vom 26.09.2017** setzte die belangte Behörde die Körperschaftsteuer und die die Umsatzsteuer 2009 bis 2010 (unter Berücksichtigung auch der sonstigen Feststellung der Außenprüfung) erneut fest.

Abgabenart	Betrag	Abgabennachforderung
K 2009	105.086,06 €	6.473,93 €
K 2010	20.722,45 €	8.749,00 €
U 2009	365.907,99 €	92.806,15 €
U 2010	256.177,97 €	82.438,06 €

Der gesonderten **Bescheidbegründung vom 26.09.2017** ist dazu zu entnehmen, dass es der Beschwerdeführerin nicht gelungen sei, den funktionierenden Mietenmarkt in Graz für Einfamilienhäuser dieser Exklusivität nachzuweisen, und dass die Renditeberechnung eine signifikante Abweichung zur tatsächlich gezahlten Miete ergebe. Zur näheren Begründung gibt die belangte Behörde in der gesonderten Bescheidbegründung die "Conclusio" einer zum Gutachten der Beschwerdeführerin getätigten (beigelegten) Anfragebeantwortung des Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung vom 12.09.2017 wieder, wonach die Beschwerdeführerin mit Durchschnittswohnungsmieten des Immobilienpreisspiegels, einem Mietenspiegel sowie einem Inserat der "Kleinen Zeitung" den geforderten Nachweis für einen funktionierenden Mietenmarkt nicht erbracht habe. Das Gutachten benenne kein einziges Vergleichsobjekt. Somit werde der funktionierende Mietenmarkt lediglich behauptet, aber nicht nachgewiesen (Seite 3). Die fremdübliche Mietzinshöhe werde nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes von der Amortisation des eingesetzten Kapitals und der angemessenen Verzinsung bestimmt. Für das gegenständliche Mietobjekt werde daher der Renditezinssatz mit 4,25% (Ausgangswert 3,75%, Zuschlag Vermietung 0,5%) angesetzt. Bei Umkehrung des Ertragswertverfahrens liege die monatliche Renditemiete bei 6.25 € netto. Der tatsächlich bezahlte monatliche Mietzins liege bei monatlich 1.800 € netto und erreiche damit lediglich 30% der Renditemiete. Der Beschwerdeführerin sei es somit nicht gelungen sei, den funktionierenden Mietenmarkt

in Graz für Einfamilienhäuser dieser "Exklusivität" nachzuweisen, die Renditeberechnung ergebe eine signifikante Abweichung zur tatsächlichen gezahlten Miete (siehe Seite 4).

Mit **Beschwerdeschreiben vom 25.10.2017** erhob die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter unter kurzer Wiedergabe des bisherigen Verfahrensverlaufes die Beschwerden gegen diese Bescheide und beantragte deren Abänderung. Gleichzeitig legte die Beschwerdeführerin einen mit 30.07.2009 datierten Mietvertrag über eine Liegenschaft mit darauf befindlichem Einfamilienhaus mit der Grundstücksadresse B-Weg 25 in Graz (KG **2**) vor (Nachnamen des Vermieters und des Mieters geschwärzt).

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 03.04.2018** übermittelte die Beschwerdeführerin eine Replik des Dipl. Ing. E B zur Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches vor. Darin weist der Sachverständige wie bereits in seinem Gutachten nochmals darauf hin, dass er für die Feststellung des "angemessenen bzw. ortsüblichen" Mietzinses die Mietverträge nicht einsehen könne (siehe Seite 3). Eine Mitwirkungspflicht der Partei könne sich nur auf beweisbare und zugängliche Daten stützen und nicht auf solche, zu denen nur die Finanzverwaltung Zugang habe (siehe Seite 6). Dass es sehr wohl einen funktionierenden Mietenmarkt für Einfamilienhäuser und Villen gebe, sei durch Auswertung von Anboten in den jeweiligen "Freitag-Ausgaben" der Kleinen Zeitung dargelegt worden (siehe Seite 7). Eingeholte Maklerinformationen hätten ergeben, dass bei Mietangeboten zum Unterschied von Kaufangeboten der Angebotspreis größtenteils realisiert werde und mit dem tatsächlichen Mietzins übereinstimme (siehe Seite 8). Für eine "beste Lage, sehr hoher Standard" in Wien liege die Spitzenrendite bei 1% bis 2%. Selbst in "guten und sehr guten Lagen" sei eine Spitzenrendite von 1,5% bis 2,5% erzielbar (siehe Seite 10). Der berechnete Mietwert von 24.540 € entspreche bei einem Verkehrswert von 1,4 Mio. € einer Rendite von rund 1,75% und bewege sich in der vom Gerichtssachverständigenverband veröffentlichten Empfehlung für Wohnliegenschaften in hochwertiger Lage zwischen 1% bis 3% (siehe Seite 11). Im bedeutendsten Nachschlagewerk über Liegenschaftsbewertung werde für Villen ebenfalls ein Liegenschaftszinssatz von 1,5% bis 3% empfohlen (siehe Seite 12). Zur Zeit des Mietvertragsabschlusses sei in der Kleinen Zeitung eine Villa in Mariatrost, in ruhiger Lage, 5 Zimmer, 2 Terrassen und Balkone mit großem Garten, mit einer Wohnnutzfläche von 130 m² um 1.500 € inkl. Betriebskosten angeboten worden (siehe Seite 13). In der Kleinen Zeitung sei Oktober/November 2010 auch am Rosenberg - in der Nähe der Villa der Beschwerdeführerin - eine Neubauvilla (6 Zimmer; Pool) angeboten worden. Bei dieser "absolut vergleichbaren" Villa könne man eine Bestätigung der Feststellung des Gutachtens ableiten, dass Villen dieser Exklusivität, Größe und Lage um maximal 2.500 €/Monat vermietbar seien (siehe Seite 14). Auch die im Gutachten erwähnte Villa erscheine durchaus vergleichbar, weil "das LBG im § 4 (2) zu Ausdruck bringt, dass Vergleichspreise in "zeitlicher Nähe zum Bewertungsstichtag in vergleichbaren Gebieten" heranzuziehen sind" (siehe Seite 14). Der Verwaltungsgerichtshof (und auch das Bundesfinanzgericht) gehe bei seinen Erkenntnissen von Sachverhalten und Entwicklungen aus, die es in der Nachkriegszeit ab 1945 bis zum Beginn der

Finanzkrise im Jahr 2007 tatsächlich gegeben habe. Nahezu die gesamte vom Gerichtshof zitierte Literatur baue auf diesem Zeitraum auf, entspräche aber nicht mehr dem neuesten Stand der Wissenschaft und Lehre hinsichtlich der Renditeüberlegungen. Die Renditeüberlegungen von 3% bis 5% hätten vor dem Jahr 2007 primär bei den Liegenschaftsarten Mietwohnhäuser, Büro- und Geschäftshäuser, Kaufhäuser, Einkaufszentren etc. gegolten (siehe Seite 16). Bei Ein- und Zweifamilienhäusern, Eigentumswohnungen sowie land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften seien sie bereits zu diesem Zeitpunkt unterhalb von 3% gelegen (siehe Seite 17). Auch die von diversen Autoren entwickelten Liegenschaftszinssatzformeln, wie z. B. jene von Kranewitter, 7. Auflage, S. 100, entsprächen für Einfamilienhäuser nicht mehr ganz dem Gedanken der Wertsteigerung des Vermögens (siehe Seite 17). Der Risikozuschlag treffe nicht mehr zu, wenn das allgemeine Risiko einer Geldentwertung wesentlich über den Sekundärmarkt- und Emissionsrenditen liege (siehe Seite 18). Auch der Zuschlag für "geringe Mobilität der Investition" sei absolut ungerechtfertigt, da der Nachfragemarkt nach derartigen Liegenschaften wesentlich höher sei, als der Angebotsmarkt (siehe Seite 18). Als alternative Berechnungsart des Liegenschaftszinssatzes ergebe sich die Formel Basiszinssatz minus Geldwertanpassungsabschlag (siehe Seite 18). Seit der Finanzkrise liege das Wertsteigerungspotential weit über den Renditeüberlegungen (siehe Seite 21). Unabhängig von der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofes gelte aus fachlicher Sicht, dass die Spitzenrendite von Villen - ähnlich jener von guten bis besten Lagen von Eigentumswohnungen - bei 1% bis 2,5% liege. Und dies treffe im gegenständlichen Fall mit einer Rendite von 1,75% zu (siehe Seite 22).

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27.08.2018** legte die Beschwerdeführerin ein mit März 2017 datiertes "Wertermittlungsgutachten betreffend den angemessenen Mietzins der Liegenschaft A-Gasse 51" der M Realitäten Gruppe vor und brachte nach umfassender Darstellung des bisherigen Verwaltungsgeschehens zum Nachweis des funktionierenden Mietenmarktes ergänzend vor:

"[Seite 10 des Schreibens vom 27.08.2018]

(...) Das BFG lehnt in RV/6100603/2016 vom 04.05.2017 Angebotspreise zwar ab, kommt aber in seinen Ausführungen auf den Punkt:

Einerseits wird auf Immobiliensachverständige und -treuhänder verwiesen. Richtig mag sein, dass hier eine bestimmte Marktkenntnis vorliegt.

Der VwGH verlangt aber nicht nur eine Wiedergabe einer Sachverständigenmeinung und -erfahrung, sondern auch den Nachweis im Sinne einer Begründung. Hier zeigt sich, dass auch Immobiliensachverständige nicht immer über tatsächlich abgeschlossene Verträge Erfahrung erlangen und außerdem dieses Wissen in concreto auch gar nicht preisgeben dürften.

Zum anderen geht der Verweis des BFG darauf, dass selbst die vom Beschwerdeführer geforderte Auswertung der in der Finanz Verwaltung vorhandenen Daten nicht zur notwendigen Gesamtschau führen würde, insofern ins Leere, als gerade die Finanz

Verwaltung sowohl Baukosten als auch vereinbarte Mieten verfügbar haben müsste (Prodinger, Der funktionierende Mietenmarkt - ergänzende Überlegungen in SWK 35/2017, 1469).

Rz 16 Es macht wenig Sinn, vom Steuerpflichtigen den Beweis bestimmter tatsächlich abgeschlossener Mieten zu fordern, Angebotspreise abzulehnen, von Seiten der Finanzverwaltung keine Daten zur Verfügung zu stellen und einfach zu fordern, dass der Steuerpflichtige allenfalls vermittels Immobilien treuhändern Zugriff auf tatsächliche Mieten zu haben habe, wenn dies in der Praxis nicht möglich ist.

Der Steuerpflichtige kann - im Unterschied zur Finanzverwaltung - an tatsächliche Daten mangels Publizität eben gerade nicht herankommen. Verlangt die Abgabenbehörde den Nachweis durch den Steuerpflichtigen, wird daher wohl hinzunehmen sein, dass in der Beweisführung eine gewisse Unschärfe liegt. Ansonsten werden exakte Daten wohl von Seiten der Abgabenverwaltung zur Verfügung zu stellen sein (Prodinger, Der funktionierende Mietenmarkt - ergänzende Überlegungen in SWK 35/2017, 1469).

[Seite 11 des Schreibens vom 27.08.2018]

In diesem Zusammenhang ersuchen wir die Rechtsprechung zu beachten, wonach den Parteien keine offenbar unerfüllbaren Beweisaufträge zum Nachweis der Richtigkeit ihrer Behauptungen erteilt werden dürfen (Ritz, BAO, 6. Aufl. 2017, § 138 Rz 2; VwGH 25.09.1964, 1528/63; 24.02.2004, 99/14/0247).

Rz 17 Prodinger verweist in SWK 35/2017, 1469 ebenfalls auf das Investitionsverhalten nach der Finanz- und Wirtschaftskrise, unter beispielhafter Bezugnahme auf Wiener Zinshäuser.

Obwohl anfangs noch der Kapitalmarkt höhere Zinsen gezeigt hat, wurden für die Immobilien laufend steigende Preise gezahlt, sodass die Liegenschaftszinssätze teils deutlich gesunken sind.

Dies erklärt sich zum einen daraus, dass Investoren auch die potentielle Wertsteigerung des Investments mitbedenken, und zum anderen daraus, dass der Sachwert in unruhigen Zeiten als sicher und sinnvoll angesehen wird, somit das Investment auch dann eingegangen wird, wenn es eine vordergründig niedere Rendite ausweist.

Verhält sich daher ein Steuerpflichtiger wie der Markt, kann ihm das nicht unter Verweis auf abstrakte Rechnungen verwehrt werden (Prodinger, Der funktionierende Mietenmarkt - ergänzende Überlegungen in SWK 35/2017, 1469).

Rz 18 Die Definitionen des funktionierenden Mietenmarktes seitens der Finanzverwaltung weichen erheblich von der wirtschaftlichen Realität ab: Kein Immobilieninvestor in Österreich orientiert sich ausschließlich am Mietertrag. Vielmehr wägt ein Investor in Zeiten von Negativzinsen ab, in welche Produkte oder Wirtschaftsgüter er sein Geld investieren soll. Der Renditezinssatz richtet sich im Regelfall nach der Rendite einer zehnjährigen Staatsanleihe (aktuell etwa 0,64%; Varro, Renditemiete: Diskriminierung Begünstigten? in ecolex 2017, 561).

Die Beschwerdeführerin sieht den Nachweis des Vorliegens eines funktionierenden Mietenmarktes durch das Gutachten und die Replik des unabhängigen Sachverständigen HR DI E B für die [Liegenschaft] unzweifelhaft als erbracht an.

[Seite 12 des Schreibens vom 27.08.2018]

Es besteht für die Abgabenbehörde daher kein Grund, eine abstrakte Renditenberechnung anzustellen.

Der monatliche Mietzins von im Jahr 2010 monatlich netto € 1.800,00 und derzeit nach Indexanpassung monatlich netto € 1.962,00 ist angemessen und ortsüblich (Gutachten von HR DI E B, Seite 24). Der monatliche Mietzins wurde auch von der Abgabenbehörde I. Instanz nie bestritten.

Dass es für Villen wie die [Liegenschaft] einen absolut funktionierenden Mietenmarkt gibt, belegt der Sachverständige schlüssig mit seinen Ausführungen und Vergleichsobjekten ab Seite 15 des Gutachtens ergänzt um die Ausführungen in seiner Replik ab Seite 13."

Gleichzeitig beantragte die Beschwerdeführerin im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27.08.2018 die Einvernahme des "zuständigen Mitglieds des Fachbereichs" in Anwesenheit der Beschwerdeführerin zu verschiedenen (von der Beschwerdeführerin im Schreiben ausformulierten) Fragen.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 05.03.2019** änderte die belangte Behörde die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 und 2010 in den Beschwerden stattgebender Weise ab, während sie die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 als unbegründet abwies. Dazu übermittelte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin die gesonderten **Begründung vom 05.03.2019** (Beilage Anfragebeantwortung des Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung vom 21.12.2018), der zu entnehmen ist:

*Auch von Seiten des Finanzamtes wird hier auf das gesamte Verfahren GZ RV/2101135/2014 vor Aufhebung und Zurückverweisung verwiesen. Es wurde das ergänzende Vorbringen sowie auch das Wertermittlungsgutachten M** wiederum dem bundesweiten Fachbereich für Bewertung und Bodenschätzung zur Begutachtung vorgelegt und am 21.12.2018 wurde die Stellungnahme an das Finanzamt übermittelt (Beilage 1). Auszugsweise wird hier das Resümee zitiert:*

'Resümee - Stellungnahme:

An den Ausführungen der, den abgabenbehördlichen Bescheiden zu Grunde gefegten Würdigung des bundesweiten Fachbereichs vom 12.9.2017 (SZK - 01201/0014-BB/2017) wird sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach festgehalten.

Mangels Nachweises eines auf das konkrete Grundstück Bezug nehmenden funktionierenden Mietenmarktes zum 1.2.2010 ist eine abstrakte Renditemietenberechnung anzustellen. Diese belauft sich den, in o.a. Würdigung ausführlich dargestellten Berechnungen des bundesweiten Fachbereiches folgend auf Jährlich brutto € 79.526,-, die tatsächliche (IST-)Miete auf € 23.760,-und beträgt somit ca.

30% der abstrakten Renditemiete, weshalb ein marktkonform agierender Investor wohl ein derartiges Investment aus wirtschaftlichen Gründen nicht tätigt.

In seinem Erkenntnis vom 15.9.2016, 2013/15/0256 übernahm der VwGH das Erfordernis eines funktionierenden Mietenmarktes aus dem zur Umsatzsteuer ergangenen VwGH-Erkenntnis vom 10.2.2016, 2013/15/0284., andernfalls eine abstrakte Renditeberechnung auf Basis einer vom eingesetzten Kapital fremdüblichen Renditeerwartung eines marktüblich und wirtschaftlich agierenden Immobilieninvestors, der nur am Mietertrag interessiert ist, anzustellen ist. Der Steuerpflichtige hat den, im Vermietungsbereich festzustellenden, gewinnbringenden funktionierenden Mietenmarkt anhand von (mindestens zehn oder mehr (vgl. Prodingen/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht³, 71) vergleichbaren, tatsächlichen nachhaltig und langfristig vermieteten Objekten nachzuweisen. Vergleichbar im Sinne von Lage, gegebener Bauart und Ausstattung, Gediegenheit, Exklusivität etc. sowie nicht zuletzt mit der Höhe nach vergleichbaren Gesamtanschaffungs-/Herstellungskosten für Grundstock und Baulichkeiten.

Auf den Zeitpunkt des Mietbeginns (nach erfolgter Fertigstellung) - in concreto 1.2.2010 - ist abzustellen. Die Erfüllung aller Kriterien ist auf Basis tatsächlicher Mietverhältnisse in konkreter Abbildung (wie z.B. Anschaffungs- u. Herstellungskosten, Lage, Größe, Wohn- u. sonstige Nutz- u. Grundstücksflächen, Miete, Mietdauer, Befristung, Kautionshaltungskosten, Betriebskosten etc.) ebenso transparent wie nachvollziehbar darzustellen, Vergleichsobjekte auf Basis von Inseraten und Angeboten können keine dem Höchstgericht entsprechende Beweiskraft entfalten.

Höchstgerichtliches Erfordernis ist es also, dass auch andere wirtschaftliche agierende, nur am Mietertrag interessierte Investoren Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten. Dazu zählt wohl nicht der Nachweis, dass solche Objekte (vereinzelt oder vorübergehend und kurzfristig) am Markt angeboten werden. Es inkludiert jedenfalls den Nachweis, dass solche Objekte auch tatsächlich mit angemessener Verzinsung des eingesetzten Kapitals zu einem gewinnbringenden Preis nachhaltig ver- bzw. gemietet werden. (...)'

In seinem Beschluss vom 28.09.2016 wies das Bundesfinanzgericht unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.06.2016, 2013/15/0301 darauf hin, dass die Abgabenbehörde festzustellen habe, ob für Mietobjekte der beschwerdegegenständlichen Art ein entsprechender Mietenmarkt vorliege. Der VwGH führte im genannten Erkenntnis aus, dass ein funktionierender Mietenmarkt vom Abgabepflichtigen nachzuweisen sei. Dieser Nachweis wurde von der Beschwerdeführerin für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum nicht erbracht. Zur näheren Begründung wird auf die Ausführungen des Fachbereiches Bewertung und Bodenschätzung in der Stellungnahme vom 21.12.2018 verwiesen.

Wie der VwGH in mittlerweile gefestigter Rechtsprechung ausführt, ist im Falle des Fehlens eines funktionierenden Mietenmarktes eine abstrakte Renditeberechnung

gerechtfertigt (vgl. VwGH 18.10.2017, 2016/13/0050; 10.02.2016, 2013/15/0284). Auf die vom Fachbereich Bewertung und Bodenschätzung in der Stellungnahme vom 12.09.2017 durchgeführte abstrakte Renditeberechnung, die bereits Bestandteil der Begründung der hier angefochtenen Bescheide war, wird verwiesen. Aus dieser Berechnung folgt, dass die im beschwerdegegenständlichen Zeitraum tatsächlich verrechnete Miete deutlich niedriger als die Hälfte der errechneten Renditemiete war.

(...)

Der Vorsteuerabzug steht der Beschwerdeführerin auch deshalb nicht zu, weil die Nutzungsüberlassung der Immobilie im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht den Charakter einer wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit hatte. Wie sich aus den im Betriebsprüfungsbericht vom 24.01.2013 zusammengefassten abgabenbehördlichen Feststellungen ergibt, wurde die als Mietvertrag bezeichnete schriftliche Vereinbarung von der Beschwerdeführerin nicht unterschrieben. Eine Kautions, die grundsätzlich der Sicherung von Forderungen aus einem Mietverhältnis dient, wurde nicht vereinbart. Zudem erfolgte die Ausgestaltung der Immobilie ausschließlich nach den Vorstellungen und Wohnbedürfnissen des Gesellschafters. Darüber hinaus wurde, wie oben dargestellt, ein unangemessen niedriges Entgelt für die Nutzungsüberlassung vereinbart. In einer Gesamtbetrachtung folgt daraus, dass die Nutzungsüberlassung der Immobilie als bloße Gebrauchsüberlassung anzusehen ist, die nicht zum Zweck der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen im Sinne des § 2 UStG 1994 bzw. Art 9 MwStSyst-RL erfolgte, sondern um dem Gesellschafter einen wirtschaftlichen Vorteil zuzuwenden. Mangels wirtschaftlicher (unternehmerischer) Tätigkeit steht der Vorsteuerabzug für damit zusammenhängende Eingangsleistungen auch aus diesem Blickwinkel nicht zu.

(...)

4 Zu den Anträgen in der Beschwerde

Dazu hat der bundesweite Fachbereich (auf Seite 13) wie folgt Stellung genommen:

'Beweisanträge u. sonstige Ansinnen lt. Stellungnahme Dr. X:

Die von Dr. X weit und breit ausgeführten Beweisanträge u. sonstige Ansinnen von Ermittlungen zugunsten des Steuerpflichtigen müssen insofern allesamt zurückgewiesen werden, als sie infolge eindeutig judizierter, umfassender und ausschliesslicher Nachweispflicht beim Steuerpflichtigen jedweder weiterer Grundlagen entbehrt.'

Mit **Schreiben vom 20.03.2019 (Vorlageantrag)** beantragte die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter ohne weiteres Vorbringen die Vorlage der Beschwerden zur Entscheidung durch das Verwaltungsgericht.

Mit **Vorlagebericht vom 22.05.2019** legte die belangte Behörde die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht ohne Sachverhaltsdarstellung und ohne Stellungnahme zur Entscheidung vor.

Mit **Schreiben vom 03.06.2019** reichte die belangte Behörde beim Bundesfinanzgericht eine Darstellung des Sachverhaltes und eine Stellungnahme nach, die der Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 17.09.2019 zur Kenntnis gebracht wurde.

Mit **Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019** gab die Beschwerdeführerin eine weitere Äußerung ab und legte ein mit 31.03.2017 datiertes Gutachten "über den Verkehrswert der Liegenschaft EZ **** KG **1**" des Dipl. Ing. E B, ein mit 02.06.2017 datiertes Gutachten "über die ortsübliche Miete betreffend die Liegenschaft (...) A-Gasse 51" von F K, einen mit 21.12.2018 datierten Mietvertrag über die Nachbarliegenschaft A-Gasse 49 (Bestandgeber: X-Privatstiftung, Namen der beiden Mieter geschwärzt), nochmals den mit 30.07.2009 datierten Mietvertrag über die Liegenschaft mit der Grundstücksadresse B-Weg 25 sowie eine Auszug aus der Monatszeitschrift Gewinn mit dem Titel "Immobilienkredite im freien Fall" vor. Der Äußerung ist zu entnehmen:

[Seite 2 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019]

Rz 3 Nun zum wesentlichsten Teil für die mündliche Verhandlung am 26.11.2019 und der Frage, ob es in Graz und Graz-Umgebung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, der durch einen ortsüblichen und angemessenen Mietzins nachweisbar ist.

Das erste Gutachten zu diesem Thema hat HR DI E B am 20.02.2017 der X-Privatstiftung vorgelegt; dieses Gutachten ist auch aktenkundig und wurde dem Finanzamt Graz-Stadt am 31.03.2017 übermittelt.

Nach der aktenkundigen Äußerung des Finanzamts Graz-Stadt mit Unterstützung des Fachbereichs hat HR DI B eine Gegenäußerung datiert vom 02.11.2017 abgegeben.

[Seite 3 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019]

*Auch diese umfangreiche Äußerung ist aktenkundig geworden im Akt des Finanzamts Graz-Stadt zur Steuernummer ***. Wir dürfen davon ausgehen, dass auch dieser Aktenteil dem Bundesfinanzgericht übermittelt wurde und in die Beweiswürdigung eingeschlossen wird.*

Rz 4 HR DI B schließt seine Stellungnahme vom 02.11.2017 wie folgt ab:

'Unabhängig von der Rechtsansicht des Verwaltungsgerichtshofs gilt aus fachlicher Sicht, dass die Spitzenrendite von Villen - ähnlich jener von guten, bis besten Lagen von Eigentumswohnungen - bei 1 % bis 2,5 % liegt und dies trifft im gegenständlichen Fall mit einer Rendite von 1, 75 % zu.

Die vom FFB errechneten € 33,6/m² NF entbehren jedweder Vergleichsgrundlage, sind rund um das 3-fache zu hoch und würden von keinem Sachverständigen, der für sein Gutachten haftet, derart unreflektiert dargestellt werden.'

Rz 5 Entsprechend der aktuellen Rechtsprechung des BFG (04.05.2017, RV/6100 603/2016) ist es bei einem funktionierenden Mietenmarkt nicht mehr notwendig, Renditen zu errechnen und gegenüber zu stellen. Wir haben dem Finanzamt Graz-Stadt und damit auch dem BFG ein weiteres Wertermittlungsgutachten betreffend den angemessenen

Mietzins der Liegenschaft 8010 Graz, A-Gasse 51 und einemfunktionierenden Mietenmarkt übergeben.

*Dieses aktenkundige Gutachten der M Realitäten Gruppe (M**) zeigt die Bewertungsparameter in Kapitel IV auf Seite 45/50 sehr deutlich auf, zeigt Vergleichswertverfahren auf und stellt fest, dass der angemessene Mietzins der Liegenschaft A-Gasse 51, 8010 Graz mit € 1.917,00 pro Monat als festgesetzt und angemessen gelten kann.*

*M** bezeichnet die gegenständliche Liegenschaft als marktgängiges Objekt am Grazer Realitätenmarkt. Neben der ausreichenden Nutzbarkeit durch Dritte sowie der ausreichenden Größe eines potentiellen Nutzerkreises, zeigt insbesondere der ermittelte, angemessene Mietzins ein marktfähiges Preis-/Leistungsverhältnis der gegenständlichen Liegenschaft (Seite 49/50 des Gutachtens). Der Sachverständige weist abschließend daraufhin, dass sein Wertermittlungsgutachten unter Beachtung des abgelegten Eides als gerichtlich beeideter Sachverständiger für das Immobilienwesen und unter Beachtung der Standesregeln des Hauptverbandes der gerichtlich beeideten Sachverständigen erstellt und unterfertigt wurde.*

[Seite 4 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019]

Rz 6 Wir entnehmen der Entscheidung des BFG vom 04.05.2017 zur RV/6100603/2016, dass das BFG für die Beurteilung eines funktionierenden Mietenmarkts und für den Nachweis von Marktverhältnissen von einer Gesamtschau ausgeht, über die in der Regel nur Berufsgruppen wie Immobilientreuhänder bzw. Immobiliensachverständige verfügen.

Zur Frage, wie dieser Nachweis des funktionierenden Mietenmarkts zu erbringen ist, hat sich der VwGH bislang noch nicht konkret geäußert (vgl. Baumgartner/Berger/Leyrer in SWK Spezial Einkommensteuer 2019, 153ff).

Aus der höchstgerichtlichen Judikatur (VwGH vom 10.02.2016, 2013/15/0284 und vom 15.09.2016, 2013/15/0256) ergibt sich, dass eine abstrakte Renditeberechnung nicht notwendig ist, wenn es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor, ein Objekt vergleichbarer Gedeihenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, was vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist.

Rz 7 Dazu ist folgendes von Seiten der Bf zu sagen:

Einer der Geschäftsführer der Steuerberatung-XYZ, Dr. X, ist eingetragener Gerichtssachverständiger bei der Justiz in u.a. dem Fachgebiet des Börsen- und Bankwesens und dies seit vielen Jahren.

Die Gutachten dieses Sachverständigen sind auch der Justiz bekannt.

Wirtschaftlich agierenden Investoren ist auch bekannt, dass die Einlagenzinssätze der Österreichischen Kreditinstitute, insbesondere Spareinlagen mit vereinbarter Laufzeit über 2 Jahre, im Jahr 201 1 einen Ertrag brachten von 2,27 % und bis zum Jahr 2018 auf

0,80 % absanken. Ein wirtschaftlich denkender und agierender Investor wird verfügbare Kapitalmittel wohl nicht in Sparbucheinlagen/Wandeleinlagen oder ähnliches investieren.

Ein wirtschaftlich denkender und agierender Investor wird in gesichertes Realvermögen investieren, denn Realvermögen hält sich wertbezogen gerade nicht an Bankeinlagenzinssätze.

[Seite 5 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019]

Derzeit liegt eine UBM-Anleihe 2019 bis 2025 der UBM Development GmbH vor (www.ubm-dcvelopment.com) mit einer Zeichnungsfrist von 04.11.2019 bis 08.11.2019 und einem Zinssatz von 2,75 % für die interessierten Zeichner dieser Anleihe. Diese Anleihe ist durch nichts gesichert und es werden keine Garantien abgegeben.

Rz 8 Die Werthaltigkeit von Realitäten orientiert sich nicht an Veranlagungsangeboten. Der Kauf einer Liegenschaft in Graz und Graz-Umgebung, insbesondere in den bevorzugten Eigenheimliegenschaften Ruckerlberg, Andritz und Rosenberg, zieht wirtschaftlich agierende Investoren deswegen an, weil die Kredite zum Erwerb dieser Liegenschaften für private Investoren, einschließlich der negativen Zinssätze, derzeit bei 0,375 % liegen. Eine Investition in Realvermögen mit geringen Zinssätzen, erbringt einen attraktiven Mietwert. Daran orientieren sich wirtschaftlich agierende Investoren. Kredite dieser Art werden derzeit fix bis auf 20 Jahre von Grazer Kreditinstituten vergeben, womit jedenfalls die Kreditzinsen deutlich unter dem Mietertrag liegen.

Rendite bezogene Berechnungen sind im vorliegenden Sachverhalt völlig obsolet. Ein Darlehenszinssatz von 0,375 %, Fixzinsen (Anlage/5) auf 20 Jahre ab 1,25 % beseitigen alle Diskussionen über Renditen.

Rz 9 Wenn die Feststellung des VwGH vom 10.02.2016 (Rz 6) bedeutet, dass der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts vom Steuerpflichtigen zu erbringen ist, so heißt das noch nicht, dass der Steuerpflichtige diesen Nachweis selbst zu erbringen hat.

Die Entscheidung des BFG vom 04.05.2017 (Rz 6) ist insofern klar, als das BFG erkennt, dass über die Marktverhältnisse eben nur Immobilienreuhänder bzw. Immobiliensachverständige verfügen. Um diesen Nachweis zu erbringen, haben wir die aktenkundigen zwei Gutachten von anerkannten Immobiliensachverständigen vorgelegt. Ein drittes Gutachten wird dieser Stellungnahme noch beigelegt (Beilage/3).

[Seite 6 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019]

Rz 10 Da die X-Privatstiftung die Liegenschaft EZ **** KG **1**, Wohnhaus A-Gasse 49, 8010 Graz, im Jahr 2017 erworben hat, wurde seinerzeit wiederum von HR DI E B ein Gutachten, datiert vom 31.03.2017 erstellt (Beilage/I).

In diesem Gutachten sind vergleichbare Kaufpreise in Euro dargestellt (Gutachten Seite 15 mit Vergleichsgrundstücken und Vergleichspreisen).

Rz 11 Auf Seite 19 seines Gutachtens kommt der Sachverständige zu einem Verkehrswert der Liegenschaft A-Gasse 49 von € 540.000,00.

Der Hauptmietvertrag für die Mieter dieser Liegenschaft vom 21.12.2018 wird in Kopie (Namen sind geschwärzt, DSGVO, Beilage/2) beigegeben. Der Mietzins für die absolut fremden Mieter beträgt brutto € 2.200,00 zzgl. Betriebskosten. Die Wohnnutzfläche dieser Liegenschaft beträgt 303 m², das entspricht einer Miete von 7,26/m².

Hier sei angemerkt, dass die Liegenschaft A-Gasse 51, direkt neben der Liegenschaft A-Gasse 49, eine Nutzfläche von 179 m² aufweist und damit eine Miete von 11,06/m² erwirtschaftet wird (1.980/179).

Rz 12 Schon nach allem bisher Gesagten muss klar sein, dass für die Liegenschaft A-Gasse 51 und ähnliche Liegenschaften ein durchaus funktionierender Mietenmarkt in Graz und Graz-Umgebung vorhanden ist.

Die höchstgerichtliche Rechtsprechung stellt fest, dass Behörden und Gerichte zwar an die eingeholten Sachverständigengutachten nicht gebunden sind, diese aber von ihnen nur in entsprechend fachlich begründeter Weise abweichen dürfen (VwGH 31.01.2019, Ra 2018/16/0216).

Weiters darf die Begründung der behördlichen Beschlussfassung nicht hinter einer Begründung zurückstehen, die von dem Gutachten eines Sachverständigen gefordert werden muss (VfGH 29.06.1965, B247/64).

[Seite 7 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019]

Einem schlüssigen Sachverständigengutachten kann mit bloßen Behauptungen ohne Argumentation auf gleicher fachlicher Ebene von der Behörde nicht entgegengetreten werden. Allenfalls kann ein vorgelegtes Gutachten in seiner Beweiskraft von der Behörde durch ein gleichwertiges (Gegen-)Gutachten bekämpft werden (VwGH 31.01.2019, Ra 2018/16/0216).

Rz 13 Zum Nachweis eines funktionierenden Mietenmarkts verweisen wir weiter noch auf Baumgartner/Berger/Leyrer in Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinöcker, SWK Spezial Einkommensteuer 2019 wie folgt:

Dass sich der VwGH zur Rechtsfrage eines funktionierenden Mietenmarkts und der dazu notwendigen Beweisführung äußert, ist den Ausführungen des BFG zu entnehmen (FN 17).

Das BFG verlangt die Benennung von Vergleichsinvestoren und lässt den Nachweis nicht genügen, dass am Markt Objekte angeboten werden, die dem Mietobjekt (möglichst weitgehend) entsprechen. Vielmehr wird ein Nachweis dafür verlangt, dass derartige Objekte zu einem gewinnbringenden Preis auch tatsächlich nachgefragt werden (FN 18).

Der Entscheidungspraxis des BFG (FN 22) ist zu entnehmen, dass das BFG für den Nachweis eines Mietenmarktes Sachverständigengutachten präferiert (FN 22). (Siehe dazu auch Rz 6ff.)

Rz 14 Da der aktuelle Rechtsstreit über einen funktionierenden Mietenmarkt durch die Liegenschaft A-Gasse 51, 8010 Graz und die Frage der ortsüblichen Miete veranlasst

wurde, haben wir abschließend den allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Liegenschaftsbewertungen F K um ein weiteres Gutachten gebeten.

Sein Gutachten datiert vom 02.06.2017 und wir legen es als Beilage/3 bei. Wir erlauben uns darauf hinzuweisen, dass F K in allen uns bekannten strittigen Immobilienbewertungen einschließlich ortsüblicher Miete und Mietenmarkt auch von der Österreichischen Finanzverwaltung immer wieder als Sachverständiger bestellt wird.

[Seite 8 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019]

Wir haben uns daher erlaubt, an F K direkt heranzutreten; das Ergebnis ist das erwähnte Gutachten.

K hat die monatliche ortsübliche Miete für das Haus A-Gasse 51 mit brutto € 1.979,50 bei einem ortsüblichen Mietpreis pro Quadratmeter von € 10,50 bewertet.

F K führt in seinem Gutachten aus, dass die gegenständliche Liegenschaft zum Bewertungsstichtag und nach wie vor als marktgängige Immobilie am Grazer Realitätenmarkt eingestuft wird.

Aufgrund der gegebenen Nutzbarkeit der gegenständlichen Einfamilien-Liegenschaft auch für Dritte, sowie dem entsprechenden großen Nachfragepotential nach solchen Liegenschaften - insbesondere u.a. durch die Lage und die Raumkonzeption des Objekts - stellt der ermittelte, angemessene ortsübliche Mietzins ein marktfähiges Preis-/Leistungsverhältnis für die bewertungsgegenständliche Liegenschaft dar.

Rz 15 Den Äußerungen des Finanzamts Graz-Stadt, verstärkt durch die Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs, Stellungnahme vom 21.12.2018, ist kurz und bündig mit folgenden Argumenten entgegenzutreten.

Rz 15. 1 Das Finanzamt Graz-Stadt übernimmt die Resümee-Stellungnahme des Bundesweiten Fachbereichs in einer Form, die den § 115 (3) BAO in keiner Form berücksichtigt. Die Aussage in dieser Stellungnahme auf Seite 2 zum sogenannten „Experten- Interview“ ist einer Masterarbeit der Fachhochschule Wien entnommen. Wir wollen den Text, die Formulierung und die fehlende wissenschaftliche Unterlegung aus purer professioneller Höflichkeit nicht weiter kommentieren.

Rz 15.2 Die Stellungnahme 'Punktuelle Betrachtung' (demonstrative Aufzählung) des Finanzamts Graz-Stadt, mit Unterstützung des Bundesweiten Fachbereichs, wird durch das ergänzende Gutachten des Sachverständigen DI E B, datiert vom 02.11.2017 widerlegt.

Wir haben nicht nur einen Mietvertrag vorgelegt, sondern zusätzlich den Mietvertrag Haus 51 und einen weiteren Mietvertrag für das im Jahr 2018 akquirierte Haus A-Gasse 49.

[Seite 9 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019]

Somit liegen jeweils drei Gutachten und Mietverträge sowie damit ortsübliche Mietzinse für die Liegenschaften B-Weg 25 (Beilage/4), A-Gasse 49 und A-Gasse 51 vor.

Die persönlichen Daten der Vermieter bzw. Mieter sind entsprechend der DSGVO teilweise geschwärzt.

In allen drei Fällen wurden von renommierten, vom Auftraggeber völlig unabhängigen, auch international bekannten Sachverständigen Gutachten vorgelegt, die eine ortsübliche Miete und einen funktionierenden Mietenmarkt beweisen.

*Das Finanzamt Graz-Stadt hat nach der Bescheidbegründung vom 05.03.2019 zur Abgabekontonummer (68) ***/**** weder eine weitere Stellungnahme zur Gegenäußerung der Bf vorgelegt, noch die vorliegenden Gutachten kommentiert.*

*Rz 15. 3 Der Bundesweite Fachbereich stellt in seiner Stellungnahme zu Seite 3, lit. c und zum Wertermittlungsgutachten der M Realitäten Gruppe fest, dass aus seiner Sicht dieses Gutachten auf 11 nicht beweiskräftigen Vergleichsangeboten basiert. Dem ist entgegenzuhalten, dass die Bewertungsparameter im M** Gutachten von Seite 45 mit Vergleichswerten, unter Einbezug bereinigter Vergleichswerte Lage, Größe und Ausstattung, sowie Konfidenzintervall vorliegen, das Vergleichswertverfahren in der Bewertung auf Seite 48/50 dargelegt ist und daraus ein angemessener Mietzins abgeleitet wurde.*

Rz 15. 4 Wie sich das beschwerdegegenständliche Grundstück (Haus Nr. 51) zu anderen, allgemeinen nicht vergleichsspezifischen Liegenschaften vergleichen lassen sollte, erklärt der Fachbereich nicht.

*Der Mietvertrag zur Liegenschaft EZ **** und EZ ****, KG **2** (Haus B-Weg 25), war für drei Jahre abgeschlossen. Dass diese Vermietung zwischen dem fremden Mieter und Vermieter nach zwei Jahren einvernehmlich gelöst wurde, ändert nichts daran, dass ein funktionierender Mietenmarkt vorliegt.*

[Seite 10 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019]

Rz 15.5 Die vertragliche Ausgestaltung und insbesondere das Tragen der Instandhaltungskosten durch nachprüfbare tatsächlich errichtete Mietverträge, die nach Ansicht des Fachbereichs vorgelegt werden müssen, ist nicht in Einklang zu bringen mit § 138 (2, letzter Satz) BAO. Wir haben das Möglichste getan und drei Gutachten von renommierten Immobiliensachverständigen dem Finanzamt Graz-Stadt vorgelegt. Die Qualität dieser Gutachten unterliegt der Beweiswürdigung und der folgenden Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht. Alle zitierten Sachverständigen werden, siehe Schlussanträge, von der Bf als Zeugen genannt. Diese Zeugen sollen aus eigener Wahrnehmung über ihre Gutachten, den ortsüblichen Mietzins und einen funktionierenden Mietenmarkt in Graz und Graz-Umgebung befragt werden.

Rz 15.6 Im Mietvertrag Haus A-Gasse 51 werden die Instandhaltungskosten ohne betragliche Begrenzung (nach oben) aufzuteilen sein, so die Stellungnahme des Fachbereichs.

Der Fachbereich erklärt, dass diese Vereinbarungen 'damit indirekt verzerrt und schwammig sind', was zugegebenermaßen im gewöhnlichen redlichen Geschäftsverkehr genauso unüblich ist, wie üblich in einer unredlichen Argumentation.

Abgesehen davon, dass dieser Formulierung keine konkrete inhaltliche Aussage entnommen werden kann, verkennen der Fachbereich und das Finanzamt Graz-Stadt, dass § 1096 ABGB dispositives Recht darstellt und eine Vereinbarung, wie unter IV. des gegenständlichen Mietvertrags keinesfalls unüblich ist.

Sollte mit der 'indirekten Verzerrung' der Miete der Umstand angesprochen werden, dass sich diese durch die Überwälzung der Instandhaltungskosten auf den Mieter erhöht, so sei angemerkt, dass dies im gegenständlichen Sachverhalt ein Argument für die Fremdüblichkeit darstellt, also als höhere Miete vom Mieter akzeptiert wurde.

[Seite 11 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019]

Rz 15.7 Ein Zusammenwirken zwischen Vermieter und Mieter hat es nicht gegeben. Die Vermieter sind in Graz und darüber hinaus bekannte Juristen und Vorstandsmitglieder der KFP; ein Anwalt, ein Universitätsprofessor und ein Notar. Ein Zusammenwirken hat es nicht gegeben.

Die Vorstandsmitglieder der Stiftung können selbstverständlich als Zeugen stellig gemacht werden, wenn das BFG darauf Wert legt.

Rz 15.8 Wenn der Fachbereich in seiner Stellungnahme moniert, dass für den Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes seitens des Steuerpflichtigen keine nachprüfbaren, tatsächlich errichteten Mietverträge vorgelegt wurden, so ist auf die Entscheidung des VwGH vom 22.03.2018, Ra 2017/15/0047 zu verweisen.

In dieser Entscheidung fordert der VwGH lediglich 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'.

Nicht verlangt wird vom Höchstgericht die Vorlage von vergleichbaren, tatsächlich errichteten Mietverträgen. Der Zugang zu solchen wird in der Regel nämlich auch dem wirtschaftlichen agierenden, (nur) am Mietertrag interessierten Abgabepflichtigen verwehrt sein und können entsprechende Daten daher grundsätzlich nie eine Entscheidungsgrundlage sein (vgl. auch Prodingner, Der funktionierende Mietenmarkt, ergänzende Überlegungen, SWK 35/2017, 1469 [1474]).

Rz 16 Zusammengefasst: Das Finanzamt Graz-Stadt hat mit kräftiger Unterstützung des Bundesweiten Fachbereichs die bisherige Argumentation der Beschwerdeführerin ohne Beachtung in allen Punkten negativ kommentiert. Dies ist ein, aus Sicht der Beschwerdeführerin, schwerer Verstoß gegen das Parteiengehör gemäß § 115 (2) und § 115 (3) BAO.

Dieser Verstoß wird in der mündlichen Verhandlung vom BFG zu bewerten sein und die Argumentation der Beschwerdeführerin wird dazu führen, dass doch ein funktionierender Mietenmarkt für Liegenschaften dieser Art besteht.

Rz 17 Als Zeugen werden namhaft gemacht:

- Der Leiter des Fachbereichs für Bewertung und Bodenschätzung, AD G B*****, Fachexperte Immobilienbewertung per Adresse Finanzamt Graz-Stadt, zur Erläuterung seiner Stellungnahme im Akt*
- Dr. H K****, ***, als Vermieter einer vergleichsfähigen Liegenschaft zum Haus Nr. 51*
- Dr. I D***, ***, als Mieter der Liegenschaft A-Gasse 49, Vermieterin: X-Privatstiftung, ****
- HR DI E B als Zeuge zu seinem Gutachten samt Erläuterung über den Verkehrswert der Liegenschaft A-Gasse 49, Gutachten vom 31.03.2017 und Stellungnahme vom 02.11.2017*
- Informierter Vertreter der M Realitäten Gruppe, ***, zu deren Gutachten und deren Erläuterung.*
- F K Liegenschaftsbewertung, ***, zur Erläuterung des Gutachtens über die ortsübliche Miete und den bestehenden funktionierenden Mietenmarkt zum Haus 8010 Graz, A-Gasse 51"*

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

Das Bundesfinanzgericht hat über die Bescheidbeschwerden erwogen:

Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird (§ 8 Abs. 2 KStG 1988).

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten ua. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind (vgl. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994).

Voraussetzung für die Beurteilung eines Wohngebäudes als ein (körperschaftsteuer-)neutrales und damit auch zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führendes Vermögen ist, dass es für das von der Körperschaft errichtete Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt und der tatsächliche Mietzins - nicht nur moderat - unter einer angemessenen Renditemiete liegt (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284).

Die angemessene Renditemiete errechnet sich anhand eines Renditezinssatzes (im Allgemeinen in der Bandbreite von 3 bis 5%) des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten (gegebenenfalls des höheren Verkehrswerts des Objekts; vgl. VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256).

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 (vgl. VwGH 15.09.2016, 2013/15/0256).

Unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechung war von Seiten der Beschwerdeführerin anhand einer ausreichenden Anzahl von Vergleichsliegenschaften nachzuweisen, dass in Graz Einfamilienhäuser vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichtet (bzw. saniert) und am Markt vermietet werden, sodass das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes für solche Objekte zu bejahen ist.

Keinem der von Seiten der Beschwerdeführerin vorgelegten Sachverständigengutachten ist im Befund zu entnehmen, welche mit vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichteten (bzw. sanierten) Einfamilienhäuser in Graz vermietet werden.

So enthält das Gutachten "über den angemessenen und ortsüblichen Mietzins der Liegenschaft [...] A-Gasse 51" des Dipl. Ing. E B im Befund lediglich eine "Auswertung der jeweiligen 'Freitags-Ausgaben' der Kleinen Zeitung", die nur die ortsüblichen Mieten in Graz darstellt (siehe Seite 20 und 21), sowie eine Aufstellung von Vergleichsgrundstücken aufgrund von Erhebungen aus der Kaufpreissammlung des Sachverständigen sowie Erhebungen aus der Urkundensammlung des BG Graz-Ost (siehe Beilage 1 zum Sachverständigengutachten). Jenseits der Angabe der Größe (m²) und des Kaufpreises pro m² (der höchste Kaufpreis liegt bei rund 800.000 €) ist dieser Aufstellung weder zu entnehmen, ob bzw. welche Kosten darüber hinaus angefallen sind, noch ob diese Liegenschaften (an nicht nahe stehende Personen) vermietet wurden.

Was den Hinweis auf die beiden in der Stellungnahme des Dipl. Ing. E B vom 02.11.2017 angeführten (in der Kleinen Zeitung zur Miete) angebotenen Villen betrifft (siehe Seite 14), so kann mangels entsprechender Angaben nicht beurteilt werden, ob sie mit vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichtet (bzw. saniert) und am Markt vermietet wurden.

Soweit die Sachverständigengutachten zum Ergebnis kommen, dass in Graz ein funktionierender Mietenmarkt für Einfamilienhäuser wie im Beschwerdefall vorliegt, liegt dieser Schlussfolgerung kein Vergleich mit Objekten, die mit vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichtet (bzw. saniert) und am Markt vermietet wurden, sondern lediglich ein Mietzinsvergleich zugrunde.

Da der Beschwerdeführerin der Nachweis nicht gelungen ist, dass in Graz Einfamilienhäuser vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichtet (bzw. saniert) und am Markt vermietet werden, war das tatsächlich vereinbarte Mietentgelt (Nutzungsentgelt) mit einer angemessenen Renditemiete zu

vergleichen. Dabei war von Investitionskosten (für Grund- und Boden sowie Gebäude einschl. Sanierung) von 1,404.655,00 € auszugehen.

Vergleicht man das vereinbarte Nutzungsentgelt von (jährlich) 21.600 € mit einer angemessenen Renditemiete, 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 69% (bei 5% Renditezinssatz) und 49% (bei 3% Renditezinssatz) unter der Renditemiete (die bei 5% Renditezinssatz 70.232,75 €, bei 4% Renditezinssatz 56.186,20 € und bei 3% Renditezinssatz 42.139,65 € beträgt) liegt. Ein (nur) moderates Abweichen des tatsächlich vereinbarten Mietzinses von der Renditemiete (vgl. VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284) kann darin nicht erkannt werden.

Selbst das Gutachten "über den angemessenen und ortsüblichen Mietzins der Liegenschaft [...] A-Gasse 51" des Dipl. Ing. E B bestätigt der Beschwerdeführerin einen Renditezinssatz von deutlich unter 3% (nämlich 2,18%), wobei der Sachverständige zur Erreichung dieses Prozentsatzes den Investitionskosten nicht - wie von der Rechtsprechung gefordert - den tatsächlichen Mietzins von jährlich 21.600 €, sondern einen fiktiven "Mietwert" von 30.544 € herangezogen hat.

Was den Renditezinssatz betrifft, so kommt es nicht auf einen Vergleich mit Bankeinlagenzinssätzen an. Rein rechnerisch ließe sich - ausgehend von einem marktüblichen Mietzins von monatlich 1.800 € - ein Renditezinssatz von 3% (oder mehr) bei Einfamilienhäusern mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten (einschl. Nebenkosten) bzw. einem Verkehrswert von bis zu 720.000 € erreichen. Soweit die Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung für ihre Liegenschaft eingewendet hat, dass ein Mietzins in einer Höhe von drei bis fünf Prozent des eingesetzten Kapitals am Markt nicht erzielbar sei, so ist ihr entgegenzuhalten, dass die Höhe der neben den Anschaffungskosten angefallenen Umbaukosten (hier: 882.155,00 € netto) ihre eigene wirtschaftliche Entscheidung war.

Soweit das "Wertermittlungsgutachten betreffend den angemessenen Mietzins der Liegenschaft A-Gasse 51" der M Realitäten Gruppe nach Betrachtung von elf Liegenschaften zu dem Schluss kommt, dass ein "angemessener Mietzins" vorliegt (siehe Seite 50), so verkennt der Gutachter, dass die angemessene Renditemiete unter Zugrundelegung der tatsächlichen Investitionskosten zu berechnen und nicht "aus einem Vergleichswert abzuleiten" ist (siehe Seite 49 erster Absatz).

Das Gutachten "über die ortsübliche Miete betreffend die Liegenschaft (...) A-Gasse 51" des F K ging ins Leere, weil es im Beschwerdefall nicht gelungen ist, das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes in Graz für Objekte, die mit vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichtet (bzw. saniert) wurden, nachzuweisen, weshalb es auf die "ortsübliche Miete" nicht ankam.

Auch das Gutachten "über den Verkehrswert der Liegenschaft EZ **** KG **1**" des Dipl. Ing. E B vermochte keinen Beweis für verfahrensmaßgebliche Tatsachen zu begründen,

weil damit - obwohl mit 31.03.2017 datiert - offensichtlich der Wert der Liegenschaft vor dem Umbau des Gebäudes festgestellt wurde (siehe z. B. Seite 8 des Gutachtens zum "Bau- und Erhaltungszustand": "Dem Alter entsprechend durchschnittlich" sowie die im Gutachten enthaltene Fotodokumentation).

Der Antrag der Beschwerdeführerin, die Sachverständigen als "Zeugen" über ihre Gutachten zu befragen (siehe Seite 10 in Verbindung mit Seite 12 des Schreibens des steuerlichen Vertreters vom 11.11.2019), war daher abzulehnen.

Ebenso abzulehnen war der Antrag der Beschwerdeführerin, den Leiter des Fachbereiches für Bewertung und Bodenschätzung, als "Zeugen" zu befragen, weil vom Steuerpflichtigen nachzuweisen ist, dass in Graz - für die Annahme eines funktionierenden Mietenmarktes in ausreichender Anzahl - Objekte vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichtet und am Markt vermietet werden, und die maßgebenden Beurteilungen vom Verwaltungsgericht in freier Beweiswürdigung vorzunehmen sind, ohne an Meinungen oder Äußerungen des Fachbereiches für Bewertung und Bodenschätzung gebunden zu sein.

Was die beiden von der Beschwerdeführerin vorgelegten Mietverträge betrifft, so ist festzuhalten, dass anhand einer ausreichenden Anzahl von Vergleichsliegenschaften nachzuweisen war, dass in Graz Einfamilienhäuser vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichtet (bzw. saniert) und am Markt vermietet werden. Die Vermietung von zwei Liegenschaften mit Wohngebäude beweist noch keinen (wenn auch kleinen) funktionierenden Mietenmarkt für Einfamilienhäuser der beschwerdegegenständlichen Art. Unbesehen dessen war keinem der beiden Mietverträge zu entnehmen, dass das jeweilige Gebäude mit vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichtet (bzw. saniert) wurde.

Der Antrag der Beschwerdeführerin, den Mieter der Liegenschaft mit der Grundstücksadresse A-Gasse 49 und den Eigentümer und Vermieter der Liegenschaft mit der Grundstücksadresse B-Weg als Zeugen einzuvernehmen, war mangels Angabe eines Beweisthemas abzulehnen. Unbesehen des Fehlens der Angabe eines Beweisthemas war dem Vorbringen der Beschwerdeführerin auch nicht zu entnehmen, dass von diesen beiden Personen eine ausreichende Anzahl von mit vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichteten (bzw. sanierten) und am Markt vermieteten Einfamilienhäusern in Graz hätte genannt werden können. Daher wäre es auch unerheblich gewesen, wenn der Vermieter der Liegenschaft mit der Grundstücksadresse B-Weg für sein Einfamilienhaus hätte bestätigen können, dass es mit vergleichbarer Gediegenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichtet (bzw. saniert) und am Markt vermietet wurde, weil aus einem vergleichbaren Fall noch kein funktionierender Mietenmarkt für Einfamilienhäuser der beschwerdegegenständlichen Art abzuleiten ist.

Dem Einwand der Beschwerdeführerin, dass der Nachweis eines funktionierenden Mietenmarktes durch den Abgabepflichtigen unerfüllbar und unzulässig sei, ist zu

entgegen, 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 jedenfalls zumutbar und im Hinblick auf die im Abgabungsverfahren bestehende Offenlegungspflicht auch geboten (vgl. VwGH 22.03.2018, Ra 2017/15/0047).

Da die streitgegenständliche Liegenschaft somit als (körperschaftsteuer-)neutrales und damit auch zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führendes Vermögen zu beurteilen war, waren die Beschwerden daher als unbegründet abzuweisen (Die Bemessungsgrundlage und Höhe der Körperschaftsteuer 2009 und 2010 ist den angefochtenen Bescheiden zu entnehmen).

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 Voraussetzung im Hinblick auf die oben wiedergegebene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegt, war auszusprechen, dass die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 27. Dezember 2019