I M N A M E N D E R R E P U B L I K !

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision des Finanzamtes Innsbruck in 6021 Innsbruck, Innrain 32, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 3. September 2018, Zl. RV/3100239/2013, betreffend u.a. Wiederaufnahme der Verfahren (Umsatzsteuer 2005 bis 2008) sowie Umsatzsteuer 2005 bis 2010 (mitbeteiligte Partei: L GmbH in I, vertreten durch die TU Reitschuler Steuerberatungs-GmbH in 6020 Innsbruck, Anton-Melzer-Straße 7), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird im angefochtenen Umfang (Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2005 bis 2008, Umsatzsteuer 2005 bis 2010) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

1 Im Gefolge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde der Vorsteuerabzug hinsichtlich „konzernintern genutzter Objekte“ (teilweise) mit der Begründung versagt, dass es sich bei den erklärten „Vermietungsumsätzen“ um nicht umsatzsteuerbare Innenumsätze handle. Es liege ein Organschaftsverhältnis zwischen der T AG (einer „klassischen“ Bank) als Organträger und der R GmbH als Organgesellschaft vor. Seitens des Unternehmens sei hingegen zwischen der L GmbH (der mitbeteiligten Partei des vorliegenden Verfahrens) und der R GmbH (beides Leasinggesellschaften) eine umsatzsteuerliche Organschaft angenommen worden.

2 Die beiden Geschäftsführer der R GmbH seien nach ihren Anstellungsverträgen in wesentlichen Bereichen einem Weisungsrecht der Konzernleitung der T AG unterworfen. Die R GmbH sei zu 100 % im Besitz der L GmbH, diese sei zu 99,85 % im Besitz der T AG. Laut Darstellung des Unternehmens finde die Leasingjahresplanung im Entscheidungsbereich der T AG statt. Im Rahmen der genehmigten Jahresplanung werde innerhalb der Leasinggruppe selbst

entschieden. Jedoch würden Leasingfinanzierungen regelmäßig über die T AG erfolgen. Im Zuge dessen finde eine gesonderte Prüfung der Leasingfinanzierung bei der T AG statt. Die „Leasinggruppe“ richte sich nach den Konzernrichtlinien. Aus der Entscheidungs- und Informationsmatrix sei ersichtlich, dass die T AG einen Großteil der Entscheidungen für die Tochtergesellschaften im Leasingbereich treffe.

3 Die R GmbH habe den Großteil der Betriebsgebäude der T AG errichtet und an diese verleast. Diese Geschäfte stellten den überwiegenden Teil der Tätigkeit der R GmbH dar. Die für das Leasinggeschäft erforderlichen Finanzmittel der R GmbH würden zur Gänze von der T AG bereitgestellt. Die Fremdvermietung sei weit untergeordnet.

4 Umsatzsteuerlich relevante Leistungsbeziehungen zwischen dem Organ (R GmbH) und der Organträgerin (T AG) seien nicht möglich. Bei Errichtung eines Gebäudes durch die R GmbH sei daher bezüglich der Vorsteuerabzugsberechtigung auf die Nutzung des Gebäudes abzustellen. Gemäß § 12 Abs. 4 ff UStG 1994 stehe der Vorsteuerabzug aus den Errichtungs- und Betriebskosten nur in dem Ausmaß zu, zu dem die T AG selbst zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

5 Da die umsatzsteuerlichen Vorgänge der R GmbH bisher von der L GmbH wahrgenommen worden seien, ergebe sich für die R GmbH keine Änderung. Die bisher von der L GmbH erklärten Außenumsätze der R GmbH seien von der T AG wahrzunehmen. Die Umsätze zwischen der T AG und der R GmbH stellten nicht umsatzsteuerbare Innenumsätze dar. Die T AG sei hinsichtlich jener Gebäudeteile, die für steuerpflichtige Außenumsätze verwendet werden, zum Vorsteuerabzug berechtigt.

6 Selbst bei Verneinung einer umsatzsteuerlichen Organschaft wäre der Vorsteuerabzug bei im Einzelnen angeführten an die T AG vermieteten Gebäuden im Grunde des § 22 BAO nicht anzuerkennen. Insbesondere betreffe dies das Mietverhältnis betreffend die Hauptanstalt der T AG (M Straße). Die R GmbH habe im Streitzeitraum 2005 bis 2010 für „konzerngenutzte“

Grundstücke Vorsteuern von über 3,2 Mio. € geltend gemacht, wovon rund 2,7 Mio. € auf die Hauptanstalt entfielen.

7 Die der T AG bis 2009 gehörende Liegenschaft sei der R GmbH mit Baurechtsvertrag vom 23. November 2005 überlassen worden. Die R GmbH habe auf dieser Liegenschaft nach den Plänen der T AG ein Bankgebäude errichtet, welches an die T AG auf 20 Jahre vermietet werde (Teilamortisationsvertrag). Die T AG habe als Leasingnehmerin eine Kaution von 5,6 Mio. € geleistet, die restlichen Anschaffungskosten seien der Leasinggeberin von der Leasingnehmerin in Form eines Darlehens zur Verfügung gestellt worden. Das Entgelt für die Benützung des Grundstücks werde ohne Aufschlag an die T AG „zurückverrechnet". Nach der bisherigen Vorgangsweise bei der Vermietung von Bankgebäuden von der R GmbH an die T AG sei davon auszugehen, dass nach zehn Jahren eine Rückoption zur gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht befreiten Vermietung erfolgen werde. Wie näher dargestellt ergebe sich - unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die T AG nur zu 33,49 % zum Vorsteuerabzug berechtigt sei - ein Steuervorteil von rund 850.000 €. Für eine missbräuchliche Praxis spreche - neben dem Fehlen sonst üblicher schriftlicher Vereinbarungen und näher ausgeführter Unklarheiten iZm der zu leistenden Kaution - die vollständige Finanzierung des Objekts durch die T AG als Mieterin (zum einen durch eine unverzinsliche Kaution und zum anderen durch eine Darlehensgewährung), die Gebäudeerrichtung nach den Plänen der T AG, die nicht fremdübliche Verzinsung des Bodenwertes für die Einräumung des Baurechts iHv 1,81 % sowie die Rückverrechnung der Aufwendungen für das Bestandrecht an der bebauten Liegenschaft ohne Gewinnaufschlag an die Mieterin.

8 Mit der Ausgliederung der betriebsnotwendigen Gebäude von der T AG an die R GmbH sei im Wesentlichen die Erlangung eines Steuervorteils angestrebt worden. Die vorgebrachten betriebswirtschaftlichen Gründe überzeugten nicht. Es könne nicht erkannt werden, dass das für die Errichtung eines Gebäudes erforderliche Knowhow bei der T AG nicht vorhanden gewesen wäre, zumal sich auch die R GmbH für die Errichtung des Gebäudes ohnehin eines Generalunternehmers und einer professionellen Bauaufsicht bedient habe.

Überdies trete die behauptete Verbesserung der Liquidität nicht ein, weil lediglich langfristiges Vermögen in Form einer Liegenschaft gegen eine langfristige Forderung gegenüber der Enkelgesellschaft getauscht werde. Auch der BFH komme in seinem Urteil vom 9. November 2006, V R 43/04, Sparkassenmodell, zum Schluss, dass eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung vorliege, wenn ein Kreditinstitut ein Gebäude von einer Gesellschaft errichten lasse, an der sie mittelbar oder unmittelbar beteiligt sei und die Errichtergesellschaft das Bauvorhaben ausschließlich mit Mitteln des Kreditinstitutes errichte.

9 Das Finanzamt schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und erließ - teilweise nach Wiederaufnahme der Verfahren (Umsatzsteuer 2005 bis 2008) - geänderte Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2010 hinsichtlich der mitbeteiligten L GmbH.

10 In ihren dagegen erhobenen Berufungen verwies die mitbeteiligte Partei im Rahmen eines Mängelbehebungsverfahrens auf ihr Vorbringen im Berufungsverfahren der T AG, worin sie dargelegt habe, dass weder eine Organschaft zwischen der R GmbH und der T AG noch eine missbräuchliche Praxis vorliege.

11 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht (BFG) den nunmehr als Beschwerden zu behandelnden Berufungen u.a. dadurch Folge, dass es die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2005 bis 2008 aufhob und die Beschwerden betreffend Umsatzsteuer 2005 bis 2008 für gegenstandslos erklärte sowie die Umsatzsteuerbescheide 2009 und 2010 antragsgemäß abänderte.

12 Das BFG stellte fest, dass die T AG zu 99,85 % an der L GmbH und diese wiederum zu 100 % an der R GmbH beteiligt seien. Während sich die T AG ihrer Kernkompetenz entsprechend auf das klassische Bankgeschäft konzentriere und keine Leasingerträge erziele, seien die L GmbH und die R GmbH in den Streitjahren ausschließlich im Leasinggeschäft (einschließlich der Erbringung diverser Dienstleistungen iZm den verleasten bzw. vermieteten Objekten) tätig gewesen. Da die R GmbH im Vertriebsbereich über keine

Mitarbeiter verfügt habe, sei diese Aktivität vom Personal der L GmbH wahrgenommen worden. Die von der L GmbH an die R GmbH erbrachten Leistungen seien im Rahmen der Konzernumlage berücksichtigt worden. In den Streitjahren 2005 bis 2010 habe die L GmbH über die in Personalunion ausgeübte Geschäftsführung direkten Einfluss auf die Preisgestaltung, die Auswahl der Kunden sowie die Wahl der Finanzierungsart bei den Projekten der R GmbH gehabt. Auch die Entscheidung, welche Projekte von der L GmbH und welche von der R GmbH durchgeführt werden sollten, sei von der in Personalunion ausgeübten Geschäftsführung getroffen worden. Dem Leasingportfolio der R GmbH sei eine ergänzende und abrundende Funktion hinsichtlich des Portfolios der L GmbH zugekommen. Die Zuordnung der einzelnen Leasinggeschäfte sei unter dem Gesichtspunkt der Diversifizierung und Risikostreuung im Hinblick auf die Optimierung der jeweiligen Leasingportfolios erfolgt.

13 Die mitbeteiligte L GmbH sei hinsichtlich der Refinanzierung von Leasingprojekten an die T AG herangetreten, welche darüber entschieden habe, ob eine Refinanzierung vorgenommen werde oder nicht. Die T AG habe über die Refinanzierung, nicht aber über die Genehmigung der Projekte der L GmbH entschieden. Die beiden Leasinggesellschaften hätten auch eine anderweitige Finanzierung in Betracht ziehen können, was auch geschehen sei, sodass die T AG die Durchführung bestimmter Objekte der L GmbH bzw. der R GmbH nicht durch die Vorenthaltung von finanziellen Mitteln hätte verhindern können.

14 Eine Mitwirkung der T AG bei der Leistungserstellung der beiden Leasinggesellschaften habe es im tatsächlichen Geschäftsablauf nicht gegeben. Jahresvolumina und Jahresbudgets seien im Zuge der Gesamtplanung des Konzerns mit dem Konzernvorstand vereinbart worden, wobei „im Tatsächlichen aber Handlungsfreiheit für die Geschäftsführung“ der L GmbH bzw. der R GmbH bestanden habe. Die Konzernleitung habe sich regelmäßig auf Basis konzernüblicher Berichtspflichten über Geschäftsablauf, neue Projekte, Fortschritt bestehender Projekte und anstehende Refinanzierungen informiert.

15 Zwischen der L GmbH und der R GmbH einerseits und der T AG andererseits habe es vom BFG näher beschriebene Kooperationen bzw. wirtschaftliche Verflechtungen gegeben: So sei die T AG Kundin der beiden Leasinggesellschaften (Leasingnehmerin bzw. Mieterin), die T AG habe Leasingobjekte refinanziert, wobei die L GmbH vereinzelt auch die Haftung für die Leasingnehmer übernommen habe. Im Zeitraum 2009 und 2010 sei die L GmbH vorübergehend in den Bankräumlichkeiten der T AG eingemietet gewesen, da die vorher von ihr genutzten Räumlichkeiten gewinnbringend hätten vermietet werden können. Die L GmbH habe gegenüber Dritten diverse Leasing- und damit zusammenhängende Dienst- und Sachverständigenleistungen erbracht, während sie gegenüber der T AG nur Haftungen für (die gemeinsamen) Kunden übernommen habe. Darüber hinaus habe die L GmbH auch Leistungen im operativen Rechnungswesen und der EDV für ihre über 30 Tochtergesellschaften und teilkonzernzugehörigen Gesellschaften erbracht. Anteilsmäßig hätten die Leistungen der L GmbH gegenüber Dritten über die Streitjahre zwischen 98,81 % bis 99,66 %, jene gegenüber der T AG nur zwischen 1,19 % und 0,34 % betragen.

16 Die R GmbH sei im Jahr 1991 gegründet worden, um den zunehmenden Markt für das Leasinggeschäft im Immobilienbereich zu erschließen. In den Jahren 2005 bis 2010 seien im Rahmen der Leasinggeschäfte Gebäude nicht nur fremden Dritten, sondern auch der T AG zur Verfügung gestellt worden, wobei die Leistungen gegenüber der Bank zwischen 44,59 % (2005) und (jährlich ansteigend) 56,28 % (2010) betragen haben.

17 Die Geschäftsführung für die R GmbH werde von den Geschäftsführern der L GmbH in Personalunion wahrgenommen.

18 Auf Grund des festgestellten Sachverhaltes sei für den Streitzeitraum 2005 bis 2010 von einer Organschaft zwischen der L GmbH als Organträgerin und der R GmbH als Organgesellschaft auszugehen. Die R GmbH sei finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der L GmbH eingegliedert. Alle drei Eingliederungsmerkmale seien stark ausgeprägt. Soweit Merkmale für eine Eingliederung der R GmbH in das Unternehmen der T AG

vorlägen, hätten sie im Verhältnis zur Eingliederung in das Unternehmen der L GmbH eine schwächere Ausprägung.

19 Die für die finanzielle Eingliederung geforderte kapitalmäßige Beherrschung sei auf Grund der unmittelbaren Beteiligung von 100 % der L GmbH am Nennkapital der R GmbH gegeben. Die T AG sei am Nennkapital der R GmbH mittelbar über die Beteiligung der L GmbH zu 99,85 % beteiligt. Grundsätzlich reiche diese mittelbare Beteiligung für das Vorliegen einer finanziellen Eingliederung aus. Nach Ansicht des BFG habe eine unmittelbare Beteiligung gegenüber einer mittelbaren jedoch das höhere Gewicht. Das Merkmal der finanziellen Eingliederung der R GmbH in die L GmbH sei nach dem Beteiligungsausmaß zudem stärker ausgeprägt als jenes der finanziellen Eingliederung der R GmbH in die T AG.

20 Die R GmbH sei im Streitzeitraum wirtschaftlich in das Unternehmen der L GmbH eingegliedert gewesen. Die R GmbH und die L GmbH seien sich gegenseitig ergänzend im Leasinggeschäft tätig, mit derselben Leistung in denselben Marktsegmenten. Auf Grund des wirtschaftlichen Zusammenhanges der Tätigkeiten beider Gesellschaften, ihrer Kooperationen und vor allem der Tatsache, dass die R GmbH kein eigenes Personal habe und sich zur Durchführung ihrer Projekte der Mitarbeiter der L GmbH bediene, sei von einer stark ausgeprägten wirtschaftlichen Eingliederung der R GmbH in das Unternehmen der L GmbH auszugehen. Die T AG sei dagegen in einem anderen Marktsegment, dem klassischen Bankgeschäft tätig. Der Umstand, dass die T AG Kundin der R GmbH gewesen sei und im Rahmen von Leasinggeschäften die für den Betrieb ihrer Bankgeschäfte erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt bekommen habe, führe noch nicht dazu, dass eine wirtschaftliche Eingliederung der R GmbH in die T AG angenommen werden könne, zumal die R GmbH rund die Hälfte ihrer Umsätze mit fremden Kunden erzielt habe (Hinweis auf VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0031).

21 Die Tatsache, dass die T AG auch Hauptansprechpartner bezüglich der Refinanzierung von Leasingprojekten gewesen sei, bewirke für sich ebenso keine wirtschaftliche Eingliederung. Die Refinanzierung von Leasingprojekten sei auch Teil ihres Bankgeschäftes mit der L GmbH gewesen, welche - vom

Finanzamt unbestritten - nicht mit der T AG organschaftlich verbunden gewesen sei. Selbst wenn man in einer Gesamtschau hinsichtlich der Vermietung der Bankliegenschaften und Refinanzierung von Leasinggeschäften eine wirtschaftliche Eingliederung der R GmbH in die T AG annähme, wäre diese jedenfalls weniger stark ausgeprägt als die wirtschaftliche Eingliederung der R GmbH in die L GmbH mit ihren identen Geschäftsbereichen und den sich ergänzenden durch dasselbe Personal ausgeführten Tätigkeiten. Dass - wie das Finanzamt aufgezeigt habe - (bezogen auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten zum 31. Dezember 2008) mehr als drei Viertel des Immobilienportfolios der L GmbH von der T AG genutzt werde, führe zu keiner anderen Beurteilung. Wie die L GmbH zu Recht ausgeführt habe, seien Höhe und Verteilung der Umsatzerlöse geeignete Indikatoren für konzerninterne Leistungen, weil sie die erfolgswirtschaftliche Bedeutung der Projekte widerspiegelten, das Abstellen auf Anschaffungs- und Herstellungskosten dagegen zu Verzerrungen führe.

22 Die organisatorische Eingliederung der R GmbH in die L GmbH komme durch die Personenidentität der Leitungsorgane zum Ausdruck. Dieses Eingliederungsmerkmal sei dementsprechend in der am stärksten möglichen Form ausgeprägt. Eine jederzeitige Durchsetzung der Willensbildung der L GmbH bei der R GmbH sei auf diese Weise sichergestellt. Dagegen sei die organisatorische Eingliederung der R GmbH in die T AG strittig. Die Abgabenbehörde gehe davon aus, dass auf Grund der Anstellungsverträge der Geschäftsführer der L GmbH und der „Entscheidungs- und Informationsmatrix“ leitende Mitarbeiter der T AG jederzeit Einfluss auf jegliche Entscheidung der R GmbH hätten nehmen können. Dagegen habe die L GmbH eingewendet, dass weder Vorstandsmitglieder noch Prokuristen der T AG noch sonstige in einem Angestelltenverhältnis zu ihr stehende Mitarbeiter die Geschäftsführung der R GmbH wahrgenommen hätten. Das BFG gehe davon aus, dass die T AG in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Leasinggesellschaften tatsächlich nicht eingegriffen habe. Maßgeblich sei, dass durch die personelle Verflechtung hinsichtlich der Geschäftsführungsorgane die organisatorische Eingliederung der R GmbH in die L GmbH in der stärksten Form zum Ausdruck komme und damit die von

der Abgabenbehörde ins Treffen geführte Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der R GmbH durch die Leitungsorgane der T AG in den Hintergrund trete.

23 Als Organgesellschaft könne die R GmbH nicht in mehrere Unternehmen eingegliedert sein. Nach Ansicht des BFG sei bei Vorliegen konkurrierender organschaftlicher Beziehungen die Eingliederung in jenes Unternehmen maßgeblich, zu dem nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Eingliederungsmerkmale am stärksten ausgeprägt seien. Im Revisionsfall liege eine stark ausgeprägte Organschaft zwischen der R GmbH und der L GmbH vor. Demgegenüber seien alle Eingliederungsmerkmale zwischen der R GmbH und der T AG jedenfalls schwächer ausgeprägt und damit nachrangig. Das BFG komme daher im Ergebnis zum Schluss, dass die R GmbH in den Streitjahren, so wie in den Jahren davor, ausschließlich mit dem Unternehmen der L GmbH und nicht mit dem Unternehmen der T AG organschaftlich verbunden sei.

24 Das BFG sehe keine Veranlassung, die Überlegungen des Finanzamtes zum Vorliegen eines Missbrauchs iSd § 22 BAO iZm der Vermietung der Gebäude von der R GmbH an die T AG weiter zu verfolgen. Die Abgabenbehörde selbst habe die angefochtenen Bescheide nicht auf diesen Tatbestand gestützt. Die Mitbeteiligte habe ausreichend gewichtige außersteuerliche Gründe für die Gestaltungen vorgebracht: Konzentration der Bank auf das Kerngeschäft, Senkung der Kosten für den Bau, Betrieb und Instandhaltung durch das professionelle Immobilienmanagement der R GmbH sowie Übernahme der diesbezüglichen Gefahren und Risiken durch dieses Unternehmen, Flexibilität der Bank durch die Miete der Liegenschaften, positive Auswirkungen auf die Liquiditätskennzahlen der Bank. Außerdem habe die Mitbeteiligte zu Recht mit Verweis auf das Urteil des EuGH vom 22. Oktober 2010, C-103/09, *Weald Leasing*, dargelegt, dass ein Steueraufschub durch Staffelung der Mehrwertsteuerentrichtung zu keiner missbräuchlichen Praxis führe.

25 Da im Revisionsfall somit keine Umstände hervorgekommen seien, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid hätten herbeiführen können, seien die Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 2005 bis 2008 gemäß § 279

Abs. 1 BAO aufzuheben und die Beschwerden gegen die Sachbescheide dieser Jahre gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss als gegenstandslos zu erklären. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010 seien entsprechend abzuändern.

26 Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ließ das BFG mit der Begründung nicht zu, dass ausreichend geklärt sei, unter welchen Voraussetzungen eine juristische Person dem Willen eines Unternehmens derart untergeordnet sei, dass sie keinen eigenen Willen habe.

27 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vom Finanzamt erhobene außerordentliche Revision. In der Anfechtungserklärung wendet sich das Finanzamt dagegen, dass das BFG den Abzug von Vorsteuern zugelassen habe, obwohl auf Grund eines Organschaftsverhältnisses der Leasinggeberin zur Leasingnehmerin von nicht umsatzsteuerbaren Innenumsätzen auszugehen gewesen wäre und zudem die abgeschlossenen Leasingverhältnisse eine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO darstellten.

28 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

29 In der Revision wird zu deren Zulässigkeit u.a. ausgeführt, das BFG habe die von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen unberücksichtigt gelassen, wonach im Revisionsfall der aus den Leasingumsätzen zu entrichtende Steuerbetrag in einer Gesamtbetrachtung geringer sei als der, der im Fall des Erwerbs dieses Gegenstands durch den Leasingnehmer entrichtet worden wäre. Im Unterschied zu der dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 2013, 2009/15/0164, zu Grunde liegenden Sachverhaltskonstellation habe das Finanzamt im Revisionsfall aufgezeigt, dass die gewählte Gestaltung darauf angelegt sei, einen Steuervorteil zu erlangen. Beachtliche außersteuerliche Gründe lägen - entgegen der Ansicht des BFG - im Revisionsfall nicht vor.

30 Die Revision ist im Hinblick auf dieses Vorbringen zulässig und begründet.

31 Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nach der Rechtsprechung des EuGH ein Ziel, das von der

Sechsten MwSt-Richtlinie (und der MwStSystRL 2006/112/EG) anerkannt und gefördert wird (vgl. EuGH 21.2.2006, C-255/02, *Halifax*, Rn. 71). Nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs sind künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten.

32 Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH 27.10.2011, C-504/10, *Tanoarch*, Rn. 52, und 22.12.2010, C-103/09, *Weald Leasing*, Rn. 29 f).

33 Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115, und 18.10.2012, 2010/15/0010).

34 Das BFG sah „keine Veranlassung, die Überlegungen der Abgabenbehörde weiter zu verfolgen, dass ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO im Zusammenhang mit der Vermietung der Gebäude von der [R GmbH] an die [T AG] vorliegen könnte“, weil das Finanzamt selbst die angefochtenen Bescheide nicht auf diesen Tatbestand gestützt habe. Dies trifft nicht zu. Vielmehr hat das Finanzamt für den Fall, dass der festgestellte Sachverhalt keine umsatzsteuerliche Organschaft begründen sollte (wovon das

angefochtene Erkenntnis ausgeht), ausdrücklich auch mit dem Vorliegen eines Rechtsmissbrauches argumentiert und diese Beurteilung im Prüfungsbericht bzw. dessen Beilagen eingehend begründet. Die vom BFG als „ausreichend gewichtige außersteuerliche Gründe für die Gestaltungen“ anerkannten Umstände (wie etwa die „Senkung der Kosten für Bau, Betrieb und Instandhaltung durch das professionelle Immobilienmanagement der [R GmbH]“) lassen die Beauftragung einer nahezu 100 %igen Enkelgesellschaft, die selbst über keine Arbeitskräfte verfügt, mit Bauvorhaben der Großmuttergesellschaft entgegen der Ansicht des BFG nicht ohne weiteres als „objektiv nachvollziehbar“ erkennen.

35 Insbesondere aber kann dem BFG nicht gefolgt werden, wenn es davon ausging, dass im Revisionsfall ein bloßer „Steueraufschub durch Staffelung der Mehrwertsteuerentrichtung“ vorliege, der nach dem Urteil des EuGH vom 22. Oktober 2010, C-103/09, *Weald Leasing*, keine missbräuchliche Praxis begründen könne. Die Rechtssache *Weald Leasing* betrifft das Leasing von beweglichen Gegenständen. Der EuGH sprach aus, es sei nicht zu beanstanden, dass sich ein Steuerpflichtiger für einen Leasingumsatz entscheidet, der ihm einen Steuervorteil verschafft, der in einer gestaffelten Entrichtung seiner Steuerschuld besteht, anstatt für einen Erwerbsumsatz, der ihm nicht zu einem solchen Steuervorteil verhilft. Im Revisionsfall geht es aber um Immobilienleasing und der im österreichischem Recht damit verbundenen Möglichkeit der „Rückoption“ zur nach § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht steuerfreien Vermietung.

36 Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0115, ausgeführt hat, ist der durch die gewählte Konstruktion konkret angestrebte Steuervorteil (auf dem Gebiet der Umsatzsteuer) zu ermitteln. Im Gegensatz zur Konstellation von *Weald Leasing* geht es im Revisionsfall nach den Berechnungen des Finanzamtes nicht bloß um die gestaffelte Entrichtung der Steuerschuld, sondern um eine mögliche Steuerersparnis in Höhe von rund 850.000 € (im Zusammenhang mit dem Objekt M Straße). Nach den bisherigen Vermietungen von Bankgebäuden von der R GmbH an die (in Bezug auf die Bankumsätze nicht vorsteuerabzugsberechtigte) T AG sei nämlich von einer

„Rückoption“ zur gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 unecht steuerfreien Vermietung nach zehn Jahren (mit Ablauf der Frist für die Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994) auszugehen. Mit diesen Erwägungen und Berechnungen des Finanzamtes hat sich das BFG nicht auseinandergesetzt. Insbesondere hat das BFG nicht dargelegt, aus welchen Gründen im Revisionsfall - entgegen der Sachverhaltsannahme des Finanzamtes - von einer längerdauernden steuerpflichtigen Vermietung ausgegangen werden könne.

37 Das Finanzamt hat im Prüfungsbericht überdies eine Reihe von Punkten der streitgegenständlichen Leasingvereinbarungen aufgezeigt, die seiner Ansicht nach fremdunüblich sind und nicht einem marktüblichen wirtschaftlichen Verhalten entsprechen würden. Auch darauf ist das BFG nicht eingegangen, obwohl nach der Rechtsprechung des EuGH bestimmte, die Leasingumsätze betreffenden Vertragsbestimmungen, wenn diese außergewöhnlich sind und nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechen, auf eine missbräuchliche Praxis hinweisen könnten (vgl. *Weald Leasing*, Rn. 39).

38 Die Prüfung der Vermietung des Hauptgebäudes (M Straße) unter Missbrauchsgesichtspunkten erübrigte sich allerdings dann, wenn - wie das revisionswerbende Finanzamt weiters vorbringt - (auch) vom Vorliegen eines Organschaftsverhältnisses zwischen der T AG und der L GmbH (mitsamt der R GmbH) auszugehen wäre.

39 Für eine endgültige Beurteilung dieser Frage bedarf es weitergehender Feststellungen, die weder vom Finanzamt noch vom BFG (unter Hinweis darauf, das Finanzamt gehe selbst nicht von einer auch zwischen der L GmbH und der T AG bestehenden Organschaft aus) getroffen wurden. Insbesondere wären unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Eingliederung Feststellungen darüber zu treffen, inwieweit die Tätigkeit der Leasinggesellschaften auf eine Finanzierung der Leasingvorhaben durch die T AG abzielt. Das BFG hat in diesem Zusammenhang lediglich festgestellt, dass eine Finanzierung durch die T AG nicht zwingend gewesen sei und tatsächlich nicht alle Leasingobjekte auf diese Weise finanziert worden seien. In welchem Ausmaß und auf Grund welcher Umstände andere (in direkter

Konkurrenz zur T AG stehende) Banken herangezogen wurden, ist dem angefochtenen Erkenntnis jedoch nicht zu entnehmen.

40 Die wirtschaftliche Eingliederung ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gegeben, wenn zwischen den Gesellschaften ein betriebswirtschaftlicher Zusammenhang besteht und ihre Tätigkeiten aufeinander abgestellt sind und sich gegenseitig ergänzen (vgl. VwGH 13.12.2007, 2006/14/0043, mit weiteren Nachweisen). In unionsrechtskonformer Interpretation des § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 ist mit dem betriebswirtschaftlichen Zusammenhang das Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Eingliederung erfüllt, ohne dass es einer wirtschaftlichen „Unterordnung“ bedarf. So hat der EuGH im Urteil vom 16. Juli 2015, C-108/14, *Larentia + Minerva*, und C-109/14, *Marenave*, Rn. 46, zur Auslegung der unionsrechtlichen Grundlagen der Organschaft ausgesprochen, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2006/69 geänderten Fassung (der Art. 11 der MWSt-SystRL entspricht) einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehält, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind. Das nationale Recht, das in § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 darauf abstellt, dass das Organ „nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in [das] Unternehmen eingegliedert ist“, verschließt sich einer richtlinienkonformen Interpretation nicht (vgl. VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0031).

41 Eine wirtschaftliche Eingliederung der Leasinggesellschaften (in die „klassische“ Bankgesellschaft) könnte im Streitfall - ungeachtet der festgestellten Leasingprojekte mit fremden Kunden - etwa dann vorliegen, wenn neben dem konzerninternen Verleasen von Bankräumlichkeiten auch die Finanzierung der Bauvorhaben dritter Personen weitgehend durch die T AG erfolgt.

42 Einer näheren Begründung bedarf überdies die Beurteilung des BFG, wonach der Umstand, dass „mehr als drei Viertel des Immobilienportfolios der [L GmbH zum 31. Dezember 2008] von der [T AG] genutzt wurde“ kein geeigneter Indikator für die Frage der wirtschaftlichen Eingliederung sein könne. Soweit das BFG auf die Höhe der Umsätze abstellt, ist nämlich nicht ohne weiteres einsichtig, weshalb bei einer fremdüblichen Kalkulation höhere Herstellkosten nicht auch zu höheren Umsätzen führen.

43 Das angefochtene Erkenntnis war nach dem Gesagten gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG im Umfang seines Abspruchs über die Wiederaufnahme der Verfahren (Umsatzsteuer 2005 bis 2008) sowie Umsatzsteuer 2005 bis 2010 wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

W i e n , am 15. Mai 2020