

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Günter Wellinger in der Beschwerdesache
A, vertreten durch B, gegen

1. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005,
2. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2005,
3. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006,
4. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2006,
5. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007,
6. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007,
7. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008,
8. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2008,
9. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2009,

10. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2010,
11. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend *Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 Rent-GmbH*,
12. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C mit der Bezeichnung *FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2005 Rent-GmbH* betreffend Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2005,
13. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend *Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 Rent-GmbH*,
14. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C mit der Bezeichnung *FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2006 Rent-GmbH* betreffend Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2006,
15. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend *Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 Rent-GmbH*,
16. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C mit der Bezeichnung *FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2007 Rent-GmbH* betreffend Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2007,
17. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend *Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 Rent-GmbH*,
18. den am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheid der belangten Behörde Finanzamt C mit der Bezeichnung *FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2008 Rent-GmbH* betreffend Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2008,

I. zu Recht erkannt:

1. Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.

2. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010 werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.
3. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

II. den Beschluss gefasst:

1. Die Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 werden gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO als gegenstandslos erklärt.
2. Die Beschwerden gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend *Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 bis 2008 Rent-GmbH* sowie die Bescheide mit der Bezeichnung *FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2005 bis 2008 Rent-GmbH* betreffend Einkommen des Gruppenmitgliedes in den Jahr 2005 bis 2008 werden gemäß § 278 Abs. 1 lit. b BAO als gegenstandslos erklärt.
3. Gegen diesen Beschluss ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 9 iVm Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat nach Durchführung einer Außenprüfung mit am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheiden die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 verfügt. Mit gleichem Datum wurden neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für diese Jahre und erstmalig Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010 ausgefertigt. Auf Basis der Feststellungen der Außenprüfung wurde im Streitzeitraum 2005 bis 2010 einerseits ohne weitere Begründung die seit dem Jahr 2001 von der Abgabenbehörde anerkannte Organschaft zwischen der Beschwerdeführerin als Organ und der Rent-GmbH als Organgesellschaft negiert, andererseits aber mit der Begründung der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung dieser Gesellschaft in das Unternehmen der Bank-AG ein die Beschwerdeführerin nicht mehr tangierendes Organverhältnis

angenommen. Die neuen Sachbescheide ergaben bei der Beschwerdeführerin Abgabennachforderungen in Höhe von 311.413,13 € im Jahr 2005, 759.586,06 € im Jahr 2006, 669.826,82 € im Jahr 2007, 1.324.733,54 € im Jahr 2008, 353.717,32 € im Jahr 2009 und eine Abgabengutschrift in Höhe von 90.140,74 € im Jahr 2010.

2. Mit Schreiben vom 30. März 2012 erhob die steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vor Ablauf der antragsgemäß von der Abgabenbehörde verlängerten Frist Berufung gegen die am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheiden über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008, gegen die mit gleichem Datum ausgefertigten neue Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für diese Jahre sowie die erstmalig ausgefertigten Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010. In der Berufung wird das Vorliegen einer Organschaft zwischen der Bank-AG und der Rent-GmbH bestritten und auf das Weiterbestehen der Organschaft zwischen der Beschwerdeführerin als Organ und der Rent-GmbH als Organgesellschaft beharrt. Berufung erhob die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin im angeführten Schreiben auch gegen die am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheide der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend *Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 bis 2008 Rent-GmbH* sowie die Bescheide mit der Bezeichnung *FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2005 bis 2008 Rent-GmbH* betreffend Einkommen des Gruppenmitgliedes in den Jahr 2005 bis 2008.

3. Die Abgabenbehörde hat die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Der Vorlagebericht ist beim Unabhängigen Finanzsenat am 12. Juni 2013 eingelangt.

4. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

5. Die Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 3. September 2018 die Beschwerde (Berufung) gegen die am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheide der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 bis 2008 Rent-GmbH sowie die Bescheide mit der Bezeichnung *FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2005 bis 2008 Rent-GmbH* betreffend Einkommen des Gruppenmitgliedes in den Jahr 2005 bis 2008 zurückgenommen.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Die Bank-AG ist ein Kreditinstitut im Sinne des Bankwesengesetzes und unter FN***** in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft im Firmenbuch eingetragen. In den Streitjahren 2005 bis 2010 waren Dr. D, E und Dr. F Mitglieder des Vorstandes dieser Aktiengesellschaft.
2. Die Bank-AG ist zu 99,85% am Nennkapital der im Firmenbuch unter FN***** eingetragenen Leasing-GmbH (kurz Leasing-GmbH) beteiligt. Geschäftsführer dieser Gesellschaft waren in den Jahren 2005 bis 2010 Mag. G und Mag. H.
3. Die Leasing-GmbH ist zu 100% am Nennkapital der im Firmenbuch unter FN***** eingetragenen Rent-GmbH (kurz Rent-GmbH) beteiligt. Geschäftsführer dieser Gesellschaft waren in den Jahren 2005 bis 2010 Mag. G und Mag. H.
4. Bank-AG einerseits und Leasing-GmbH sowie die Rent-GmbH andererseits waren im Streitzeitraum 2005 bis 2010 grundsätzlich in unterschiedlichen Marktsegmenten tätig. Die Bank-AG konzentrierte sich ihrer Kernkompetenz entsprechend auf das klassische Bankgeschäft (Vergabe von Darlehen, Krediten, Spareinlagen, Effektenhandel, Investmentveranlagungen von Privat- und Firmenkunden). In den Bankerträgen der Jahre 2005 bis 2010 sind Mieterträge nur im Ausmaß von 0,16% (2010) beziehungsweise maximal von 0,58% (2007) enthalten, Leasingserträge keine. Die Mieterträge stammen in den Jahren 2005 bis 2008 fast zur Hälfte aus der Vermietung eines Objektes, welches sich schon seit vielen Jahren im Besitz der Bank-AG befand. 2009 wurde dieses Objekt veräußert. Bei den übrigen vermieteten Objekten handelt es sich um Nebenflächen in Gebäuden, in denen eine Filiale angesiedelt ist bzw. um sonstige im Eigentum der Bank-AG befindliche Objekte.
5. Die Leasing-GmbH und die Rent-GmbH waren in den Jahren 2005 bis 2010 in denselben Marktsegmenten mit derselben Leistung tätig, nämlich ausschließlich im Leasinggeschäft und der Erbringung diverser Dienstleistungen im Zusammenhang mit den verleaste beziehungsweise vermieteten Objekten. Neben dem Mobilienleasing (zB Kfz-Leasing), Immobilienleasing und Kommunalleasing wurden auch Immobilieneigeneveranlagungen, die Projektentwicklung sowie die laufende Verwaltung, Bauaufsicht und Baukontrolle von Leasingprojekten und deren Verwertung durchgeführt. Bankgeschäfte waren vom Geschäftsgegenstand der Rent-GmbH nicht umfasst beziehungsweise vom Geschäftsgegenstand der Leasing-GmbH explizit ausgenommen. Die Projektabwicklung wurde dabei von den Mitarbeitern der Leasing-GmbH von der Akquise über die Projektplanung, Projektbudgetierung, Bauabwicklung, behördlichen Genehmigung bis hin zur Endabrechnung und Nachsorge in Eigenregie vorgenommen. Zur selbstständigen Marktbearbeitung und Akquise bediente sich die Leasing-GmbH eigener Vertriebsmitarbeiter, die zusätzlich von diversen Kooperationspartnern sowohl bei der Kundengewinnung als auch der Projektabwicklung unterstützt wurden. Auch für die Durchführung einzelner Projekte wurden

Kooperationsvereinbarung eingegangen. Derartige Vereinbarungen wurden von den Geschäftsführer der Leasing-GmbH, Herrn Mag. H und Herrn Mag. G, in Eigenverantwortung für die Leasing-GmbH eingegangen. Da die Rent-GmbH im Vertriebsbereich selbst über keine Mitarbeiter verfügte, wurde diese Aktivität vom Personal der Leasing-GmbH für die erstgenannten Gesellschaft übernommen. Die von den Mitarbeitern der Leasing-GmbH für die Rent-GmbH erbrachten Leistungen waren entgeltlich, sie wurden im Rahmen der Konzernumlage berücksichtigt. In den Streitjahren 2005 bis 2010 nahm die Leasing-GmbH über die in Personalunion ausgeübte Geschäftsführung direkten Einfluss auf die Preisgestaltung, Auswahl der Kunden sowie die Wahl der Finanzierungsart bei den Projekten der Rent-GmbH. Auch die Entscheidung, welche Projekte von der Leasing-GmbH und welche von der Rent-GmbH durchgeführt werden, wurde von der in Personalunion ausgeübten Geschäftsführung getroffen. Dem Leasingportfolio der Rent-GmbH kam eine ergänzende und abrundende Funktion hinsichtlich des Portfolios der Leasing-GmbH zu. Die Zuordnung der einzelnen Immobiliengeschäfte erfolgte unter dem Gesichtspunkt der Diversifizierung und Risikostreuung im Hinblick auf die Optimierung der jeweiligen Leasingportfolios.

6. Die Abwicklung von Leasingprojekten und anderen Leistungen der Leasing-GmbH sowie der Rent-GmbH erfolgte grundsätzlich durch die Mitarbeiter der Leasing-GmbH selbst, allenfalls wurden Leistungen von dritter Seite (zB Immobiliensachverständigengutachten, Immobilienbewertungen oder Bonitätsauskünfte, Bauleistungen etc) zugekauft. Kundenakquise, Angebotserstellung, Abschluss der Leasingverträge, Projektmanagement, die Einholung behördlicher Genehmigungen, Endabrechnung und Rechnungsfreigabe erfolgten ausschließlich durch die Mitarbeiter der Tirol Leasing.

7. Die Leasing-GmbH ist hinsichtlich der Refinanzierung von Leasingprojekten an die Bank-AG als Ansprechpartner herangetreten, welche darüber entschied, ob eine Refinanzierung vorgenommen wurde oder nicht. Die Bank-AG entschied im Rahmen ihres eigenen Bankgeschäfts über die Refinanzierung, nicht aber über die Genehmigung eines Projektes der Leasing-GmbH. Leasing-GmbH und Rent-GmbH waren von einer Refinanzierung durch die Bank-AG nicht abhängig, sie konnten auch eine anderweitige Refinanzierung in Betracht ziehen, was auch geschehen ist. Die Bank-AG konnte die Durchführung bestimmten Projekte durch die Leasing-GmbH bzw die Rent-GmbH durch Vorenthaltung von finanziellen Mitteln nicht verhindern, ebenso wenig wie sie bei den Gesellschaften - außer im Rahmen eines Gesellschafterbeschlusses - vorschreiben konnte, dass bestimmten Projekte angenommen werden müssen.

8. Eine Mitwirkung der Bank-AG bei der Leistungserstellung der Leasing-GmbH beziehungsweise der Rent-GmbH gab es im tatsächlichen Geschäftsablauf nicht. Jahresvolumina und Jahresbudgets wurden im Zuge der Gesamtplanung des Konzerns mit dem Konzernvorstand vereinbart. In diesem Rahmen bestand im Tatsächlichen aber Handlungsfreiheit für die Geschäftsführung der Leasing-GmbH beziehungsweise der Rent-

GmbH, wobei die Konzernleitung regelmäßig auf Basis einer konzernüblichen Berichts- und Informationspflicht über Geschäftsablauf, neue Projekte, den Fortschritt bei bestehenden Projekten informiert wurde, oder darüber, welche Projekte von der Geschäftsführung der Leasing-GmbH bereits genehmigt worden sind und bei anderen demnächst eine Refinanzierung ansteht. Diese Informationen wurden von der Konzernleitung regelmäßig zur Kenntnis genommen. Die Leasing-GmbH wurde als Profit Center geführt, Ergebnisverantwortung und Handlungsfreiheit innerhalb der vereinbarten Zielvorgaben bezüglich Kundenvolumina lagen bei der Geschäftsführung von Leasing-GmbH.

9. Zwischen der Leasing-GmbH und der Rent-GmbH einerseits und der Bank-AG andererseits bestanden Streitzeitraum 2005 bis 2010 folgende Kooperationen beziehungsweise wirtschaftliche Verflechtungen:

- a) Die Bank-AG war Kunde der Leasing-GmbH beziehungsweise der Rent-GmbH bezüglich Mobilien- und Immobilienleasing. Leasing-GmbH und Rent-GmbH sind dabei ebenso wie bei Projekten anderer Kunden in Eigenregie als Projektentwickler für Immobilien tätig geworden und haben von der Planung über den Bau bis hin zur behördlichen Genehmigung selbstständig alle Aktivitäten abgewickelt beziehungsweise betreut.
- b) Die Bank-AG war im Streitzeitraum in einigen Fällen auch Mieterin von Immobilien der Rent-GmbH.
- c) Die Bank-AG war Ansprechpartner bezüglich der Refinanzierung von Leasingprojekten, es wurden aber auch andere Refinanzierungsmöglichkeiten in Anspruch genommen.
- d) Die Leasing-GmbH hat für die Bank-AG vereinzelt die Haftung für Kunden übernommen, wofür Provisionen verrechnet worden sind.

10. Die Bank-AG hat der Rent-GmbH keine wesentlichen Betriebsgrundlagen überlassen. Im Zeitraum 2009 und 2010 war die Leasing-GmbH vorübergehend in den Bankräumlichkeiten der Bank-AG eingemietet, da die vorher genutzten Büroräume gewinnbringend vermietet werden konnten. Nachdem geeignete neue Lokalitäten gefunden werden konnten, erfolgte der Umzug dort hin.

11. Die Leasing-GmbH hat gegenüber Dritten Miet-, Pacht-, Mobilien- und Immobilienleasingleistungen sowie damit zusammenhängende Dienstleistungen und Sachverständigenleistungen (zB Projektentwicklung, Gutachten) erbracht. Die im Streitzeitraum 2005 bis 2010 gegenüber der Bank-AG erbrachte Leistung bestand in der Haftungsübernahme für Kunden, wofür Provisionen verrechnet wurden. Darüber hinaus wurden von der Leasing-GmbH auch Dienstleistungen im operativen Rechnungswesen (Buchhaltung, Kalkulation, Bilanzerstellung, Wirtschaftsprüfung etc) sowie die EDV-Abwicklung für ihre über 30 Tochtergesellschaften und für teilkonzernzugehörige

Gesellschaften erbracht. Das Verhältnis der von der Leasing-GmbH gegenüber der Bank-AG erbrachten Leistungen zu jenen, die Dritten gegenüber erbracht wurden, stellt sich folgendermaßen dar:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Leistungen an Dritte	98,81%	98,92%	99,10%	99,34%	99,46%	99,66%
Leistungen an Bank	1,19%	1,08%	0,90%	0,64%	0,54%	0,34%

12. Die Rent-GmbH wurde im Jahr 1991 gegründet, um im freien Wettbewerb gegenüber anderen Leasinggesellschaften aufzutreten und den zunehmenden Markt für das Leasinggeschäft Immobilienbereich zu erschließen. In den Jahren 2005 bis 2010 wurden im Rahmen der Leasinggeschäfte Gebäude nicht nur fremden Dritten sondern konzernintern auch der Bank-AG zur Verfügung gestellt. Das Verhältnis der von der Rent-GmbH gegenüber der Bank-AG erbrachten Leasing-, Miet- und Pachteleistungen zu jenen, die Dritten gegenüber erbracht wurden, war Folgendes:

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Leistungen an Dritte	55,41%	54,76%	55,49%	48,29%	44,64%	43,72%
Leistungen an Bank	44,59%	45,24%	44,51%	51,71%	55,36%	56,28%

Der Bank-AG wurden von der Rent-GmbH in den Jahren 2005 bis 2010 folgende Liegenschaften vermietet:

- a) GB*****, EZ**** für die Geschäftsstelle Imst, Adresse*****. Die Liegenschaft wird seit 2004 zu 100% an die Bank-AG vermietet.
- b) GB*****, EZ**** für die Geschäftsstelle Telfs, Adresse*****. Die Liegenschaft wird seit 1995 zu 34% an die Bank-AG und zu 66% an Dritte vermietet.
- c) GB*****, EZ**** für die Geschäftsstelle Zentrale, Adresse*****. Die Liegenschaft wird seit 2008 zu 100% an die Bank-AG vermietet.
- d) GB*****, EZ**** für die Geschäftsstelle Technik, Adresse*****. Die Liegenschaft wird seit 2007 zu 100% an die Bank-AG vermietet.
- e) GB*****, EZ**** (100% seit 2006) für Kundencenter Wörgl, Adresse*****. Die Liegenschaft wird seit 2006 zu 100% an die Bank-AG vermietet.
- f) GB*****, EZ**** (16% seit 2006) für die Geschäftsstelle Reutte, Adresse*****. Die Liegenschaft wird seit 2006 zu 16% an die Bank-AG und zu 84% der Liegenschaft an Dritte vermietet.

Bei den Geschäftsstellen Imst und Technik sowie dem Kundencenter Wörgl handelt es sich um Wohnungseigentum, wobei das betreffende Objekt jeweils als Ganzes genutzt wird. Die

Geschäftsstelle Kitzbühel, GB*****, EZ***** und EZ*****, befindet sich nicht im Eigentum der Rent-GmbH, sie wird von einem Dritten an die Bank-AG vermietet.

13. Die Geschäftsführung für die Rent-GmbH wurde von den Geschäftsführern der Leasing-GmbH in Personalunion wahrgenommen. Die Geschäftsführung der Leasing-GmbH wurde von Herrn Mag. H, Herrn Mag. G und Herrn Dr. I als Prokuristen ausgeübt, wobei jeweils ein Geschäftsführer gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder Prokuristen Vertretungsbefugnis besaß. Sämtliche dieser drei mit der Geschäftsführung der Leasing-GmbH betrauten Personen befanden sich in einem Anstellungsverhältnis zur Leasing-GmbH. Die mit der Geschäftsführung der Leasing-GmbH betrauten Personen befanden sich in keinem Anstellungsverhältnis zur Bank-AG. Die Geschäftsführung der Rent-GmbH wurde weder von Vorstandsmitgliedern noch Prokuristen der Bank-AG noch sonstigen, sich in einem Anstellungsverhältnis zur Bank-AG befindlichen und damit gegenüber dem Vorstand der Bank-AG weisungsgebundenen Mitarbeitern wahrgenommen.

14. Die Geschäftsführung bei der Rent-GmbH war Ausfluss der in Punkt 3. der Anstellungsverträge von Mag. H und Mag. G bei der Leasing-GmbH festgelegten Verpflichtung, Leitungsfunktionen auch in anderen konzernzugehörigen Unternehmen anzunehmen. Darüber hinaus existierten keine weiteren Anstellungsverträge oder Vereinbarungen, die die Grundlage der Geschäftsführung bei der Rent-GmbH bildeten. Die Anstellungsverträge der Geschäftsführer Mag. H und Mag. G bei der Leasing-GmbH enthalten gleichlautend folgende Regelungen (kursive Schreibweise im Original):

[...]

2. Tätigkeitsbereich, Funktion

1. Der Geschäftsführer ist gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer oder mit einem Gesamtprokuristen zur Vertretung und Zeichnung der Gesellschaft berechtigt.

2. Grundlagen für die Tätigkeit des Geschäftsführers sind das Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, der dem Geschäftsführer bekannte Gesellschaftsvertrag, die verbindlichen Beschlüsse der Generalversammlung der Gesellschaft und eines allenfalls bestellten Aufsichtsrates, die Geschäftsordnung für die Geschäftsführung sowie dieser Anstellungsvertrag. Grundlagen der Tätigkeit des Geschäftsführers sind darüberhinaus die jeweils aktuelle Stellenbeschreibung, die Entscheidungs- und Informationsmatrix (Anlage A) sowie die Pouvoirverordnung (Anlage B), dies in der jeweils gültigen Fassung.

3. Der Geschäftsführer hat die ihm übertragenen Aufgaben mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters wahrzunehmen.

3. Übernahme von Organfunktionen

1. Der Geschäftsführer ist während der Dauer dieses Anstellungsvertrages verpflichtet, die Bestellung/Wahl als Geschäftsführer, Vorstands- oder Aufsichtsratsmitglied im konzernzugehörigen Unternehmen oder Beteiligungsunternehmen, anzunehmen, sofern dies im Hinblick auf den Grad der Arbeitsleistung und die Art der Ausbildung und Tätigkeit des Geschäftsführers für diesen zumutbar ist.

2. Von der Regelung im Abs. 1 ist die Funktion als gewerberechtliche Geschäftsführer nicht erfaßt.

3. Der Geschäftsführer hat die gem. Abs. 1 übernommenen Organfunktionen gegenüber der Gesellschaft während der Dauer des aufrechten Vertretungsverhältnisses keinen Anspruch auf Vergütung (ausgenommen Sitzungsgelder und Spesenersatz) und tritt sämtliche gegenüber Dritten allenfalls bestehende Vergütungsansprüche (ausgenommen Sitzungsgelder und Spesenersatz) an die Gesellschaft ab.

4. Zustimmungspflichtige Geschäfte

1. Der Geschäftsführer nimmt zur Kenntnis, daß ihm die Generalversammlung in allen Geschäftsführungsangelegenheiten jederzeit mit schriftlichem Beschluß bindende Weisungen erteilen kann. Vor dem Abschluß von Rechtsgeschäften/der Durchführung von Maßnahmen, die nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des Pkt. 2.2. gehören, hat der Geschäftsführer von sich aus die Gesellschafter zu befragen und deren Stellungnahme abzuwarten.

2. Zu solchen zustimmungsbedürftigen Maßnahmen und Geschäften gehören, sofern in der Pouvoirordnung, der Entscheidungs- und Informationsmatrix, sowie der Stellenbeschreibung nichts abweichendes geregelt ist, insbesondere, ohne daß die folgende Aufzählung erschöpfend wäre, folgende:

- Erwerb, Veräußerung und Belastung von unbeweglichen Sachen und von Superädifikaten
- Gründung sowie Erwerb, Betrieb und Veräußerung von Unternehmen bzw. Unternehmensteilen sowie Beteiligungen an Unternehmen
- Übernahme von Bürgschaften, Garantien und ähnlichen Haftungen, soweit sie unter Berücksichtigung von Art und Umfang der Geschäftstätigkeit branchenunüblich sind
- Begründung, Änderung und Beendigung von Dauerschuldverhältnissen, die durch Zeitablauf oder ordentliche Kündigung nicht innerhalb von längstens zwölf (12) Monaten ab Vertragsabschluß beendet werden können, oder die die Gesellschaft mit monatlich über EUR 3.650,--berechtigten oder verpflichten, wie von Dienstverträgen.

- *Abschluß, Änderung und Auflösung von Gesellschaftsverträgen und anderen Unternehmensverträgen, wie Betriebsführungs-, Ergebnisabführungs- und Beherrschungsverträgen sowie Kooperationsverträgen*
- *Erstellung und Änderung der Investitions- und Finanzplänen*
- *Vornahme von Investitionen, die im jährlichen Investitions- und Finanzplan nicht vorgesehen sind oder vom Ansatz um mehr als fünf Prozent (5%) abweichen, mit Ausnahme von Investitionen, die die Gesellschaft im Einzelfall bis EUR 7.300,-- oder insgesamt im Geschäftsjahr bis EUR 36.500,-- belasten.*
- *Begründung und Auflassung von Betriebsstätten und Zweigniederlassungen sowie Aufnahme und Auflassung von Geschäftszweigen*
- *Bestellung und Abberufung von Prokuristen und Handlungsbevollmächtigten*
- *Eingehen von Wechselverbindlichkeiten sowie Aufnahme von Darlehen, Krediten und sonstigen Fremdmitteln*
- *Einleitung und Beendigung von Rechtsstreitigkeiten, wenn der Streitwert nicht bewertbar ist oder den Betrag von EUR 36.500,-- übersteigt*
- *Gewährung von Darlehen und Krediten*
- *Festlegung und Änderung allgemeiner Grundsätze der Geschäftspolitik und der Unternehmensorganisation*
- *Zusage von Gewinnbeteiligungen und Ruhegehältern sowie anderen Versorgungsleistungen an Dienstnehmer*
- *Erlassung, Änderung und Aufhebung der Geschäftsordnungen für Geschäftsführer und Prokuristen*
- *Abschluß, Änderung und Beendigung von Rechtsverhältnissen mit Personen, die mit Geschäftsführern als Gatten oder bis zum zweiten Grad der Seitenlinie verwandt oder verschwägert sind*

Die vorstehenden Beträge verstehen sich exclusive einer allfälligen Umsatzsteuer. Eine Wertsicherung der Beträge wird nicht vereinbart.

[...]

13. Allgemeine Bestimmungen

[...]

5. Anordnungen, Weisungen, etc. mündlich oder schriftlich durch den/die zuständige/n RessortleiterIn der Bank-AG gelten als von den Geschäftsherrn/Eigentümern gegeben.

[...]

15. Die unter Punkt II.2.2. der Anstellungsverträge angeführte Entscheidungs- und Informationsmatrix enthält hinsichtlich der Aufgabenverteilung zwischen der Bank-AG und der Leasing-GmbH folgende Kennzeichnungen:

	Bank AG	Leasing GmbH
PERSONAL		
Konzerngehaltsmanagement- System	E	I
Bonussystem (LEIV)	E	I
Gehaltliche Maßnahmen außerhalb des Konzerngehaltsmanagements (Beförderungen, Vorrückungen)	E	I
Festlegung der Dienstpostenkapazitäten im Konzern	E	I
Genehmigung neue Dienstpostenkapazitäten	E	I
ressortübergreifende Dienstpostenkapazitätenverschiebung	E	I
Firmeninterne Dienstpostenkapazitätenverschiebung	I	E
Genehmigung Sonderverträge, Bestellung und Abberufung		
Kündigung von Führungskräften 1. Ebene	E	
Einstellung und Kündigung von MitarbeiterInnen (im Rahmen der Dienstposten)	E	I
Versetzung von Mitarbeitern	I	E
Genehmigung Urlaub und Dienstreisen für Führungskräfte 1. Ebene	E	
Arbeitszeitregelung - System	I	E
Definition Arbeitszeiten	I	E
Schulungsmaßnahmen außerhalb des Budgets	E	I
Ernennung Prokuristen für Konzern bzw Tochterunternehmungen (im Rahmen von GV oder AR)	I	E
Entscheidung über Ernennung Prokuristen für Konzern bzw. Tochterunternehmen (im Rahmen von GV oder AR)	E	I
Organisation u. Unternehmensentwicklung/-steuerung		
Unternehmensvision (Änderungen)	E	I
Synergie (Änderungen)	E	I
Organigramm (Änderungen)	E	I
Leasinginterne Projekte im Rahmen des genehmigten Budgets	I	E
Leasing Jahresplanung	E	I
Entsendung in Organe	E	I
Zusätzliches Outsourcing außerhalb des genehmigten Budgets	E	I
Leistungsverrechnung an Leasing GmbH	E	I
Leistungsverrechnung an Bank AG	I	E
Öffentlichkeitsarbeit Gesamtunternehmen /Unternehmensimage	E	I
Werbe- und Verkaufsschwerpunkte und Öffentlichkeitsarbeit pro Geschäftsfeld	E	I
Kooperationspartner	E	I
Erschließung neuer Märkte und Geschäftsfelder	E	I

Investitionen und Infrastruktur

Gründung/Schließung neuer Zweigstellen, Geschäftsstellen, Repräsentanzen etc.im Konzern	E	I
Beteiligungen und Gesellschaftsgründung im Kerngeschäft außerhalb der Pouvoirordnung	E	I
Beteiligung und Gesellschaftsgründung außerhalb des Kerngeschäfts außerhalb der Pouvoirordnung	E	I
Immobilieninvestment (Immobilienkäufe, -verkäufe) außerhalb der Pouvoirordnung	E	I
Einzelanschaffungen EDV außerhalb des Budgets/Pouvoirs	E	I
Änderungen von Bestands- und Nutzungsverträgen außerhalb des Budgets/Pouvoirs	E	I
Abschluss von Bestands- und Nutzungsverträgen außerhalb des Budgets/Pouvoirs	E	I

16. Eine Pouvoirordnung, auf die in Punkt 2.2. und Punkt 4.2. der Anstellungsverträge verwiesen wird, hat nach Angaben der Beschwerdeführerin für die Leasinggesellschaften Leasing-GmbH und Rent-GmbH nicht existiert. Die Anstellungsverträge der Geschäftsführer der Leasing-GmbH enthalten diesen Verweis, weil die Geschäftsführer auch die Geschäftsführungsfunktion in Konzerntochtergesellschaften hätte übertragen werden können, die, so wie auch die Bank-AG, einer Pouvoirverordnung unterlagen.

17. Den Geschäftsführern der Leasing-GmbH, Herrn Mag. H und Herrn Mag. G, wurden von der Generalversammlung keine Weisungen im Sinne Punkt 4.1. der Anstellungsverträge erteilt. In der täglichen Praxis wurden im Rahmen der Gesamtkonzernplanung Ziele auf die einzelnen Geschäftseinheiten heruntergebrochen, die in die Jahresbudgetplanung für die einzelnen Gesellschaften einfließen. Auf Basis der genehmigten Jahresplanung konnte dann die Geschäftsführung der Leasing-GmbH innerhalb Leasing-Gruppe selbstständig über die Umsetzung der akquirierten Projekte entscheiden. Dem Vorstand der Bank-AG als Konzernleitung wurde dabei im Rahmen der üblichen Berichts- und Informationspflicht der Stand des Geschäftsverlaufs regelmäßig mitgeteilt und von diesem zur Kenntnis genommen. Als Kontrollmechanismen für die Arbeit der Geschäftsführung der Leasing-GmbH beziehungsweise Rent-GmbH dienten die regelmäßigen Informationen mittels Berichten oder Geschäftsverlaufs- und Ergebnisabrechnungen mit dem Vorstand der Bank-AG als Eigentümervertreter der Leasing-GmbH. Ebenso wurde die Geschäftsführung der Bank-AG mittels Prüfbericht der Wirtschaftsprüfung, durch Teilnahme des Vorstandes an Schlussbesprechung des Wirtschaftsprüfers bzw Schlussbesprechungsprotokolle sowie externe Prüfungen durch Aufsichtsbehörden (zB die Finanzmarktaufsicht) über die Tätigkeit der Geschäftsführung der Leasing-GmbH bzw Rent-GmbH in Kenntnis gesetzt.

III. Beweiswürdigung

Die Sachlage zu Punkt II. ist nach der Aktenlage erwiesen. Die Feststellungen zu den beteiligten Gesellschaften und ihrer Geschäftsführung (Punkt II. 1. bis 3.) sind durch Auszüge aus dem Firmenbuch belegt. Die Sachlage zu den für die Beurteilung des Merkmals der wirtschaftlichen Eingliederung (Punkt IV.1.5. und IV.2.1.2.) maßgeblichen wirtschaftlichen Tätigkeiten der beteiligten Gesellschaften (Punkt II.4. bis 12.) ergibt sich im Wesentlichen aus den im Gerichtsverfahren über Vorhalt vom 4. Jänner 2018 angeforderten und mit Schreiben vom 23. April 2018 von der Beschwerdeführerin übermittelten Unterlagen samt Stellungnahme, die der Abgabenbehörde mit Schreiben vom 25. April 2018 zur Kenntnis gebracht wurden. Die in Punkt II.4. bis 12. zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten der beteiligten Gesellschaften festgehaltenen Tatsachen sind unbestritten, auch wenn sie von Beschwerdeführerin und Abgabenbehörde (Stellungnahme vom 29. Mai 2018) divergent beurteilt werden. Gleiches gilt für die in Punkt II.13. bis 17. beschriebene, für die Beurteilung des Merkmals der organisatorischen Eingliederung (Punkt IV.1.6. und IV.2.1.3.) maßgebliche Sachlage zu den Leitungsorganen der beteiligten Gesellschaften.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Rechtslage

1.1. Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

1.2. Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat. Eine juristische Person ist dem Willen eines Unternehmers dann derart untergeordnet, dass sie keinen eigenen Willen hat (Organschaft), wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in sein Unternehmen eingegliedert ist. Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer.

1.3. Unionsrechtlich gründet die Organschaft in Art. 11 MwStRL (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem). Danach hat jeder Mitgliedstaat das Wahlrecht, auf seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gemeinsame finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische

Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln (EuGH 09.04.2013, C-85/11, *Kommission/Irland*, Rn 48). Die Mehrwertsteuer-Gruppe (MwSt-Gruppe) im Sinne des Art. 11 MwStRL wird unionsrechtlich als eine für Mehrwertsteuerzwecke geschaffene „fiktive Einrichtung“ betrachtet, wobei dem ökonomischen Wesensgehalt Vorrang vor der Rechtsform gegeben wird. Eine MwSt-Gruppe stellt eine besondere Form eines Steuerpflichtigen dar, die nur im Hinblick auf die Mehrwertsteuer besteht. Sie basiert auf den tatsächlichen finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Beziehungen zwischen Unternehmen. Während jedes Mitglied der Gruppe seine eigene Rechtsform behält, hat die MwSt-Gruppe - nur im Hinblick auf die Mehrwertsteuer - Vorrang vor Rechtsformen, die beispielsweise auf dem Zivilrecht oder dem Gesellschaftsrecht basieren [Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament und den Rat vom 02.07.2009 (KOM/2009/0325 endgültig, 3.2.)]. Mit der Bestimmung über die MwSt-Gruppen wird den Mitgliedstaaten erlaubt, für die Zwecke der Verwaltungsvereinfachung beziehungsweise der Bekämpfung unlauterer Praktiken, solche Steuerpflichtigen, deren „Unabhängigkeit“ eine reine Rechtsformalität ist, nicht als getrennte Steuerpflichtige zu betrachten. Art. 11 MwStRL ist im Lichte dieser Ziele (Verwaltungsvereinfachung und Bekämpfung unlauterer Praktiken) zu interpretieren (KOM/2009/0235 endgültig, 2. und 3.).

1.4. Finanzielle Eingliederung bedeutet kapitalmäßige Beherrschung. Ausschlaggebend ist nicht die Höhe der Beteiligung sondern es sind die mit den Anteilen verbundenen Stimmrechte. Die Durchsetzung des Willens des Organträgers im wirtschaftlichen und organisatorischen Bereich muss auf jeden Fall sichergestellt sein (VwGH 09.04.1970, 0135/68). Der Organträger muss über so viele Stimmen in der Organgesellschaft verfügen, dass er in der Lage ist, jeden ihm genehmen Beschluss herbeizuführen (VwGH 23.11.1959, 3069/55; VwGH 09.04.1970, 0135/68). Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse darf bei der Organgesellschaft nicht mit einer vom Organträger abweichenden Beschlussfassung zu rechnen sein (VwGH 10.09.1975, 0640/73; VwGH 23.05.1978, 1620/75). Auch die mittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft kann die finanzielle Eingliederung begründen (VwGH 26.05.1966, 2092/64; *Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 2 Tz 112).

1.5. Wirtschaftliche Eingliederung ist nach der Rechtsprechung gegeben, wenn Organträger und Organ eine wirtschaftliche Einheit bilden, bei der das Organ dem Organträger untergeordnet ist (VwGH 10.09.1975, 0640/73; VwGH 23.05.1978, 1620/75; VwGH 20.01.1999, 96/13/0090; VwGH 29.03.2001, 96/14/0085; VwGH 13.12.2007, 2006/14/0043). Die wesentlichen Kriterien für eine wirtschaftliche Eingliederung sind ein vernünftiger betriebswirtschaftlicher Zusammenhang und aufeinander abgestellte, sich gegenseitig ergänzende Tätigkeiten (VwGH 10.09.1975, 0640/73; VwGH 23.05.1978, 1620/75; VwGH 09.09.1980, 2595/80; 20.01.1999, 96/13/0090; VwGH 19.07.2000, 98/13/0117; VwGH 29.03.2001, 96/14/0085; VwGH 20.09.2001, 98/15/0007; VwGH 13.12.2007, 2006/14/0043; VwGH 23.03.2010, 2005/13/0021). Besteht die Aufgabe des Organs als Besitzgesellschaft

vornehmlich darin, dem Organträger die für den Betrieb seiner Bankgeschäfte erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung zu stellen, liegt das Kriterium der wirtschaftlichen Eingliederung jedenfalls vor (VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0031).

1.6. Organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn die tatsächliche Durchführung des Willens des Organträgers bei der Organgesellschaft (Organ) durch organisatorische Maßnahmen gesichert ist und eine von Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organgesellschaft nicht stattfindet (VwGH 09.04.1970, 0135/68; VwGH 15.04.1983, 82/17/0026). Die organisatorische Eingliederung kann durch personelle Verflechtungen zum Ausdruck kommen, beispielsweise durch Personenidentität der Leitungsorgane von Organträger und Organ (*Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II*⁷ Tz 226) oder durch organisatorische Maßnahmen im engeren Sinn wie Weisungsbefugnis und tatsächlichen Weisungen bei Folgepflicht der Leitungsorgane der Organgesellschaft. Entscheidend ist letztlich, ob die durch die finanzielle Eingliederung latent mögliche Einheitlichkeit der Willensbildung durch organisatorische Vorkehrungen realisiert wird beziehungsweise realisiert werden kann (*Ruppe/Achatz, UStG*⁵, § 2 Tz 119). Das dem Organträger vorbehaltene Bestellungsrecht des Geschäftsführers der Organgesellschaft durch die vom Organträger beherrschte Generalversammlung genügt ebenso wenig für eine Qualifizierung als organisatorische Eingliederung aus, wie die Möglichkeit, den Geschäftsführer der Organgesellschaft durch die vom Organträger beherrschte Generalversammlung wieder abzurufen (VwGH 31.05.1965, 0761/63; VwGH 03.11.1966, 1884/65) oder durch die Aufsichtsratsbestellung Einfluss auf die Wahl des Vorstandes nehmen zu können (VwGH 15.04.1983, 82/17/0026).

1.7. Für das Vorliegen einer Organschaft ist erforderlich, dass die Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert war. Eines der drei Merkmale der Eingliederung kann zwar ohne Schaden für die Organschaft weniger ausgeprägt sein, wenn auch nur die beiden anderen Merkmale umso eindeutiger erkennbar sind. Fehlen allerdings die für ein Eingliederungsmerkmal wesentlichen Kriterien, dann liegen die Voraussetzungen für eine Organschaft nicht vor, selbst wenn die beiden anderen Merkmale der Eingliederung gegeben sind (VwGH 10.09.1975, 0640/73; VwGH 23.05.1978, 1620/75; VwGH 09.09.1980, 2595/80; VwGH 23.02.1984, 82/15/0140; VwGH 20.01.1999, 96/13/0090; VwGH 19.07.2000, 98/13/0117; VwGH 29.03.2001, 96/14/0085; VwGH 20.09.2001, 98/15/0007; VwGH 13.12.2007, 2006/14/0043).

1.8 Organträger kann nur ein Unternehmer sein. Dass eine Organgesellschaft mehreren Unternehmern eingegliedert ist (Mehrmüttergesellschaft), ist umsatzsteuerrechtlich ausgeschlossen (*Ruppe/Achatz, UStG*⁵, § 2 Tz 102; *Stadie in Rau/Dürrwächter, UStG*, § 2 Anm 835).

2. Beurteilung

2.1. Im vorliegenden Fall ist für den Streitzeitraum 2005 bis 2010 von einer Organschaft zwischen der Leasing-GmbH als Organträgerin und der Rent-GmbH als Organgesellschaft auszugehen. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist die Rent-GmbH finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Leasing-GmbH eingegliedert. Alle drei Eingliederungsmerkmale sind stark ausgeprägt. Soweit Merkmale für eine Eingliederung der Rent-GmbH in das Unternehmen der Bank-AG vorliegen, haben sie im Verhältnis zur Eingliederung in das Unternehmen der Leasing-GmbH eine schwächere Ausprägung.

2.1.1. Die für die finanzielle Eingliederung geforderte kapitalmäßige Beherrschung war im Streitzeitraum aufgrund der unmittelbaren Beteiligung von 100% der Leasing-GmbH am Nennkapital der Rent-GmbH gegeben (siehe oben Punkt II.3.). Die Bank-AG war am Nennkapital der Rent-GmbH mittelbar (über die Beteiligung an der Leasing-GmbH) zu 99,85% beteiligt. Grundsätzlich reicht diese mittelbare Beteiligung für das Vorliegen einer finanziellen Eingliederung aus. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat eine unmittelbare Beteiligung gegenüber einer mittelbaren das höhere Gewicht. Das Merkmal der finanziellen Eingliederung der Rent-GmbH in die Leasing-GmbH war nach dem Beteiligungsausmaß zudem (geringfügig) stärker ausgeprägt als jenes der finanziellen Eingliederung der Rent-GmbH in die Bank-AG.

2.1.2. Die Rent-GmbH war im Streitzeitraum wirtschaftlich in das Unternehmen der Leasing-GmbH eingegliedert. Die Rent-GmbH und Leasing-GmbH waren, sich gegenseitig ergänzend, im Leasinggeschäft tätig, mit derselben Leistung in denselben Marktsegmenten. Aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhanges der Tätigkeiten beider Gesellschaften, ihrer Kooperationen und vor Allem der Tatsache, dass die Rent-GmbH kein eigenes Personal hatte und sich zur Durchführung ihrer Projekte der Mitarbeiter der Leasing-GmbH bediente (siehe oben Punkt II.5.ff), ist von einer stark ausgeprägten wirtschaftlichen Eingliederung der Rent-GmbH in das Unternehmen der Leasing-GmbH auszugehen. Die Bank-AG war dagegen in einem anderen Marktsegment als die Rent-GmbH tätig, im klassischen Bankgeschäft (siehe oben Punkt II.4.). Die Tatsache, dass die Bank-AG bei der Rent-GmbH Kunde war und im Rahmen von Leasinggeschäften die für den Betrieb ihrer Bankgeschäfte erforderlichen Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt bekam, führt noch nicht dazu, dass eine wirtschaftlichen Eingliederung der Rent-GmbH in die Bank-AG angenommen werden kann. Das zur Verfügung Stellen der Räumlichkeiten für den Betrieb der Bankgeschäfte war im Sinne des Erkenntnisses des VwGH 23.11.2016, Ro 2014/15/0031, nicht die vornehmliche Aufgabe der Rent-GmbH, hat sie doch in etwa die Hälfte ihrer Umsätze mit fremden Kunden erzielt (siehe oben Punkt II.12.). Die Tatsache, dass die Bank-AG auch (Haupt)Ansprechpartner bezüglich der Refinanzierung von Leasingprojekten der Bank-AG war, bewirkt für sich ebenso keine wirtschaftliche Eingliederung. Refinanzierung von Leasingprojekten war auch Teil ihres

Bankgeschäftes mit der Leasing-GmbH, welche, von der Abgabenbehörde unbestritten, nicht mit der Bank-AG organschaftlich verbunden war. Selbst wenn man in einer Gesamtschau hinsichtlich Vermietung der Bankliegenschaften und Refinanzierung von Leasinggeschäften eine wirtschaftliche Eingliederung der Rent-GmbH in die Bank-AG annähme, wäre diese jedenfalls weniger stark ausgeprägt als die wirtschaftliche Eingliederung der Rent-GmbH in die Leasing-GmbH mit ihren identen Geschäftsbereichen und den sich ergänzenden, durch dasselbe Personal ausgeführten Tätigkeiten. Die von Abgabenbehörde in der Stellungnahme vom 29. August 2018 aufgezeigte Tatsache, dass, nicht auf den Umsatz sondern auf die Anschaffungs- und Herstellungskosten zum 31.12.2008 bezogen, mehr als drei Viertel des Immobilienportfolios der Beschwerdeführerin von der Bank-AG genutzt wurde, führt zu keiner anderen Beurteilung. Wie die Beschwerdeführerin in ihrer Stellungnahme vom 1. August 2018 zu Recht ausführt, sind Höhe und Verteilung der Umsatzerlöse geeignete Indikatoren für konzerninterne Leistungen, weil sie die erfolgswirtschaftliche Bedeutung der einzelnen Projekte widerspiegeln, das Abstellen auf Anschaffungs- und Herstellungskosten dagegen zu Verzerrungen führt.

2.1.3. Die organisatorische Eingliederung der Rent-GmbH in die Leasing-GmbH kommt durch die Personenidentität der Leitungsorgane (siehe Punkt II.2. und 3.) zum Ausdruck, dieses Eingliederungsmerkmal ist dementsprechend in der am stärksten möglichen Form ausgeprägt. Eine jederzeitige Durchsetzung der Willensbildung der Leasing-GmbH bei der Rent-GmbH war auf diese Weise sichergestellt. Dagegen ist das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung der Rent-GmbH in die Bank-AG strittig. Die Geschäftsführung der Rent-GmbH wurde im Streitzeitraum von den beiden Geschäftsführern Mag. H und Mag. G sowie dem Prokuristen Dr. I ausgeübt, die sich in einem Anstellungsverhältnis zur Leasing-GmbH befanden, nicht aber zur Bank-AG. Mit Verweis auf die Ausgestaltung der Anstellungsverträge der Geschäftsführer bei der Leasing-GmbH, vor allem in den Punkten 2. bis 4. und 13.5. des jeweiligen Anstellungsvertrages (siehe Punkt II.14.), sowie auf die Entscheidungs- und Informationsmatrix (siehe Punkt II.15.), geht die Abgabenbehörde davon aus, dass leitende Mitarbeiter der Bank-AG jederzeit Einfluss auf jegliche Entscheidung der Rent-GmbH nehmen konnten, sodass eine organisatorische Eingliederung der Rent-GmbH in die Bank-AG vorliege. Die Beschwerdeführerin hält dagegen, dass weder von Vorstandsmitgliedern noch Prokuristen der Bank-AG noch sonstigen, sich in einem Anstellungsverhältnis zur Bank-AG befindlichen und damit gegenüber dem Vorstand der Bank-AG weisungsgebundenen Mitarbeitern die Geschäftsführung der Rent-GmbH wahrgenommen worden sei. Auch wenn nach den Anstellungsverträgen der Geschäftsführung sowie der Entscheidungs- und Informationsmatrix für die Bank-AG formal die Möglichkeit bestand, Einfluss auf die Leitungsorgane der Leasing-GmbH beziehungsweise der Rent-GmbH zu nehmen, geht das Bundesfinanzgericht davon aus, dass die Bank in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Leasinggesellschaften nicht eingegriffen hat. Dem Vorbringen der Beschwerdeführerin, dass von Leitungsorganen Bank-AG tatsächlich nicht in die Geschäftsführung der Rent-GmbH eingegriffen wurde, ist auch die

Abgabenbehörde im Verfahren nicht entgegengetreten. Ob trotz der Beherrschungsmöglichkeit tatsächlich eine unmittelbare oder mittelbare Beherrschung der Rent-GmbH durch die Bank-AG in Gestalt von Einwirkungen auf die Geschäftsführung stattfand, ist für das Bundesfinanzgericht letztlich nicht entscheidend. Maßgeblich ist, dass durch die personelle Verflechtung (Personalunion) hinsichtlich der Geschäftsführungsorgane die organisatorische Eingliederung der Rent-GmbH in die Leasing-GmbH in der stärksten Form zum Ausdruck kommt und damit die von der Abgabenbehörde ins Treffen geführte Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Rent-GmbH durch die Leitungsorgane der Bank-AG in den Hintergrund tritt.

2.2. Als Organgesellschaft kann die Rent-GmbH nicht in mehrere Unternehmen eingegliedert sein (siehe oben Punkt IV.1.8.). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ist beim Vorliegen konkurrierender organschaftlicher Beziehungen die Eingliederung in jenes Unternehmen maßgeblich, zu dem nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Eingliederungsmerkmale am stärksten ausgeprägt sind. Im Streitfall liegt eine stark ausgeprägte Organschaft zwischen Rent-GmbH und Leasing-GmbH vor. Blendet man dieses organschaftlichen Verhältnis aus und nimmt man an, dass die Beziehungen zwischen der Rent-GmbH und der Bank-AG ebenfalls die Kriterien einer Organschaft erfüllen (was zumindest hinsichtlich der wirtschaftlichen aber auch der organisatorischen Eingliederung zweifelhaft erscheint), ist diese hinsichtlich aller Eingliederungsmerkmale jedenfalls schwächer ausgeprägt und damit nachrangig gegenüber jener zwischen Leasing-GmbH und Rent-GmbH. Das Bundesfinanzgericht kommt daher im Ergebnis zu dem Schluss, dass die Rent-GmbH in den Streitjahren, so wie in den Jahren davor, ausschließlich mit dem Unternehmen der Leasing-GmbH und nicht mit dem Unternehmen der Bank-AG organschaftlich verbunden war.

2.3. Das Bundesfinanzgericht sieht 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 Rent-GmbH an die Bank-AG vorliegen könnte. Die Abgabenbehörde selbst hat die angefochtenen Bescheide nicht auf diesen Tatbestand gestützt. Dass statt der Anschaffung der Gebäude durch die Bank eine Leasingvariante gewählt wurde, lässt keine für die Annahme eines Missbrauches erforderliche Umgehung oder Minderung der Steuerpflicht erkennen. Die Beschwerdeführerin hat ausreichend gewichtige außersteuerliche Gründe für die Gestaltungen vorgebracht, die gegen die Annahme einer missbräuchlichen Praxis sprechen. Konzentration der Bank auf das Kerngeschäft, Senkung der Kosten für Bau, Betrieb und Instandhaltung durch das professionelle Immobilienmanagement der Rent-GmbH sowie Übernahme der diesbezüglichen Gefahren und Risiken durch dieses Unternehmen, Flexibilität der Bank durch die Miete der Liegenschaften bei Änderung des Raumbedarfes bei Zweigstelleneröffnungen beziehungsweise Zweigstellenschließungen, positive Auswirkungen auf die Liquiditätskennzahlen der Bank etc, sind von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Gründe, die, gemessen an der wirtschaftlichen Zielsetzung, die Gestaltung (Leasingvariante) objektiv

nachvollziehbar machen. Außerdem hat die Beschwerdeführerin zu Recht mit Verweis auf EuGH 22.10.2010, C-103/09, *Weald Leasing*, dargelegt, dass ein Steueraufschub durch Staffelung der Mehrwertsteuerentrichtung zu keiner missbräuchlichen Praxis führt. Eine steuerrechtliche Norm wurde demnach nicht umgangen, weder durch Tatbestandsvermeidung noch durch Tatbestandserschleichung.

2.4. Da § 303 Abs. 1 lit. b BAO für eine Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens voraussetzt, dass Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind und die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, im Streitfall aber keine solchen Umstände vorliegen, welche die Ausfertigung im Spruch anders lautender Bescheide rechtfertigen, war spruchgemäß zu entscheiden. Die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 waren gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufzuheben. Durch die Aufhebung der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Bescheide tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat (§ 307 Abs. 3 BAO). Nach Aufhebung der Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens gehören die angefochtenen Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer 2005, 2006, 2007 und 2008 nicht mehr dem Rechtsbestand an. Die Beschwerden gegen die Sachbescheide waren gemäß § 261 Abs. 2 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

2.5. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2009 und 2010 waren gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

2.6. Da die Beschwerde gegen die am 10. Jänner 2012 ausgefertigten Bescheide der belangten Behörde Finanzamt C über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 bis 2008 Rent-GmbH sowie die Bescheide mit der Bezeichnung *FESTSTELLUNGSBESCHEID GRUPPENMITGLIED 2005 bis 2008 Rent-GmbH* betreffend Einkommen des Gruppenmitgliedes in den Jahren 2005 bis 2008 zurückgenommen wurde (Punkt I.5.), war sie gemäß § 256 Abs. 3 BAO mit Beschluss (§ 278 BAO) als gegenstandslos zu erklären.

V. Zulässigkeit einer Revision

1. Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor allem dann vor, wenn 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. Die Frage,

unter welchen Voraussetzungen eine juristische Person dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eigenen Willen hat, ist nach der unter Punkt IV. zitierten Rechtsprechung ausreichend geklärt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

2. Nach Art. 133 Abs. 9 B-VG iVm Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn der Beschluss 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 sich die Entscheidung zur Gegenstandsloserklärung der Beschwerden gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2008 unmittelbar und unmissverständlich aus § 261 Abs. 2 BAO ergibt, liegt keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 3. September 2018